

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS  
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS DE SÃO PAULO

WILSON JOSÉ DE ARAUJO

Transparência e democracia: os avanços e limites na área tributária no Brasil no  
período pós 1995

SÃO PAULO  
2003  
WILSON JOSÉ DE ARAUJO

Transparência e democracia: os avanços e limites na área tributária no Brasil no período pós 1995

Dissertação apresentada à Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Administração Pública e Governo

Campo de conhecimento:  
Administração Pública

Orientadora: Prof. Dra. Maria Rita Garcia Loureiro

SÃO PAULO  
2003  
WILSON JOSÉ DE ARAUJO

Transparência e democracia: os avanços e limites na área tributária no Brasil no período pós 1995

Dissertação apresentada à Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito para obtenção do título de Mestre em Administração Pública e Governo

Campo de conhecimento:  
Administração Pública

Data de aprovação:

\_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Banca examinadora:

---

Prof<sup>a</sup> Dra. Maria Rita Garcia Loureiro  
(orientadora) FGV – EAESP

---

Prof. Dr. Fernando Luiz Abrucio  
FGV – EAESP

---

Prof. Dr. Leonardo Fernando Cruz Basso  
Universidade Presbiteriana Mackenzie

## AGRADECIMENTOS

Gostaria de expressar aqui meus agradecimentos a todos aqueles que, de algum modo, colaboraram para que essa dissertação se tornasse possível.

Em primeiro lugar, com muita saudade, agradeço a meus pais, que lá do outro lado podem se considerar tão vitoriosos quanto eu, pois foram eles que fizeram germinar a semente da vontade de aprender.

À minha mulher, Terezinha, e a meus filhos Vitor, Renato e Lucas, dos quais tive que me ausentar, mesmo estando em casa, o agradecimento pelo incentivo, pela compreensão e também pelas sugestões apresentadas.

À Rita Maria, minha sobrinha, que ao fazer a revisão ortográfica, melhorou muito o texto em todos os aspectos.

A meus colegas de jornada agradeço pelas idéias, apoio, indicações e também pela possibilidade da convivência e de discussões enriquecedoras. Uma referência especial à Ana Márcia, companheira da primeira à última hora.

Ao Dr. Clóvis Panzarini, Coordenador da Administração Tributária do Estado de São Paulo no período de 1995 a 2002, fico grato pela atenção, pelas valiosas informações e pelo exemplo de competência e compromisso com um serviço público efetivamente público.

Ao pessoal da biblioteca e da Secretaria de Pós Graduação da EAESP o meu reconhecimento pela eficiência, dedicação, educação e simpatia com que sempre fui tratado, características, aliás, de todo o quadro de funcionários da escola.

Sou grato a todos os professores da EAESP, cujo brilho, conhecimento e esclarecimentos tornaram a tarefa menos complicada. Ao professor Avelino, o reconhecimento por seu entusiasmo em nossos seminários e minha gratidão especial por sua compreensão quanto às minhas dificuldades.

Quero agradecer também aos professores Fernando Abrucio e Francisco Fonseca, cujas sugestões e críticas feitas por ocasião da qualificação, todas muito pertinentes, tentei incorporar ao trabalho.

Agradeço à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES pela bolsa que permitiu a mim e à minha família sacrifícios menores durante o período do curso.

Finalmente, agradeço de modo muito especial à minha orientadora, professora Maria Rita Loureiro, por sua compreensão e efetiva orientação. Sem ela eu estaria perdido no deserto. Sua dedicação e competência são exemplos que tentarei seguir, mesmo sabendo que é missão impossível.

## RESUMO

Este trabalho tem por objetivo a análise do sistema de arrecadação tributária no Brasil do ponto de vista de sua transparência. Este tema é discutido no contexto das reformas do Estado e à luz da problemática democrática. Nessa perspectiva, é analisada a administração tributária quanto ao aspecto da transparência como requisito da democracia, na relação entre fisco (Estado) e contribuinte (cidadãos). Tomam-se como ponto de referência as medidas adotadas a partir de 1995, que tinham por finalidade dotar a administração pública de melhores instrumentos de gestão, visando ao aumento da arrecadação dos tributos, buscando, ao mesmo tempo, colocar à disposição da sociedade melhores formas de acesso ao aparato tributário. O ICMS no estado de São Paulo é utilizado como a referência principal. Justifica-se o estudo pelo fato de que, no processo de redefinição do papel do Estado, a área tributária é uma das menos estudadas sob o aspecto democrático e é, ao mesmo tempo, uma das que mais atingem a sociedade brasileira.

Palavras-chave: Administração tributária – Brasil. Abertura de informações ao público. Impostos. Democracia.

## ABSTRACT

This study has the purpose analyze the Brazilian tax system from the point of view of its transparency, arguing this subject in the context of state reforms and based upon democratic principles. Under this perspective the tax system is analyzed focusing on its transparency as a requirement of the democracy, in the relationship between Treasury departments (State) and their contributing (citizens). Taking as a reference the measures adopted from 1995 which had as objective to endow the public administration with better instrument of management, aiming at the increase of the collection of the tributes, at the same time searching to put to the disposal of the society best forms of access to the apparatus tributary. The main reference used is the VAT (ICMS) adopted in the state of São Paulo. Justify this study because, inside the process of redefinition of the role of the Estate, tax system is one of the less studied fields under the democratic aspect, although it be also among the ones that most concerns Brazilian society.

Keywords: Tax system – Brazil. Public information. Taxes. Democracy.

## SUMÁRIO

<b>Introdução .....</b>	<b>10</b>
<b>Capítulo 1 – Reforma do Estado, democracia e transparência .....</b>	<b>27</b>
1.1 – Democracia, representação e transparência .....	31
1.2 – Controles não eleitorais .....	35
1.3 – Reforma do Estado e accountability .....	38
1.4 – Ampliando o conceito de responsabilidade política .....	40
<b>Capítulo 2 – O contexto tributário nacional .....</b>	<b>44</b>
2.1 – Princípios de legislação tributária .....	46
2.2 – Federalismo e guerra fiscal .....	49
2.3 – Princípios de economia aplicáveis aos tributos .....	52
2.4 – Os tipos de tributo .....	54
2.5 – A carga tributária .....	55
2.6 – Controles democráticos estabelecidos em leis e projetos .....	60
2.7 – A Lei de Responsabilidade Fiscal e a transparência .....	63
<b>Capítulo 3 - O ICMS e a problemática da transparência .....</b>	<b>65</b>
3.1 – O ICMS e a invisibilidade ao contribuinte .....	65
3.2 - O ICMS e seu desenho legal .....	68
3.3 – O Código de Defesa do Contribuinte .....	70
3.4 – Sociedade organizada e controle da receita .....	75
<b>Capítulo 4 – Limites e avanços na transparência na tributação: o caso do estado de São Paulo .....</b>	<b>79</b>
4.1 – Linhas mestras dos programas de governo .....	79
4.2 – A modernização da administração tributária .....	81
4.3 – A transparência na tributação .....	90



4.4 – Informações gerais sobre os Estados .....	91
<b>Conclusões .....</b>	<b>97</b>
<b>Referências bibliográficas .....</b>	<b>107</b>

## Introdução

Não há dúvida de que a função de arrecadação de impostos é uma das mais importantes atribuições do Estado, já que, sem a extração de uma parcela da renda ou patrimônio da sociedade, os governos não teriam como financiar as despesas decorrentes dos serviços que são prestados aos cidadãos.

A esse respeito Oszlak (1996, p. 24) nos lembra que:

Tal vez la más antigua de estas reglas de orden superior, que se retroae a los “papers” de El Federalista, es la clásica “*no taxation without representation*”, em obvia alusión al vínculo entre el plano material y el plano de las relaciones de poder entre estado y sociedad. “Me niego a pagar impuestos si no se me otorga, previamente, el poder de designar a mis representantes”, principal recurso de poder ciudadano en el plano político. Pero a su vez, esta regla supone su recíproca: “*no power without taxation*”, ya que em la potestad fiscal reside uno de los pilares del poder del estado, y ese poder no se adquiere jamás sin os recursos tributários.

Como a coleta de tributos é função indispensável e indelegável do Estado, no regime democrático é fundamental que o *demos* tenha instrumentos que lhe permitam manter-se adequadamente informado, de modo que sua soberania possa ser exercida mais amplamente, por meio de maior participação nos processos políticos que resultarão na montagem do sistema tributário. Afinal, é pela obtenção da receita originada pelos tributos que o Estado financia os bens e serviços requeridos pela população.

A informação sobre políticas públicas desenvolvidas em quaisquer áreas é indispensável à manutenção da ordem democrática, devendo, portanto, basear-se em princípios de transparência, requisito indispensável à obtenção de *accountability* sobre os governantes. A transparência ou a visibilidade das decisões de governo é condição primária para que o *demos* possa exercer o controle democrático sobre seus representantes, pois como lembra Bobbio (2000, p. 98), democracia é o “governo do poder público em público”.

A visibilidade na área tributária é tão importante quanto em qualquer outra, pois é necessário que o cidadão saiba qual parcela de sua renda ou patrimônio está

sendo apropriada pelo Estado, sem o que diminuem as possibilidades de o *demos* exercer controle sobre os governantes, inclusive no momento da eleição.

Apesar de considerarem a importância fundamental do voto, muitos autores têm chamado a atenção para o fato de que a eleição não é condição suficiente para garantir um regime democrático, apontando para a necessidade de adoção de mecanismos mais amplos de *accountability*. Embora esse termo implique conceito de difícil tradução e aplicação em nosso idioma, ele é entendido como o conjunto de arranjos institucionais que constroem os governantes a responder perante os governados por seus atos ou omissões.

Neste trabalho é empregada a palavra *responsabilização* também com o sentido de *accountability*, considerando duas dimensões básicas para esse conceito, conforme as definições de O'Donnell (1998). A primeira consiste na obrigatoriedade de informação e de explicação dos detentores de mandato público quanto a seus atos. A essa modalidade o autor se refere como *accountability* vertical, realizada pelos processos eleitorais periódicos.

A segunda é definida pela possibilidade de que agências responsáveis pelo controle governamental imponham sanções e perda de poder pelos desvios verificados na função pública. O'Donnell a define como *accountability* horizontal (op. cit., p. 40), explicando que para a sua realização é necessária a “existência de agências estatais que têm o direito e o poder legal e que estão de fato dispostas e capacitadas para realizar ações, que vão desde a supervisão de rotina a sanções legais ou até o *impeachment* contra ações ou omissões de outros agentes ou agências do Estado que possam ser qualificadas como delituosas”.

Como se nota, a noção de responsabilização é ampla e abarca as duas dimensões citadas. O mandatário tem, na primeira, a responsabilidade de informar sobre suas atividades, colaborando, através da transparência dos atos de governo, para que seja exercida a segunda, na qual deve ser prevista a possibilidade de o governante ser responsabilizado por atos ou omissões que não estejam de acordo com o correto exercício do cargo.

É levada em conta a adoção, pelo Centro Latino Americano de Administração para o Desenvolvimento - CLAD (2000), da equivalência e conceitos entre *accountability* e responsabilização. De todo modo, sem visibilidade dos atos do governo, ficam prejudicadas as possibilidades de responsabilização. A transparência, assim, não é *accountability*, é uma pré-condição para a sua realização.

Um requisito básico para que agências específicas possam propiciar *accountability* horizontal efetiva é que possam funcionar em rede e que tenham tribunais próprios comprometidos com esses procedimentos, evitando que qualquer autoridade extrapole seus limites de atuação formalmente definidos (CLAD, 2000, p. 43).

O'Donnell (2001, p. 11) assinala ainda que:

[...] una sociedad alerta y razonablemente bien organizada, y médios que no se inibien de señalar casos de transgresión y corrupción, proporcionan información crucial, apoyos e incentivos políticos para las dificultosas batallas que las agencias de *accountability* horizontal pueden tener que emprender contra poderosos transgresores o corruptos.

Além das dificuldades de institucionalização de agências com o perfil sugerido por O'Donnell e pelo CLAD, a possibilidade de responsabilização dos governantes é prejudicada pela existência de uma grande assimetria de informações entre governo e governados, que é sentida por ocasião da eleição. A eleição se constitui no principal instrumento de que dispõem os cidadãos para o controle sobre seus representantes, sendo a oportunidade de avaliar o governante pelo que fez ou deixou de fazer com os recursos econômicos obtidos junto à sociedade por meio da cobrança de tributos. Dada a pouca visibilidade dos tributos cobrados no Brasil, apesar de seu peso em relação ao Produto Interno Bruto - PIB, o cidadão tem pouca ou nenhuma informação para avaliar candidatos se quiser considerar o aspecto tributário no momento do voto. A informação, como lembra Sartori (1994, p.124), deveria ser garantia essencial para a formação da opinião.

A pouca visibilidade na área tributária colabora para aumentar a assimetria de informações já citada, dificultando a *accountability* (PRZEWORSKI, 1998, p.63), em especial no que diz respeito aos impostos com as características do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços -ICMS, e de vários outros tributos cobrados no Brasil, entre eles o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, as contribuições federais e o Imposto Sobre Serviços - ISS municipal, que são indiretos e compõem o maior peso na arrecadação, e a respeito dos quais o contribuinte nem sempre sabe quanto está pagando em cada produto ou serviço que adquire. Não sabe, portanto, qual o montante real dos tributos a que está sujeito, não podendo, dessa forma, avaliar governos pela comparação entre a parcela de seus recursos transferidos ao Estado e o volume de bens e serviços públicos recebidos de volta.

O que se percebe é que os instrumentos políticos e legais relativos à publicidade dos atos de governo são voltados, quase que totalmente, para o controle dos dispêndios públicos decorrentes do fornecimento de bens e serviços, o que demonstra a preocupação da sociedade em geral e dos representantes em particular com a alocação e realização de gastos, processo que fica claro ao se observar leis de diretrizes orçamentárias e a própria lei orçamentária anualmente enviada ao poder legislativo. A receita é apenas estimada.

Além da estimativa dos recursos a serem extraídos da sociedade através dos tributos, são apresentadas, juntamente com o orçamento, as bases de sua previsão, limitadas a considerações sobre inflação e comportamento esperado do PIB, sem referências ao desempenho da administração tributária. A falta de informações sobre como se efetiva a gestão dos tributos resulta em governantes menos *accountable*.

Cabe lembrar aqui que a temática de *accountability* democrática surge no contexto da segunda geração de medidas com vistas à reforma do estado<sup>1</sup>. Como se sabe, a preocupação com a reforma do estado teve origem na crise fiscal enfrentada pelos governos nas décadas de 1980 e 1990. Isso acarretou o aprofundamento da

---

<sup>1</sup> Em uma primeira geração, ainda nos anos 80, as reformas foram orientadas para o mercado, na busca da estabilização macroeconômica, o que levou à liberalização de mercados, privatização de empresas estatais e desregulamentação da economia. Na América Latina, as reformas estruturais ocorreram concomitantemente com o processo de redemocratização, que atingiu a maioria dos países da região (SANTISO, 2001, p. 5)

discussão sobre o papel do Estado, não só no Brasil, mas praticamente em todo o mundo ocidental, tendo como conseqüência o questionamento de sua capacidade de prover bens e serviços. Tal questionamento pode ser traduzido pela busca de resposta para a seguinte pergunta: qual é o tamanho ótimo do governo? Claus Offe (1999, p. 131) responde: ninguém sabe. O que se sabe é que as instituições de governo precisam ser reaparelhadas para recuperarem suas capacidades, pois “goste-se ou não, o Estado permanece central ao processo de mudança estrutural”.

Na etapa que é caracterizada como reformas de segunda geração, ocorrem iniciativas como reestruturação da burocracia, modernização legal, definição de marcos regulatórios, com criação de agências específicas, e redefinição das atividades do Estado mediante a parceria ou atuação direta das chamadas organizações não governamentais.

Dadas essas premissas, os propósitos da reforma são maior eficiência, eficácia e efetividade por parte do Estado na consecução de políticas públicas, como também maior transparência na gestão dos recursos e o lançamento de bases que possibilitem, por parte da sociedade, amplo controle sobre as atividades estatais. As propostas de reformas incluem também mecanismos de participação da sociedade nas decisões e implementação de políticas. Isso se configura pela adoção de práticas que levem à responsabilização dos agentes políticos (CLAD, 1998, p. 12), com maior transparência nas ações de governo. Todavia, elas não implicam “estado mínimo”, mas sim práticas de reconstrução da forma de intervenção e gestão do aparelho estatal.

Ketl (1998, p. 117) observa que “reformas efetivas exigem que se assegure que só o Estado faça o que só o Estado deve fazer” e deixa claro que existe uma grande diferença entre as atividades privadas e as estatais, não sendo possível a adoção automática, na administração pública, de modelos aplicáveis no setor privado, pois “o governo não é e jamais será um negócio”. Ainda segundo Ketl (op. cit. p. 116), a necessidade do governo é percebida pelos cidadãos porque o mercado privado não tem condições de atender a todas as demandas da sociedade. Isso fica mais claro quanto a questões relativas a equidade e responsabilidade, funções próprias do Estado, nas quais, de todo modo, existe déficit de eficiência.

Desse déficit surge a crítica ao governo, daí as frases destacadas por Osborn e Gaebler (1998) logo no primeiro parágrafo do prefácio de seu livro “Reinventando o Governo”. Falando sobre a percepção universal de que o Estado funciona mal, eles indicam a necessidade de que os governos se preocupem permanentemente com a sua efetividade, dado que a complexidade dos atuais sistemas públicos não permite que decisões sejam adiadas ou que métodos antigos de trabalho sejam mantidos, pois as demandas sociais são dinâmicas e praticamente ilimitadas. Além disso, o mal funcionamento das instituições públicas traz conseqüências negativas para a economia como um todo, diminuindo as condições de competitividade entre os países e aumentando as diferenças de níveis de desenvolvimento entre eles.

É certo que qualquer redefinição de papéis para os Estados contemporâneos não significará caminhar na direção do Estado mínimo, pois as funções clássicas definidas pelos teóricos de finanças públicas não deixarão de ser exercidas. O Estado não deixará de manter uma previdência social ou sistema de ensino com objetivo de redistribuir renda, nem poderá abster-se de exercer sua função alocativa, ainda que reduzida sua participação no fornecimento de bens e serviços como um todo. Da mesma forma, continuará a exercer sua função estabilizadora da economia e da moeda, pois essa é condição essencial para o funcionamento dos mercados, cujos agentes sempre desejarão segurança quanto às suas decisões de investimento e de gastos. Por esse ângulo, “a resposta não está no desmantelamento do Estado, mas sim na sua reconstrução” (EVANS, 1993, p. 109).

Embora não seja possível determinar o tamanho ideal da máquina estatal, nem a profundidade de cada projeto de reforma do Estado, uma vez que depende de condições históricas, culturais e institucionais, sabe-se que qualquer que seja o escopo de sua atuação, quaisquer que sejam suas atividades e as configurações assumidas pelos regimes democráticos, seu financiamento é obtido pela extração de parte da renda da sociedade, através dos chamados tributos, que formam a parcela de recursos retirada da sociedade de maneira compulsória. Isso é caracterizado inclusive pela terminologia genericamente utilizada para sua definição, que é o *imposto*.

Considerando que a carga tributária tem crescido muito no Brasil, principalmente pela expansão dos tributos chamados indiretos, este estudo tem como objetivo analisar as normas tributárias referentes à arrecadação da receita, do ponto de vista da transparência dos atos do poder Executivo. Note-se que a importância dada ao Executivo não é casual. A legislação brasileira privilegia esse poder em vários aspectos, entre eles o tributário. O Executivo não só é, obviamente, o responsável pela administração dos tributos, como o artigo 61 da Constituição Federal – CF lhe garante a iniciativa em leis que regulam essa matéria.

As instituições de controle político - Legislativos e Tribunais de Contas – por seu lado, estão voltadas à realização das despesas, sem definição clara quanto ao acompanhamento e fiscalização da execução do sistema tributário, inclusive porque as Constituições Federal e Estaduais, além das Leis Orgânicas dos Municípios, reservam ao Executivo a exclusividade da iniciativa em projetos de lei que versam sobre matéria de tributos, podendo o Legislativo apenas propor alterações nos projetos enviados, sobre as quais ainda resta o poder de veto do Presidente ou dos Governadores e Prefeitos. A concentração dos poderes tributários no Executivo tende a diminuir a transparência nessa área, pelo próprio insulamento dos órgãos por ela responsáveis.

Para que isso seja evitado ou minimizado, é necessário o entendimento de como é feita a prestação de contas dessa fundamental política pública, que é a coleta de tributos, atividade pouco discutida na teoria, mas cuja importância se percebe não só pelo aspecto do financiamento das atividades do governo, mas também para o correto funcionamento dos mercados. O mercado é afetado não apenas pelos aspectos da neutralidade do imposto, conceito a ser discutido, mas também porque o não pagamento de impostos, ou o recolhimento menor que o devido, pode representar tratamento desigual entre contribuintes. Isso possibilita concorrência desleal e favorecimento de empresas ou indivíduos, com repercussões negativas sobre a economia e sobre o correto funcionamento do estado democrático.

O enfoque do trabalho, portanto, está voltado para a questão da democracia e de como o sistema tributário se insere nessa discussão. Não serão



desconsiderados, entretanto, os aspectos econômicos de justiça e das técnicas tributárias, principalmente no que concerne ao total da carga tributária vigente no país e da sua composição, que não colabora para que seja transparente junto à sociedade, como veremos no capítulo 2.

A necessidade de maior transparência e de responsabilização dos agentes estatais diz respeito a todos os poderes, mas principalmente ao Executivo que, no Brasil, assim como em outros países latino-americanos, tem obtido grande autonomia frente aos demais. Essa característica acaba por torná-lo desigualmente forte, trazendo problemas para a democracia, o que foi objeto de preocupação manifestada no trabalho do CLAD (2000 p. 20):

El remedio para esto se encuentra , em gran medida, em los mecanismos de *accountability* horizontal, tales como el control parlamentario, las auditorias financieras externas y la acción de los promotores públicos y del Poder Judicial. Es importante enfatizar que tales mecanismos se encuentran en la actualidad poco desarrollados en la mayoría de las naciones de la región.

É privilegiada a ótica da democracia, que exige transparência como condição para a existência de meios à disposição da sociedade e de seus representantes, permitindo, assim, a *accountability* democrática, considerada como o conjunto de instrumentos definidos institucionalmente, com vistas à prestação de contas dos governantes diretamente junto ao *demos*. E também perante o poder Legislativo e seu órgão auxiliar – o Tribunal de Contas, com relação aos dados agregados de previsão e de arrecadação, bem como da informação do imposto devido por cada cidadão. O acesso a informações sobre o estado é uma condição para a democracia, conforme reconhecido pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, no trabalho de Sánchez (2001, p.1):

Tanto el escrutinio público de los asuntos estatales como el acceso a las informaciones públicas son palabras clave em la discusión actual sobre el desarrollo de la democracia, y no por casualidad, ya que constituyen una verdadera garantía para alcanzar la transparencia estatal.

A transparência é examinada com relação à aplicação da lei e das técnicas de tributação, bem como quanto à forma pela qual se realiza a publicidade da legislação tributária. Serão considerados também os meios pelos quais o

contribuinte toma conhecimento dos valores efetivamente pagos como tributo nos produtos ou serviços que adquire.

Dado o enfoque do trabalho, a abordagem aqui pretendida enfatiza a necessidade de divulgação de informações por parte dos governos, entendida como medida de transparência para possibilitar mecanismos de *accountability* (PRZEWORSKI, 1999, O'DONNELL, 1998, CLAD, 2000), nos quais o sistema tributário deve estar inserido. *Accountability* supõe a possibilidade de premiação ou sanção de governantes.

O aprofundamento da democracia pela ampliação dos espaços de informação e pela participação política só será possível por meio de publicidade ampla de toda a base de dados legais e econômicos em que se baseia a atividade de governo e governantes, Isso deve passar, principalmente, pela institucionalização de mecanismos que permitam ao povo exercer o efetivo controle político sobre seus representantes, não só durante o processo eleitoral, mas também no intervalo entre as eleições, de modo que os governos se tornem mais transparentes em suas ações, uma vez sujeitos a sanções por eventuais desvios ou omissões no desempenho de funções públicas.

Na busca das práticas que levam à transparência da atividade de administração de tributos, este estudo realiza-se mediante o exame das regras que possibilitam aos governantes a concretização da sua coleta, em conjunto com a legislação que regula as finanças públicas no Brasil, caracterizada, basicamente pelo processo orçamentário. É observado se tais regras são desenhadas de forma que o governo seja efetivamente constrangido a exercer toda a sua capacidade arrecadatória, prestando contas de sua administração aos eleitores, os contribuintes, com transparência em relação a seus atos ou omissões.

Consideram-se também os aspectos que envolvem a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, na qual o legislador entendeu apropriado estabelecer regras mínimas e específicas para previsão e realização da receita, definindo a obrigatoriedade de que todos os componentes da federação adotem suas competências tributárias de modo integral, pelo menos no que se refere aos

impostos. Em outras palavras, nenhum ente federativo poderá deixar de criar essa espécie de tributo e de buscar o seu recebimento. A LRF teve como principal objetivo garantir uma correta gestão financeira em nível nacional, evitando novos desequilíbrios.

O estudo é relevante em razão dos efeitos econômicos e políticos de que se reveste a arrecadação tributária. É necessário, portanto, que a população tenha informações adequadas sobre os impostos a que está sujeita, não apenas para que, como contribuinte, possa pagá-los corretamente. Essas informações são ainda condição para o exercício da cidadania e subsídios para controlar essa fundamental e indispensável faceta da administração pública, que é a atividade tributária. Afinal, no ano de 2002 a arrecadação de tributos respondeu por mais de 35% de tudo o que foi produzido no país.

A análise efetuada neste trabalho abrange o período que tem início em 1995, ou seja, o primeiro exercício fiscal completo depois da implantação do Plano Real. Como é sabido, esse plano trouxe novas exigências de controle das finanças públicas como condição indispensável à estabilização monetária. Em nível federal, representou a adoção, pelo governo, de uma política definida de reforma do Estado, com a divulgação do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (1995). O estudo se encerra no ano de 2002, que representou o final da gestão do Partido da Social Democracia Brasileira - PSDB no nível federal e no qual a carga tributária atingiu seu maior patamar.

O estudo de caso selecionado foi o estado de São Paulo, pela sua notória importância no contexto nacional, mais especificamente quanto ao ICMS, o principal tributo do país, do qual o estado é o maior arrecadador. Nesse estado implantou-se também uma nova política de administração tributária voltada para resultados, a partir de 1995, no governo Mário Covas, que assumiu com o compromisso de reestruturar o setor público estadual. Assim, foram adotadas medidas de controle baseadas na tecnologia da informação e de transparência na gestão dos negócios públicos (FONSECA e SANCHEZ, 2001, p. 12), explicitadas no programa de governo elaborado para a campanha de 1994 e mantidas no programa de reeleição, no ano de 1998.

A ênfase na transparência das propostas e dos programas de governo citados apontava para o maior uso de novas tecnologias como ferramentas de gestão e também para uma redefinição das formas e setores de atuação estatal de modo a permitir “um maior conhecimento da máquina e do controle sobre ela, assim como uma relação mais transparente com a sociedade” (FONSECA e SANCHEZ, 2001, p. 4), demonstrando uma clara diretriz quanto à questão da reforma do estado.

Nesse período e no contexto mais amplo do ajuste fiscal no país, houve o refinanciamento da dívida dos estados. Isso implicou um novo pacto federativo, em que a União assumia dívidas dos estados e de alguns municípios, exigindo, em contrato, a obtenção de superávits primários. Isso somente pôde se concretizar através da adoção, em todas as esferas da federação, de medidas de maior eficiência dos órgãos de governo estaduais, para a diminuição dos gastos e para o aumento da arrecadação de tributos.

Nesse ambiente de redefinição do papel a ser desempenhado pelo aparelho estatal, a questão central que norteia o presente estudo é: as práticas adotadas a partir de 1995, dentro das premissas da Reforma do Estado, resultaram em maior transparência do Executivo paulista quanto à gestão tributária?

A hipótese sobre a qual está assentada a análise é que a modernização da administração tributária trouxe benefícios financeiros para os três níveis da federação brasileira mensurável pelo aumento da arrecadação dos tributos, sem que houvesse, todavia, ampliação dos mecanismos de transparência sobre impostos e contribuições propriamente ditos. Estes continuam sendo uma área pouco permeável à informação e à participação da sociedade através de seus canais institucionais, seja na elaboração das políticas por parte do Executivo e do Legislativo, seja no controle dos resultados da própria política arrecadatória adotada em cada componente federativo.

Embora a administração tributária seja uma atividade de governo tradicionalmente vinculada a desvios de comportamento - traduzidos em corrupção pela apropriação particular de rendas estatais em decorrência da associação de

contribuintes com agentes públicos responsáveis pela fiscalização - não é objetivo deste trabalho discutir esse assunto. Vale destacar que o eventual aumento da transparência em qualquer área da administração pública pode se traduzir em diminuição da corrupção.

A transparência não foi a finalidade principal das medidas adotadas no período 1995/2002. Estas medidas estavam relacionadas diretamente com o equacionamento da questão fiscal, cujo ajuste passava, necessariamente, pelo reaparelhamento das atividades de gestão tributária. A boa estruturação da administração das receitas, como é sabido, é um dos instrumentos dos governos para enfrentar os problemas dos déficits públicos e da criação de condições para a manutenção da estabilidade monetária. O controle da inflação e das condições macroeconômicas permite a melhoria da capacidade de planejamento dos atores econômicos, entre os quais se encontra o próprio Estado, com sua capacidade de arrecadar.

No Brasil, um país federativo, as competências tributárias próprias de cada ente são definidas na Constituição. As principais fontes de recursos para financiamento das atividades estatais são o Imposto de Renda, no nível federal, o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, em nível estadual, e o Imposto Sobre Serviços – ISS para os municípios. Neste último caso, a sua importância se faz notar para as grandes cidades, exatamente aquelas com maior contingente populacional. As menores, como é sabido, têm suas maiores parcelas de receitas oriundas de repasses dos governos estaduais e federais.

A necessidade de manter o ajuste fiscal obrigou União, Estados e Municípios a exercerem intensamente sua capacidade tributária. Disso resultou o aumento da arrecadação de tributos, com a elevação da carga fiscal de 25,8% do PIB em 1993, último ano completo com a moeda do período de inflação elevada, para 35,86% em 2002<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> Fontes: INFORME-SE BNDES no. 54, pág. 2, abril/2003; Jornal O Estado de São Paulo, 9/05/2003, pág. B1 “Brasileiro teve carga tributária recorde em 2002”.

Além do acréscimo de receitas, com a edição do Plano Real, houve o aprofundamento das medidas de reestruturação do Estado, ainda que a adoção de novos paradigmas, de maneira tímida, tenha se iniciado ainda nos anos 1980. Esse início ocorreu quando o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES promoveu o que Giambiagi e Além (1999, p. 314) chamaram de “reprivatizações”, envolvendo empresas absorvidas pelo banco em função da inadimplência de projetos por ele financiados. Essas primeiras vendas de empresas permitiram que o banco adquirisse experiência para a etapa seguinte, iniciada no Governo Collor e caracterizada pela privatização de empresas de porte, cujo capital era controlado total ou parcialmente pelo Estado. Dessa forma as atividades industriais foram privilegiadas, iniciando-se o processo com a venda da Usiminas, da área siderúrgica. Em seguida foram a leilão outras empresas sob controle estatal, no âmbito das chamadas reformas de primeira geração.

O objetivo dessas medidas foi retirar o setor público de atividades que não lhe são típicas, tais como a produção de bens e serviços cuja responsabilidade pode ser inteiramente assumida pela iniciativa privada em que há concorrência no mercado. Isso acontece, por exemplo, nos setores de mineração e siderurgia, ou mesmo no caso de quase monopólios ou monopólios naturais, como telefonia, energia elétrica e distribuição de gás. A privatização foi uma das formas adotadas no ajuste das contas públicas, através da redução de despesas, na busca do equilíbrio orçamentário e, quando possível, da geração de superávits. O objetivo da obtenção de saldos credores nas contas públicas é o de permitir o equacionamento das dívidas assumidas pelos governos em todos os níveis da federação brasileira, inclusive em São Paulo, que implantou seu próprio programa, no qual foram vendidas algumas empresas de eletricidade e de gás, além do Banespa e outras.

Ao mesmo tempo, a globalização e a liberalização dos mercados criaram uma demanda das sociedades capitalistas em geral pela diminuição dos impostos, de modo a permitir que maior parcela do produto nacional pudesse ser liberada para investimentos nas atividades sob controle da iniciativa privada. Esta última condição, obviamente, ainda não ocorreu no Brasil, já que a carga tributária tem crescido continuamente.

Isso ocorreu também porque, no plano da reforma do estado, havia ainda uma orientação para o reforço do chamado núcleo estratégico do estado e de suas atividades exclusivas. Esse núcleo abrangia áreas típicas, que são aquelas responsáveis pela formulação de políticas, distribuição de justiça, forças armadas, poder de polícia, de regulação de serviços públicos executados por empresas privadas e também aquela que é objeto deste trabalho que é a tributação (PEREIRA, 1998, p. 258).

A capacidade de taxaço dos Estados brasileiros é exercida principalmente pelo ICMS, cuja relevância fica clara quando se observa que sua arrecadação alcançou, no exercício de 2002, R\$ 104 bilhões, equivalentes a 7,89% do PIB, ante R\$ 88 bilhões do Imposto Sobre a Renda, ou 6,70% do PIB<sup>3</sup>, tributo este que, como se sabe, é de responsabilidade da União e que representa a segunda fonte de receitas públicas no país, com incidência sobre pessoas físicas e jurídicas.

No Estado de São Paulo, de acordo com o balanço de 2002<sup>4</sup>, o ICMS significou cerca de 89% de toda a sua receita tributária. O segundo tributo estadual mais importante, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA representou algo em torno de 8% em comparação com o mesmo total. Quando confrontado com o montante das receitas auferidas pelo Estado naquele ano, incluídos os repasses oriundos do governo federal, o ICMS ainda foi responsável por quase 75%.

O ICMS é também parte fundamental das receitas dos municípios, aos quais a Constituição determinou como sua uma parcela de 25% do valor arrecadado pelos Estados. Em outras palavras, embora a competência para instituição e cobrança do ICMS seja da esfera estadual, a quarta parte deve ser imediatamente repassada às municipalidades, conforme os critérios definidos em lei elaborada pela Assembléia Legislativa. A CF também estabeleceu que seja respeitado, em sua composição, o limite mínimo de 75% para o componente “valor adicionado”, que corresponde aos acréscimos de valor relativos à produção ou comercialização ocorridos no território do próprio município.

---

<sup>3</sup> Fonte: Secretaria da Receita Federal em [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)

<sup>4</sup> Fonte – balanço do Estado de São Paulo em [www.fazenda.sp.gov.br](http://www.fazenda.sp.gov.br)

Apesar de sua importância econômica e política, é necessário ressaltar a pouca visibilidade do ICMS, visto que não há obrigatoriedade de seu valor ser destacado no documento fornecido aos consumidores por ocasião da venda, seja a nota fiscal, seja o mais recente cupom fiscal. Essa não obrigatoriedade permite que os estados tenham a sua principal receita não visível aos contribuintes. De acordo com Abrucio (1994, p.153):

Enquanto os principais impostos cobrados pela União e pelos municípios são diretos – Imposto de Renda e IPTU, respectivamente – o ICMS é um tributo indireto, pouco “visível” para a população. Portanto, uma alteração na alíquota do ICMS não é sentida pela população da mesma forma que um aumento do IPTU, por exemplo. Dessa maneira os governos estaduais sofrem menos fiscalização da opinião pública com relação aos seus tributos, lembrando que se há algo que a população não gosta, e reclama ao fazê-lo, é de pagar impostos.

A situação apontada por Abrucio agravou-se mais recentemente, pois o mesmo se aplica ao IPI e às contribuições cobradas pelo Governo Federal, principalmente durante o período sob análise. Em seu conjunto, esses tributos representaram 12,1% do PIB de 2002 e se tornaram menos visíveis até que o ICMS, pois seus valores não chegam ao conhecimento do consumidor. Isso ocorre porque a sua cobrança é feita no processo de produtivo e comercial. Não há qualquer informação, quanto ao que representam como proporção do preço do produto ou do serviço adquirido, nem de modo indicativo, como é possível que ocorra no ICMS e no ISS, embora não de maneira obrigatória.

Retomando o objetivo do trabalho que é avaliar os avanços ocorridos quanto à transparência no sistema tributário brasileiro no período de 1995 a 2002, assim como os seus limites, com ênfase nas medidas de gestão do ICMS no estado de São Paulo, este estudo está organizado do seguinte modo: no capítulo 1 é apresentada a base teórica sobre a qual está assentado o trabalho, considerando as perspectivas de democracia de Sartori (1994) e Dahl (1997), assim como as análises relativas ao tratamento da coisa pública e da necessidade de visibilidade do governo elaboradas por Bobbio (2000).



Sobre a necessidade de circulação de informações como condição para a existência de transparência numa gestão democrática, são utilizados os conceitos de Przeworski, Stokes e Manin (1999), O'Donnell (1998) e os trabalhos do CLAD (2000). São também consideradas as observações sobre as diversas formas de análise dos processos de reforma do estado e uma perspectiva de “responsabilidade política estendida”, de Stark & Bruszt (1998), na qual a participação democrática ocorre de forma mais continuada no tempo (eleições e mandato), envolvendo diferentes atores políticos.

O capítulo 2 trata do contexto tributário nacional, considerando os aspectos econômico e legal em que se inserem os diversos tributos, com base no aparato constitucional definido em 1988, com a análise da legislação tributária básica do país. Essas leis regem a tributação nos três níveis da federação brasileira, com extensão do exame para as regras de finanças públicas no país, entendidas como tais, as normas para elaboração da proposta orçamentária, da apresentação de balanços. Incluem-se os dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal e as normas de funcionamento do Legislativo e dos Tribunais de Contas, instâncias de controle externo do governo.

No capítulo 3 é abordada a problemática da pouca visibilidade dos tributos nacionais, com um detalhamento do desenho legal do ICMS em São Paulo. Relata-se o que tem sido feito institucionalmente para a defesa do contribuinte frente ao aparato estatal de tributação, concluindo com um relato das iniciativas da sociedade e suas demandas por informações, com ampliação dos espaços para a participação das organizações não governamentais.

As experiências do governo do estado de São Paulo são analisadas no Capítulo 4, com a descrição das principais inovações colocadas à disposição do público para seu contato com a administração tributária, principalmente através da adoção de ferramentas de tecnologia da informação. Algumas características do governo federal e de outros estados também são relatadas.

Por fim, são apresentadas nossas considerações sobre o que significaram as mudanças ocorridas no período de 1995 a 2002 quanto à transparência, mostrando

os resultados obtidos com a implantação de novos procedimentos da administração tributária, baseados em tecnologia da informação.

## Capítulo 1 – Reforma do Estado, democracia e transparência

Neste capítulo é abordada a questão da reforma do Estado, temática debatida na literatura a partir dos anos 1980, relacionada não só com a crise fiscal, como também com a necessidade de democratização das relações entre Estado e sociedade, enfatizando os aspectos de transparência e, por consequência, a ampliação dos mecanismos de *accountability*.

Na América Latina, o CLAD (1998, p. 3) caracteriza o início do processo com as práticas orientadas para o mercado, no começo da década de 80 do séc. XX, marcado também pelas primeiras medidas com vistas ao ajuste fiscal como decorrência dos problemas de balanço de pagamentos da época.

Do mesmo modo que ocorreu no restante dos países que adotaram processos de reforma, as práticas adotadas não foram suficientes, contudo, para garantir um bom desempenho quanto à efetiva prestação de serviços pelos governos latino-americanos. Isso trouxe a necessidade de uma segunda geração de reformas, que são marcadas pela reconstrução do aparelho estatal, num ambiente caracterizado pela maior competição internacional, no quadro da globalização da economia (CLAD, 1998, p. 4).

Uma diferença marcante na discussão atual em relação ao papel que deve ser exercido pelo setor público é percebida na introdução da temática da democratização das relações entre Estado e sociedade. Como lembra Przeworski (1998, p. 68): “A reforma do Estado deve ser concebida em termos de mecanismos institucionais pelos quais os governos possam controlar o comportamento dos agentes econômicos privados, e os cidadãos possam controlar os governos”.

As premissas de reforma vêm, portanto, reforçar os debates sobre os conceitos relativos aos processos próprios da democracia, ao mesmo tempo em que os regimes democráticos têm se disseminado, a ponto de Dahl (1997, p. 28) chamar a atenção para o fato de que, no século XX, houve uma mudança significativa nas

relações políticas, com a aceitação generalizada da legitimidade da participação popular no governo.

Essa generalização vem ao encontro do que afirma Sartori (1994, p. 12) segundo o qual “a democracia é o governo pela discussão”, indicando que, à medida que os procedimentos democráticos se desenvolvem, mais e mais cidadãos descobrem oportunidades de participação nas questões relacionadas ao Estado e, portanto, à política. O mesmo autor afirma também que, se é positivo o aumento da participação nos debates acerca da democracia, deve-se tomar cuidado para que o foco da discussão não seja perdido e tenha prejudicado seu aspecto teórico em favor debate empírico.

Colaborando para esse debate, Bobbio (2000, p.30) considera a democracia como contraposição a todo tipo de regime autocrático, cuja composição baseia-se em um conjunto de regras que definem quem será responsável pelas decisões coletivas. A regra básica desse conjunto está no respeito à opinião da maioria dos capacitados a votar. Essas regras vinculam as decisões a toda a comunidade, inclusive a que define quem são os indivíduos com direito a voto. Ressalte-se aqui que o princípio da maioria vale tanto para a eleição dos capacitados a decidir, como para o próprio processo de representação na tomada de decisão.

Bobbio afirma que qualquer análise da democracia considera, porque é indispensável, o governo do “poder visível”, em que “nada pode permanecer confinado no espaço do mistério”, pois trata-se do “governo do poder público em público” (op. cit. p. 98). No sistema democrático, o conhecimento do povo sobre as atitudes dos governantes tem que ser a regra, e o segredo, a exceção (op. cit. p. 100). Afinal, se o governo é controlado pelo povo, esse controle seria impossível se permanecesse envolto em mistério, fora de seu caráter público.

Na discussão da teoria da democracia e na análise dos pressupostos que levam a considerar um regime como democrático ou não, tanto Sartori (1994, p. 52), quanto Przeworski (1997, p. 25) levam em conta que, muito mais do que ganhar eleições, a característica marcante de um processo conduzido por normas democráticas é a possibilidade da derrota eleitoral. Se as regras da disputa pelos

votos dos representados não viabilizam a perda de mandatos por quem os detém, então a participação popular, pela via da contestação está limitada (PRZEWORSKI, op.cit. p. 26, DAHL, 1997, p. 31), permanecendo restrita, em consequência, a própria democracia.

Dahl (1997, p.25) entende que todos os regimes democráticos são limitados por não haver possibilidade de qualquer deles ser inteiramente, ou quase inteiramente, responsivo a todos os seus cidadãos, reservando a qualificação de democracia apenas quando essa condição for alcançada. Para o estágio atual de desenvolvimento dos sistemas representativos, Dahl utiliza o conceito de poliarquias, que seriam gradações entre o ideal democrático e o que é possível atingir nas condições reais existentes e materializadas nas regras institucionais atuais.

Ainda segundo esse autor (op.cit. p. 26), para que um governo possa ser responsivo, seus cidadãos devem ter total condição de:

1. Formular suas preferências.
2. Expressar suas preferências a seus concidadãos e ao governo através da ação individual e coletiva.
3. Ter suas preferências igualmente consideradas na conduta do governo, ou seja, consideradas sem discriminação decorrente do conteúdo ou da fonte da preferência.

Embora entendendo que essas condições sejam necessárias, mas talvez não suficientes para caracterizar uma democracia, Dahl (op. cit. p. 27) avança para estabelecer oito premissas institucionais que deveriam ser observadas para garantir a realização das três condições indicadas. São elas:

1. Liberdade de formar e aderir a organizações.
2. Liberdade de expressão.
3. Direito de voto.
4. Elegibilidade para cargos públicos.
5. Direito de líderes políticos disputarem apoio e votos.
6. Fontes alternativas de informação.
7. Eleições livres e idôneas.
8. Instituições para fazer com que as políticas governamentais dependam de eleições e de outras manifestações de preferência.

Como esses requisitos são adotados em diferentes graus para cada situação institucional particular, os níveis de democratização são maiores ou menores, com o que concorda Sartori (1994, p. 211), fazendo questão de frisar que não vê problemas em utilizar o termo “democracia” para o mundo real, tomando o cuidado de colocá-lo nas suas dimensões normativa (plano ideal) e descritiva (plano real). Dahl, por seu lado, prefere uma alternativa analítica que leva a referir-se a “poliarquia” para definir o que ocorre no plano real, reservando “democracia” apenas para o plano ideal, de difícil alcance. Przeworski (1994, p. 31) adiciona luz às definições, quando chama atenção para o fato de que uma das características básicas da democracia é a “transferência do poder de um grupo de pessoas para um conjunto de regras”.

Os autores entendem que a participação é fundamental para a resolução dos conflitos que surgem em qualquer agrupamento humano, mesmo que essa resolução seja incerta quanto aos resultados. A melhor maneira de encaminhá-los, portanto, é pela via eleitoral e através da representação política do povo, “um agregado amorfo de uma sociedade extremamente difusa, atomizada e eventualmente anômica”, a sociedade de massas (SARTORI, 1994, p. 46).

Em adição a essas discussões, Bobbio (2000, p. 40) levanta a questão do desenvolvimento da democracia em relação aos espaços de participação nas decisões que afetam as pessoas. Se esses espaços são ampliados, mais fortalecido será o processo democrático.

Participação, todavia, não significa que os cidadãos sejam chamados a se manifestar em todas as decisões que lhes digam respeito, como lembra Bobbio (2000, p. 54). Tal nível de participação não é desejável tanto do ponto de vista ético, quanto do ponto de vista intelectual, além de ser materialmente impossível, pois conforme lembra o próprio Bobbio (op. cit. p. 39) a respeito da Itália, considerado o volume de leis novas naquele país, os cidadãos seriam chamados a manifestar-se diariamente.

O mesmo problema é apontado por Sartori (1994, p. 97), ao refutar o argumento de autogoverno de Marx, baseado na comuna de Paris, que era bastante

delimitada em termos espaciais e temporais. Eram esses limites que possibilitavam a deliberação em praça pública, algo impensável no Estado atual, dada a extensão de suas bases geográficas e populacionais.

### **1.1 – Democracia, representação e transparência**

A participação e a representação política são efetivadas, portanto, pelas eleições, a melhor, senão a única forma encontrada pelas sociedades modernas de trazer para o plano real a opinião do *demos*, configurando-se a democracia eleitoral. Contudo, as eleições, de acordo com Sartori (1994, p. 152) “não decidem sobre políticas concretas, estabelecem, ao invés, quem vai decidir sobre elas”. Os eleitores assim, ao comparecerem à votação, exercem a soberania expressando sua preferência entre os diversos candidatos e propostas colocadas em discussão durante o processo de disputa política. Isso se realiza pela delegação de poder de decisão aos eleitos, seguindo as regras institucionais surgidas de deliberações tomadas anteriormente e que institucionalizam a forma pela qual se dará a própria deliberação.

As forças políticas e seus líderes são identificados por Sartori (op. cit. p. 302) como grupos que formam “minorias intensas”, que têm maiores possibilidades de discutir e encaminhar uma grande quantidade de questões, eventualmente formando comitês, que, segundo o mesmo autor (op. cit. p. 310), seriam no mínimo, “formadores de decisões e muitas vezes, em última análise, os órgãos que tomam as decisões em todas as sociedades políticas e em todos os regimes”. São determinados tipos de comitê, através das diversas formas institucionalizadas de organização – os partidos políticos - que participam das disputas eleitorais, encaminhando as discussões para que as maiorias possam se manifestar por meio do voto.

A sistemática da representação, portanto, implica que as decisões não são, necessariamente, o resultado da vontade do povo, mas apenas submetidas a ele, juntamente com o processo de formação de opinião, que pode não partir do povo, mas simplesmente passar por ele. Assim, o fato de uma política pública dar certo ou

não independe de a opinião pública estar de acordo ou estar contra. Essas questões estão implícitas no processo representativo (SARTORI, 1994, p. 172).

A esse respeito Przeworski (1994, p. 29) chama a atenção para o fato de que “a despeito de seu fundamento majoritário, as democracias representativas modernas geram resultados que decorrem, predominantemente, de negociações entre os líderes das forças políticas e não de um processo universal de deliberação”. O povo é chamado periodicamente para se manifestar pelo voto, que será disputado pelas forças políticas organizadas dentro das regras estabelecidas, aceitando derrotas atuais por acreditar que, pelas mesmas regras, seus interesses poderão ser a opção do eleitor em embates futuros (op. cit. p. 37), mantido funcionamento das instituições democráticas.

A disputa é realizada pelo exercício do direito básico de que dispõe o *demos*, que é o voto, através do qual escolhe os candidatos que mais se assemelham, em propostas, com seus interesses (PRZEWORSKI, STOKES & MANIN, 1999, p. 4), mas o mandato daí advindo não é entendido como instruções aos eleitos, mas sinais de suas preferências (op. cit. p. 12). Ainda segundo Przeworski (1994, p. 60), uma democracia estável deve fornecer elementos positivos, o que significa regras bem definidas, para que os governos sejam fortes o suficiente no cumprimento de sua função de exercício do poder que lhes é delegado, da forma mais eficaz possível. Isso deve ocorrer ao mesmo tempo em que as instituições públicas devem dispor de mecanismos robustos que lhe permitam evitar que o governo exerça suas atribuições contra os interesses mais importantes da sociedade.

Um dos mecanismos relevantes quanto às coisas do Estado é a publicidade. Como lembra Bobbio (2000, p. 41), “a democracia nasceu com a perspectiva de eliminar para sempre das sociedades humanas o poder invisível e de dar vida a um governo cujas ações deveriam ser desenvolvidas publicamente”. A publicidade dos atos de governo é condição essencial para que o cidadão tenha conhecimento do que é feito com o poder concedido ao governante. Esse conhecimento é uma forma de controle sobre a função pública, pois é pública qualquer atividade governamental. A pura existência da publicidade é, em si mesma, uma forma de controle, na medida em que permite distinguir o que é lícito do que não o é (op. cit.



p. 42). A publicidade das coisas públicas é, portanto, uma condição da democracia e fonte de informação para o eleitor, o que, em outras palavras, Przeworski, Stokes e Manin (1999, p. 5) chamam de busca da verdade.

Buscar a verdade implica tornar visível o que poderia estar oculto, e isto distingue o poder democrático do poder autocrático, porque o primeiro pressupõe a existência de liberdade de crítica e de expressão, sendo da sua dinâmica a criação de mecanismos de “desocultamento”, conforme o pensamento de Schmitt (apud BOBBIO, 2000, p. 101)<sup>5</sup>:

“Representar significa tornar visível e tornar presente um ser invisível mediante um ser publicamente presente. A dialética do conceito repousa no fato de que o invisível é pressuposto como ausente e ao mesmo tempo tornado presente”.

Tornar o invisível visível, através da publicidade dos atos dos governantes é caracterizado por Bobbio (op. cit. p. 117) como a “transformação do Estado moderno de Estado absoluto em Estado de direito”. Ele ressalva, porém, que há áreas de “subgoverno” que permanecem ocultas ou semi-ocultas.

A publicidade pode ser caracterizada pela prestação de contas dos governantes aos seus eleitores. Segundo Grau (2000, p. 270) é condição essencial para a democracia que o poder não seja apenas derivado de fontes legítimas. É necessário que o exercício do poder também seja legítimo e, para isso, é preciso que seja justificável, mas também sujeito à contestação, o que só pode ser obtido a partir do seu acompanhamento e controle pela sociedade.

O controle é feito, em princípio, pela participação no processo eleitoral periódico, maneira mais direta de exercício da soberania e que caracteriza o que O'Donnell (1998, p.28) denomina como “*accountability vertical*”, compreendendo a possibilidade de premiação ou sanção pelo voto. Isso ocorre através da recondução, ou não, dos candidatos ou de seus indicados aos cargos disputados, com base numa avaliação retrospectiva do desempenho das funções, de acordo com as expectativas geradas pela divulgação de informações no período que

---

<sup>5</sup> SCHMITT, C. – Verfassungslehre, Duncker & Humblot, München-Leipzig, 1928, p. 208.

antecede a eleição. O autor também classifica a realização de eleições como “*accountability* eleitoral”.

A responsabilização pelo controle eleitoral, no entanto, não garante o cumprimento dos compromissos assumidos, pois na maioria dos países os eleitores só podem sancionar os desvios ao final do mandato, ou seja, na próxima eleição. Essa é uma decorrência de não haver, na maioria dos sistemas democráticos, mecanismos institucionais que permitam ao eleitorado punir, durante o transcorrer do mandato, os candidatos que não tenham sido coerentes com suas promessas (PRZEWORSKI, STOKES & MANIN, 1999, p. 39).

A eleição tem, pois, dupla característica: a) como mandato, significa a oportunidade de escolha entre políticos e políticas; e b) como *accountability*, dá à eleição o objetivo de garantir que os governantes sejam responsabilizados pelos resultados de suas ações passadas (PRZEWORSKI, STOKES & MANIN, 1999, p. 29).

O'Donnell (2001, p. 10) considera digno de nota um mecanismo não eleitoral, mas que pode ser incluído na dimensão vertical, cujo conceito é o de “*accountability* societal”, exposto por Smulovitz e Peruzzotti (1999, p. 9):

Societal accountability is a non-electoral, yet vertical mechanism of control of political authorities that rests on the actions of a multiple array of citizens' associations and movements and on the media. These actions monitor the action of public officials, expose governmental wrongdoing, and can activate the operation of horizontal agencies. Societal accountability employs both institutional and non-institutional tools. The activation of legal actions or claims before oversight agencies are examples of institutionally channelled actions; social mobilisations and media exposes of non-institutional ones.

Ao comentar que a ausência ou debilidade dos mecanismos de *accountability* horizontal é um grave defeito nas democracias latino-americanas, O'Donnell (2001, p. 3) ressalta:

“Pero esto no significa que considero poco importante el tipo vertical de *accountability* provisto por elecciones razonablemente limpias –

tanto que si esta clase de elecciones faltara, el caso respectivo simplemente no sería um régimen democrático y no nos estaríamos preocupando de sus defectos em términos de *accountability* horizontal”.

A implantação de controles horizontais é fundamental para que o processo democrático se desenvolva, e é este o assunto a ser abordado em seqüência.

## 1.2 – Controles não eleitorais

Apesar da importância das eleições como principal meio de controle dos governados sobre os governantes, a sua realização não é condição suficiente para a efetivação de um regime democrático, no qual os representantes devem também prestar contas aos eleitores e assumir suas responsabilidades por atos ou omissões, o que nos leva a uma segunda vertente do controle sobre o governo.

Essa outra dimensão da *accountability* é a horizontal, que implica certos níveis de fiscalização entre poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário – além da atuação de outros atores, como os Tribunais de Contas e organizações não governamentais, como forma de controle da sociedade, mas não se restringe a esses. Na opinião de O’Donnell, não somente a separação entre os poderes caracteriza a *accountability* horizontal, mas também a participação da mídia e de instituições de pesquisa em debates e disseminação de informações a respeito do desempenho dos mandatários (1998, p. 50).

Ainda na linha de análise dos mecanismos de responsabilização Przeworski, Stokes e Manin (1999, p. 50) também reforçam a necessidade de fontes de informação sobre as atividades públicas originadas em organizações não vinculadas aos governos, por eles chamadas de “agências de *accountability*”, e apresentam uma série de sugestões sobre quais dessas agências poderiam, ou deveriam, existir para garantir essas informações:

1 - an independent board to assure transparency of campaign contributions, with its own investigative powers;

- 2 – an independent auditing branch of the state, an auditor-general, in the vein of the Chilean controladoría;
- 3 – an independent source of statistical information about the state of the economy; and
- 4 – a privileged place for the opposition in overseeing the publicly owned media.

Para além dessas sugestões, Loureiro (2001, p. 64) cita a fórmula elaborada por Wood e Waterman (1994) de monitoramento, pelo Legislativo, da atividade das agências governamentais, particularmente no que se refere ao aspecto da burocracia, pela implantação de um sistema de informações de fluxo contínuo, que vem a criar uma “memória institucional”, contrabalançando o efeito negativo da maior rotatividade dos políticos em relação aos burocratas. O objetivo desse controle pela informação é sancionar os atos das agências ou puni-los, no caso de desvios, enfatizando o aspecto da reputação de burocratas e agências.

O benefício para os burocratas das agências bem avaliadas é a boa reputação, que pode se traduzir em mais recursos para os programas governamentais sob sua responsabilidade. Essa boa imagem pode ser transferida aos políticos, por estarem cumprindo seus compromissos com os cidadãos no que diz respeito à boa governança, ao obter um bom desempenho da estrutura de governo. A extensão da boa reputação das agências governamentais deve favorecê-los na disputa eleitoral, ao menos àqueles que se aliam ao governo.

A existência de instrumentos que permitam a correta expressão da cidadania, entre os quais podemos incluir os processos de responsabilização, faz parte do que Behn (1998, p. 5) classifica como “característica essencial de qualquer abordagem para estruturação do poder executivo”. Essa análise é feita a propósito dos programas de reforma do Estado e do que ele classificou como o “paradigma da gestão pública”, em contraponto à administração pública tradicional. Esta última é por ele considerada *accountable* por prever o prêmio ou sanção na eleição, ao mesmo tempo em que define claramente qual agência e qual agente governamental é responsável por determinada função pública e, portanto, passível de responsabilização (op. cit. p. 8).

Para Behn, se uma proposta de alteração da gestão pública, especificamente no contexto da discussão sobre a reforma do Estado, dá mais ênfase à eficiência do que à *accountability*, essa proposta é, em princípio, inaceitável, pois parte da premissa de que os agentes estatais teriam condições de escolher os melhores caminhos, quando na realidade esses caminhos são definidos pelos mecanismos de participação popular no sistema político. O autor dialoga com os defensores da reestruturação do Estado, chamando a atenção para a necessidade de que sejam garantidos meios pelos quais “os cidadãos participem do debate sobre a escolha das metas, e do acompanhamento e avaliação da consecução delas” (op. cit., p. 39), pois uma nova forma de gestão pública coloca a questão de novos paradigmas de *accountability* democrática.

Behn (op. cit., p. 31) aponta uma questão importante acerca das dificuldades para se estabelecer formas de controle sobre resultados esperados dos governos e, portanto, sobre a pouca condição de criar metas para a responsabilização dos governantes, baseado na premissa de que a adoção de objetivos não é interessante para os políticos. Sua explicação é:

Esclarecer os objetivos é gerencialmente correto, mas politicamente irracional. Pois ao esclarecer os objetivos, os políticos devem optar entre bases eleitorais adversárias e valores conflitantes. Pela experiência, as autoridades eleitas aprenderam que podem ganhar mais reconhecimento, apoio e votos sendo confusas a respeito dos resultados que irão produzir do que sendo claras a esse respeito.

A temática da reforma do Estado aborda a questão pois todas as análises que têm por objeto a necessidade de reestruturação da atividade governamental partem da premissa da necessidade de transparência como condição para uma correta responsabilização dos governantes, embora isso possa parecer, como indicado por Behn, contrário aos interesses de candidatos. Ocorre que é do interesse dos cidadãos e da democracia. É o que veremos a seguir.

### 1.3 – Reforma do Estado e *accountability*

A preocupação demonstrada por Behn (op. cit., p. 39) sobre a necessidade de paradigmas de responsabilização dos agentes numa nova gestão pública - resultado dos processos de redefinição do papel do Estado - tem sido levada em consideração nas propostas de reestruturação das atividades do setor público, na procura de maior agilidade nos procedimentos estatais, com economia de recursos humanos e materiais. Esses objetivos não são excludentes quanto às atribuições que os governos, de um modo geral, têm desempenhado nas modernas democracias.

Os debates sobre responsabilização dos agentes estatais se inserem numa segunda fase do processo de Reforma do Estado, em que o aspecto da consolidação da democracia é destacado, pois as demandas por redemocratização são mais intensas e a participação da sociedade é cada vez mais observada. Isso pode ser constatado na disseminação das chamadas organizações não governamentais, que têm sido um desafio à capacidade de resposta por parte das agências governamentais nas suas mais diversas áreas de atuação, até porque, tais entidades são, em muitos casos, parceiras do Estado. A parceria se manifesta pela atuação direta das organizações em setores cuja presença estatal é marcante, tal como na saúde, criando novas necessidades de *accountability* (Sano, 2003).

As institucionalidades advindas das novas configurações de Estado, surgidas a partir da necessidade de maior participação social e *accountability*, ainda estão em fase inicial, como demonstra Gomes (2003, p. 4), ao se referir aos conselhos gestores de políticas públicas, originados de princípios constitucionais que prevêm a participação da sociedade na condução de tais políticas. Sua conclusão (op. cit. p. 96) é que “o arcabouço institucional do conselho é incipiente, se tratamos da sua dimensão representativa, porém bastante promissor, quando nos referimos ao processo deliberativo envolvendo a sociedade representada”.

A conclusão de Gomes vem ao encontro do que Behn (1998, p. 37) entende ser um dos objetivos da chamada “nova gestão pública”, que é o envolvimento do público na escolha das metas e em sua consecução, explicando que “qualquer mecanismo de *accountability* deve permitir que o público participe do debate sobre a

escolha das metas, e no acompanhamento e avaliação da consecução das mesmas”. O trabalho de Gomes (2003) confirma a outra afirmação de Behn (1998, p. 38) de que “as respostas só irão emergir quando os experimentos evoluírem”, ao se referir às novas modalidades de participação pública originadas na implantação da nova gestão pública.

As novas configurações do Estado devem levar em conta também o federalismo brasileiro, que possibilita a representação política nos diversos níveis, aproximando os centros de decisão da própria população. Além disso, permite *checks and balances* entre as diferentes esferas de poder, o que pode garantir maior transparência e *accountability* quanto aos atos governamentais e às políticas públicas, aprofundando a democracia (CAMARGO, 2001, p. 74). A organização federal forma, ainda, a dupla soberania: a dos governos subnacionais, com poder de autogoverno e responsáveis perante o eleitorado local, e a do poder federal, representando toda a população do país, constituindo múltiplos centros de poder (ABRUCIO, 2001, p. 97).

Nesse contexto, o governo federal, ao elaborar o Plano Diretor da Reforma do Estado exerceu uma dupla função: a de formulador de políticas públicas e de coordenador, colocando à disposição da sociedade e dos demais componentes da federação diretrizes gerais de um programa com essa orientação, no qual explicitou:

A modernização do aparelho do Estado exige, também, a criação de mecanismos que viabilizem a integração dos cidadãos no processo de definição, implementação e avaliação da ação pública. Através do controle social crescente será possível garantir serviços de qualidade.

Essa orientação está de acordo com a proposta elaborada pelo Conselho Científico do CLAD, de 2000, onde se pode perceber a profundidade do debate e as várias nuances envolvidas, chamando a atenção a passagem de Grau (p. 270) em que é colocada a possibilidade de controle social não apenas sobre situações passadas, mas também sobre questões futuras, ou seja, um controle *ex-ante*, uma forma de participação da sociedade durante os mandatos, viabilizando a responsabilização dos governantes de modo mais abrangente.

#### 1.4 – Ampliando o conceito de responsabilidade política

O controle *ex-ante* é considerado por Grau como uma concepção mais ampla de *accountability*, que deve ser exercida ao longo do processo de tomada de decisão no âmbito estatal. O controle sobre a atividade pública pode e deve ser exercido não só sobre o que se faz, mas também sobre as decisões a respeito do que será feito. Daí decorre que o controle social sobre a administração pública deve ser desenvolvido não apenas onde se estabelecem as decisões sobre políticas, mas também nos próprios locais onde são fornecidos os bens e serviços públicos decorrentes das decisões tomadas anteriormente (op. cit. p. 280 e 281).

A participação das organizações sociais não ligadas ao governo é indispensável a esse tipo de atividade, pois essas organizações têm condições de reunir recursos técnicos e materiais para analisar, criticar e fazer propostas a respeito de políticas públicas. Podem, assim, ser mais eficientes no controle sobre o Estado do que indivíduos, ainda que esses indivíduos estejam muito interessados naquela decisão ou atividade pública. Isso não significa que não devam participar; pelo contrário, desde que em função do interesse público. A autora coloca como limite exatamente esse ponto, isto é, que a atuação, tanto de organizações como de indivíduos seja realmente no interesse público (op. cit. p. 279).

Uma indagação importante reside na forma como os desvios de conduta são sancionados. É necessário que as sanções simbólicas, que são as únicas aplicáveis tanto por organizações sociais quanto por cidadãos, ou pela própria mídia, possam ser institucionalizadas para que haja maior poder de coerção por parte dos atores envolvidos no controle da administração pública.

Em linha similar caminha o estudo elaborado por Stark & Bruszt (1998), no qual apontam um processo de negociação permanente e o qualificam sob o conceito de “responsabilidade política estendida”, significando “a imbricação dos centros de tomada de decisões em redes de instituições políticas autônomas que limitam a arbitrariedade dos governantes no poder”, constrangendo-os a levar em conta outros atores no processo de deliberação política.



Os autores explicam que esse conceito difere da responsabilidade vertical, pois implica na participação de várias entidades estatais que constroem os governantes à discussão das políticas públicas antes e também durante sua implantação. Daí a classificação de “estendida”, por se estender no tempo. Trata-se de um processo contínuo que reduz a possibilidade de o Executivo apelar para crises na tentativa de legitimar a expansão de sua autoridade eleitoral “delegada”.

No trabalho, Stark & Bruszt traçam um paralelo com o conceito de “responsabilidade horizontal” de O’Donnell (op. cit. p. 27), fazendo a ressalva de que, enquanto este último autor trabalha basicamente com organizações internas ao Estado, a “responsabilidade política estendida” inclui também outras instituições políticas, outros agentes organizados da sociedade. Essa inclusão se materializa em redes de responsabilidade que, ao limitar o espaço de ação do Executivo, permitem que as ações de governo sejam discutidas antes de sua implementação, levando à correção de eventuais desvios pela possibilidade de apresentação de sugestões dos atores envolvidos.

Ainda de acordo com os autores, “as deliberações estendidas não tornam as políticas fracas”: elas amenizam as políticas, tornando-as mais duráveis por serem mais elásticas. A responsabilidade política estendida não compromete os políticos: torna suas visões mais pragmáticas” e permite o surgimento de “um pluralismo mais complexo e diverso”, em que as diferentes opiniões, sendo levadas em consideração e apresentando, *a priori*, os eventuais pontos de veto, colaboram para a maior efetividade das decisões.

A responsabilidade política estendida ultrapassa a questão eleitoral, sem desconsiderá-la. Os agentes eleitos continuam sendo os protagonistas da negociação, mas são limitados e, de certa forma, assessorados, por um conjunto de instituições sociais que participa da elaboração e implementação de políticas públicas. Por ser estendida no tempo, num processo contínuo, a possibilidade de crises é reduzida e, concomitantemente, permite ao político obter uma visão mais pragmática, pelo contato com atores interessados na política a ser implementada.

Essa forma de condução das deliberações é mais efetiva por possibilitar a criação de canais institucionais para a manutenção das políticas. Ao trazer a sociedade para a política no momento da própria formulação dessa política, pode permitir que os administradores públicos não se confrontem com a sociedade. Isso decorre da maior compreensão dos formuladores sobre as decisões, promovendo a circulação de informações que ajudam a antecipar as conseqüências econômicas, políticas e sociais das ações (STARK & BRUSZT, 1998, p. 27).

Na discussão do paradigma da nova gestão pública, Behn (1998, p. 38) perpassa o assunto, ao destacar que os cidadãos são interessados não somente na elaboração de metas de governo, mas também na sua efetivação, ressaltando que os mecanismos de responsabilização devem propiciar a participação dos cidadãos no debate sobre a escolha das metas, do mesmo modo que devem prever o seu acompanhamento e a avaliação de sua consecução. Isso, sem dúvida, abarca o conceito de Stark & Bruszt, por prever a participação da cidadania durante todo o processo de tomada e implementação de decisões políticas.

Uma das decisões políticas que mais afeta o cidadão é, certamente, a que diz respeito ao sistema tributário. Por isso mesmo, a legislação deve ser clara e objetiva para que os contribuintes possam cumprir suas obrigações adequadamente, e deve garantir ainda que haja transparência na sua execução para toda a sociedade.

Ao elaborar as leis tributárias, portanto, os governantes devem estar atentos aos princípios legais e econômicos consagrados com relação a essa área, para que o sistema tributário possa ser, a um só tempo, justo do ponto de vista da distribuição de riqueza, com as menores repercussões possíveis quanto à eficiência da economia e transparente na sua efetivação, requisito indispensável aos regimes democráticos.

A necessidade de aprofundamento das questões quanto à democracia foi incorporada à visão de que o Estado deve ser reestruturado para atender mais eficientemente às demandas de seus cidadãos, reforçando, porém, as atividades que lhe são típicas, as quais Pereira (1998, p. 258) chamou de “poder de Estado”.

As áreas típicas são caracterizadas por aquelas que exercem a capacidade de legislar e tributar, incluindo polícia, Forças Armadas, setores de fiscalização e de regulamentação, além daqueles responsáveis pela transferência de recursos. Esse reforço do núcleo central do governo, segundo todos os autores que discutem o tema, deve ser feito de forma transparente e de modo a estabelecer medidas de maior controle da sociedade sobre o Estado.

Essas considerações valem para todas as áreas da administração pública, visando a realização da democracia como um valor. Dada a importância do sistema tributário como política pública, seu desenho institucional deve prever a maior transparência possível, como condição que permita, juntamente com outros mecanismos definidos também institucionalmente, que os governantes sejam *accountable* junto aos cidadãos.

O capítulo 2 refere-se a esse desenho no quadro geral dos tributos brasileiros e mais especificamente quanto ao ICMS, em relação às medidas de controle do Legislativo e dos Tribunais de Contas sobre o Executivo.

## Capítulo 2 – O contexto tributário nacional

No capítulo anterior vimos que a literatura aponta a transparência como condição para a existência de *accountability* e, conseqüentemente, para a realização dos princípios democráticos de exercício do poder público de maneira visível. Neste capítulo, serão descritas as principais características do sistema de tributos no Brasil e dos mecanismos que os governos têm se utilizado para aumentar a carga tributária, mantendo os tributos menos visíveis, ou seja, com pouca transparência em relação aos contribuintes.

O atual sistema tributário brasileiro tem suas origens na reforma instituída pelo regime militar, que adotou como um dos pilares da nova forma de tributação o fim do Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, então o principal tributo estadual (VARSANO, 2003). Esse imposto não era neutro do ponto de vista econômico, pois incidia em cascata na cadeia produtiva. O fenômeno da cascata deve ser entendido como a não compensação, nas diversas fases da produção, do imposto pago nas etapas anteriores, o que acarreta uma acumulação do tributo no preço da mercadoria adquirida.

A neutralidade é um princípio econômico que deve ser aplicado à tributação, e indica a característica de um tributo que não se reproduz ao longo do processo de fabricação dos produtos, onerando-os demasiadamente, o que tem como conseqüência a redução de seu consumo ou a sua substituição por outros de mesma utilidade. Diz-se que um imposto é neutro quando sua incidência “não afeta a eficiência nas decisões de alocação de recursos para a produção e o consumo de mercadorias e serviços” (GIAMBIAGI e ALÉM, 1999, p. 33).

Na busca desse princípio, a substituição do IVC ocorreu pela introdução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICM (SINAFRESP AFRESP, 1998, p. 22), sem alterar a competência pela cobrança que era dos estados e com eles continuou. O ICM foi implantado com a característica de “valor agregado”, permitindo a compensação do imposto pago numa das fases da produção com o imposto a

pagar no próximo passo da rede de fabricação e consumo, mecanismo esse que será melhor explicado no capítulo 3.

Alem de adotar uma base tributária mais eficiente do ponto de vista econômico, um dos objetivos do governo militar era diminuir a autonomia estadual, e uma das formas utilizadas para essa finalidade foi a centralização dos recursos financeiros. Isso foi alcançado com a diminuição da base de tributação do IVC quando este foi substituído pelo ICM, mantendo no nível federal o controle das transferências para os outros componentes da federação. O resultado foi que, entre 1965 e 1975, a esfera estadual viu reduzida sua participação na receita tributária de 48,1% para 36%, enquanto a União aumentava de 39% para 50,5% (ABRUCIO, 1994, p. 75). Os municípios ficaram praticamente com a mesma proporção da receita total – 12,9% para 13,5% - considerado o mesmo período.

Ao mesmo tempo em que centralizava a receita, o regime autoritário estabelecia formas de transferência, mediante os Fundos de Participação de Estados e Municípios, mecanismo que era utilizado para a manutenção do apoio das lideranças regionais alinhadas com o governo central, ou ainda para ampliar esse apoio com a liberação de verbas com objetivo de obter novos aliados (ABRUCIO, 1994, p. 94 ).

Os resultados dessa política foram os esperados pelo governo central até 1974, quando a oposição, representada pelo Movimento Democrático Brasileiro – MDB conseguiu a maioria de votos para o Senado Federal. A partir daí, os governos Geisel e Figueiredo passaram a destinar maiores recursos para os Estados, principalmente os do Norte e Nordeste, tradicionalmente mais vinculados ao governo central. Essa maior liberalidade, contudo, acabou por beneficiar também São Paulo e Minas, cujos governadores, arenistas, jogavam com a ameaça do fortalecimento da oposição (ABRUCIO, 1994, p. 96).

As eleições para governador em 1982 representaram a vitória de partidos de oposição nos maiores estados, como São Paulo, Minas, Paraná (PMDB) e Rio de Janeiro (PDT). Isso significou a perda do controle sobre as administrações estaduais, principal pilar do que Abrucio (1994, p. 105) chamou de modelo unionista

autoritário. Essa perda teve reflexos na eleição de Tancredo Neves para Presidente da República e na formação da Assembléia Nacional Constituinte eleita em 1986, num pleito em que também se votava para governadores de estado.

De acordo com Kugelmas (2001, p. 35) a Constituição de 1988 teve significativa influência da nova correlação de forças, em que os governadores formaram uma coalizão com objetivo de descentralizar receitas tributárias, no que Varsano et al (1998, p. 12) caracterizaram como reação natural a vinte anos de concentração de poder.

Os constituintes optaram por aumentar a capacidade financeira dos entes subnacionais em prejuízo da União. Isso foi concretizado pela manutenção da competência dos estados sobre o seu principal tributo, o ICMS, e pela ampliação da sua base de arrecadação, pois foram incluídos os serviços de comunicação, transporte intermunicipal e interestadual, eletricidade, combustíveis e minerais, antes tributados por impostos únicos federais (BORDIN, 2002, p. 1). Essas medidas levaram à adoção do nome de Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, ou simplesmente ICMS, cuja base de cálculo é o valor adicionado em cada etapa da cadeia produtiva.

Foi na Constituição de 1988, portanto, no período de redemocratização e de ânimo de descentralização, que as regras e princípios do sistema tributário foram elaborados com seu desenho básico, sobre o qual serão tecidas algumas considerações.

## **2.1 – Princípios de legislação tributária**

A legislação tributária adotada nos diversos níveis da federação obedece a normas rígidas e hierárquicas. Evidentemente a CF dá origem a todo o aparato legal. Esse aparato é complementado pelas chamadas leis complementares, que apresentam em maiores detalhes as regras básicas contidas na Constituição e que

normalmente são chamadas de “código”, tais como o Código Civil, o Código Penal e tantos outros.

É esse também o caso do Código Tributário Nacional – CTN, identificado pela Lei nº 5172 de 1966 que, embora anterior à CF de 1988, foi “repcionada” pela nova Carta. O termo “repcionada” significa que, onde o código esteja em concordância com o texto constitucional, sua vigência permanece. Essa é uma prática de economia legislativa, pois os legisladores não teriam como editar, ao mesmo tempo, a Constituição e toda a legislação que a regulamenta. Por tratar-se de lei complementar, o CTN é de observação obrigatória pelos componentes da federação no processo de elaboração de sua legislação tributária específica.

Tanto a CF quanto o CTN consagram algumas bases do ordenamento jurídico democrático, respeitando os princípios gerais de direito de qualquer sociedade organizada que, mantidas as características do sistema jurídico brasileiro, aplicam-se especificamente ao campo da tributação, conforme Moraes (1995).

A mais importante das regras de direito relativas aos tributos é a da legalidade. A capacidade de criar tributos é exclusiva do Estado, que só pode exercê-la através de lei, já que o tributo é uma limitação à liberdade e à propriedade individual (op. cit., p. 88). Disso decorre que nenhuma espécie tributária poderá ser exigida sem a devida previsão legal.

Outro princípio do sistema jurídico brasileiro, praticamente decorrente do primeiro, é o da anualidade (op. cit. p. 99), indicando que uma lei tributária só pode entrar em vigência no ano seguinte ao da sua aprovação, salvo se as alterações introduzidas beneficiarem o contribuinte, seja pela diminuição de alíquotas, seja pela redução de base de cálculo ou ainda pela criação de alguma isenção ou benefício fiscal. A CF exclui dessa regra os impostos sobre comércio exterior, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações financeiras e um eventual imposto por ocasião de guerras (op. cit., p. 107). São ainda excluídas as contribuições que, embora revestidas de caráter tributário, têm tratamento diferenciado no direito nacional.

Há ainda o princípio da igualdade tributária, que apenas confirma a regra geral de que todos são iguais perante a lei (op. cit. p. 111), o que corresponde a dizer que contribuintes em mesma situação devem receber o mesmo tratamento. Decorre disso é que contribuintes de um mesmo tributo podem ser tratados de maneiras diferentes, se diferentes forem as suas condições, ainda que sujeitos a uma mesma lei tributária. É desse princípio que se originam as alíquotas progressivas, o tratamento especial às micro e pequenas empresas, entre outras medidas de diferenciação, normalmente vinculadas à situação econômica de determinados grupos de contribuintes.

O princípio da capacidade contributiva, explicitado na Constituição, em seu artigo 202, estipula exatamente o seguinte: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Conforme Moraes (op. cit. p. 118), essa regra indica que “cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica” e origina-se do ideal de justiça distributiva.

O imposto não pode ter caráter confiscatório. O confisco é proibido pela CF e esse princípio visa garantir que a tributação não venha a ferir direitos garantidos constitucionalmente, principalmente o de propriedade, que não pode ser transferido por iniciativa da autoridade pública, seja para um particular, seja para o próprio poder público. Entende-se por confisco o imposto com valor que represente grande parte do bem ou renda objeto de tributação (op. cit., 1995, p. 126). Essa matéria é de difícil definição, pois só em casos práticos, em que o contribuinte acione judicialmente o poder tributante é que será definido se houve confisco ou não.

Há ainda um mandamento constitucional que, aplicável a toda a legislação do país, evidentemente deve ser observado na área tributária, que é o princípio da publicidade dos atos públicos, explicitado no artigo 37 da CF da seguinte forma:

Art. 37 - A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:



§ 3º - A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente:

I - as reclamações relativas à prestação dos serviços públicos em geral, asseguradas a manutenção de serviços de atendimento ao usuário e a avaliação periódica, externa e interna, da qualidade dos serviços;

II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo, observado o disposto no art. 5º, X e XXXIII;

III - a disciplina da representação contra o exercício negligente ou abusivo de cargo, emprego ou função na administração pública.

Além dessas normas, o artigo 150, em seu parágrafo 5º. prevê que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

A própria Constituição, como se vê, estabelece parâmetros de transparência não só quando trata dos direitos de cidadania em geral, mas também quando trata especificamente dos tributos, que podem ser exigidos não apenas por indivíduos, mas também por entidades da sociedade organizada, o que, aliás, também é previsão constitucional.

Após a promulgação da CF, diversas emendas e leis complementares foram editadas visando ordenar o sistema tributário. Talvez a mais importante, no que se refere ao ICMS, seja a Lei Complementar 87/96, também chamada Lei Kandir, nome do deputado que a propôs, que visava a desoneração do ICMS dos produtos exportados. Não houve, porém, regulamentação da chamada “guerra fiscal”, como veremos.

## **2.2 – Federalismo e guerra fiscal**

O federalismo teria a capacidade de “socializar mecanismos de controle plenamente utilizados pela *constituency* e criar *checks and balances* entre os diferentes poderes, que garantam transparência e *accountability* aos atos governamentais e às políticas públicas” (CAMARGO, 2001, p. 74). Não é o que tem acontecido no Brasil, principalmente no aspecto financeiro, campo no qual

predomina uma relação competitiva com ação predatória (ABRUCIO E COSTA, 1998 , p. 39-40).

Essa competição ocorre mediante renúncia tributária dos estados, implantada principalmente pela utilização de isenções, ampliação do prazo de pagamento e financiamento do ICMS devido por empresas que se instalem ou permaneçam nos locais onde os incentivos são concedidos. Note-se que são inconstitucionais, pois a CF, artigo 155 prevê o seguinte:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

"§ 2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:"

XII - cabe à lei complementar:

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A lei complementar a que se refere o item XII do parágrafo 2º é a de número 24, de 1975, recepcionada pela CF de 1988, vigente portanto, conforme demonstra Varsano (1997, p. 1). Essa lei regula o Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, a quem compete, de acordo com o artigo 1º de seu regimento “promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e Distrito Federal”, mas cuja ineficácia é notória (KUGELMAS, 2001, p.29).

A guerra fiscal é uma realidade, apesar de a mesma lei que serve de base para o funcionamento do conselho estabelecer que “a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão **unânime** dos Estados representados” (grifo nosso). A unanimidade, obviamente, não está sendo respeitada, assim como nenhuma das autoridades envolvidas tem buscado, no Judiciário, a solução para esse flagrante desrespeito à Constituição e às leis. A explicação, segundo alguns analistas, é de

que todos os estados, de uma ou de outra forma, utilizam-se de incentivos ilegais. Assim, não interessaria a nenhum deles o fim desse procedimento.

Uma tentativa de evitar a concessão de incentivos foi feita quando o Deputado Antonio Kandir apresentou o projeto que veio a se transformar na lei complementar 87/96, conhecida por Lei Kandir. Todavia, devido à resistência de alguns governadores, houve negociação política entre o Congresso e o Executivo Federal para que os pontos da lei que proibiam a guerra fiscal fossem vetados pelo Presidente, o que efetivamente aconteceu e a situação de competição perdurou (VARSANO, 1997, p. 1, BORDIN, 2002, p. 3).

A Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo instalou, em 25 de outubro de 1995, a chamada “CPI da Guerra Fiscal”, que concluiu os trabalhos em 07 de maio de 1996, fazendo um levantamento dos vários aspectos que envolvem a concessão de incentivos não aprovados pelo CONFAZ. Ao final, concluiu com uma série de indicações ao Ministro da Fazenda, a Secretários do Estado, ao Congresso Nacional, ao Supremo Tribunal Federal, às Procuradorias da República e do Estado, para que tomassem, cada um no seu âmbito de atuação, providências tendentes a eliminar a guerra fiscal (SINAFRESP/AFRESP, 1998).

Mas, o relatório da CPI tinha como recomendação principal a aprovação do Projeto de Lei 67/96, aprovado e transformado na Lei 9363/96, criando o Programa Estadual de Incentivo ao Desenvolvimento Econômico e Social, o Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico e Social, o Fundo Estadual de Incentivo ao Desenvolvimento Social – FIDES e o Fundo Estadual de Incentivo ao Desenvolvimento Econômico – FIDEC. A lógica dos fundos é de financiamento de longo prazo com juros baixos (5% ao ano) e aplicação de apenas 30% do índice de atualização monetária sobre os empréstimos concedidos. A vantagem da lei paulista, em termos de *accountability*, é que as verbas destinadas aos fundos têm que estar previstas em orçamento. As leis aprovadas em outros estados reduzem o pagamento do ICMS, o que consta do orçamento uma única vez.

Além disso, a lei estabeleceu a criação do Conselho Estadual de Desenvolvimento Econômico e Social – CEDES, cujo presidente é o Governador do

Estado, mas tem em sua composição membros da sociedade, que são os presidentes da FIESP, da Federação da Agricultura do Estado e São Paulo – FAESP, do Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de São Paulo – SEBRAE e um representante da classe trabalhadora, desde que presidente de uma entidade sindical, além do presidente do agente financeiro envolvido no projeto, atualmente o banco estatal paulista.

Quanto ao resultado da guerra fiscal, Varsano (1997, p. 12) observa que “os estímulos econômicos que pautam o comportamento de cada um dos governos estaduais provocam ações cujo resultado é indesejável para o país. Se todos os estados parassem de conceder incentivos, todos ganhariam; mas, se um estado se abstivesse de tal política e os demais continuassem a praticá-lo, ele perderia”. A solução do problema passa, na visão de Varsano (2003, p. 79), por uma reforma tributária efetiva, para a qual seria indispensável uma negociação com as unidades subnacionais.

Quando analisamos a renúncia fiscal de cada unidade da federação pela ótica da transparência, observamos que esta praticamente não existe, pois os incentivos concedidos sobre a tributação são objeto de análise pelo Legislativo uma só vez, não constando no orçamento, ao contrário do programa instituído em São Paulo, cuja dotação para os fundos criados têm que ser consignados na peça orçamentária anual.

### **2.3 – Princípios de economia aplicáveis aos tributos**

Além dos princípios jurídicos que informam o sistema tributário, este também deve levar em conta os conceitos de economia, cuja aplicação deve ser buscada para que os tributos criados tenham a menor repercussão possível, tanto na tomada de decisão dos compradores de bens e serviços, quanto por parte dos vendedores, os dois agentes econômicos que formam o mercado. Um tributo é considerado bom do ponto de vista econômico quando evita ineficiência na economia. É possível observar que os critérios econômicos e jurídicos são muito próximos.

Um desses conceitos é o da equidade, que seria a divisão do ônus tributário da maneira mais justa possível (GIAMBIAGI e ALÉM, 1999, p. 32). A dificuldade óbvia é a definição do critério de justiça a ser utilizado. Uma das formas, também de difícil obtenção, é a cobrança pelo benefício recebido do governo na forma de bens ou serviços. Por esse critério, os mais ricos devem pagar mais tributos porque são mais aquinhoados pelos serviços oferecidos pelo Estado (MANKIW, 1999, p. 253), tais como distribuição de justiça, educação, segurança, defesa e outros.

Um outro princípio que deve fazer parte da tributação, e se confunde com o princípio jurídico da capacidade de pagamento, é o da progressividade, que prevê o aumento das alíquotas à medida que cresce a renda ou patrimônio do contribuinte. A não aplicação desse princípio pode representar a adoção de uma tributação proporcional ou ainda regressiva. No sistema proporcional, independentemente da renda ou patrimônio a ser tributado, o percentual a ser recolhido ao Estado será sempre o mesmo. Assim, não importa qual seja a base de cálculo de um determinado tributo. Se sua alíquota for de 10%, todos os contribuintes pagarão essa proporção.

Quando ocorre de um tributo ser regressivo, quem tem maior poder econômico paga proporcionalmente menos de seu patrimônio ou renda (MANKIW, 1999, p.254) . É o caso, por exemplo, do ICMS incidente sobre o preço do leite, ou do IPI, que é cobrado sobre os derivados do leite. Um consumidor pobre tem um dispêndio maior com esses impostos em relação a outro, de maior poder aquisitivo. Isso porque o leite e seus derivados são mais representativos na composição de gastos de quem tem menor renda.

A neutralidade, outro princípio relativo ao campo da economia, foi comentado no início deste capítulo, restando o conceito da simplicidade, e que representa a preocupação que o setor público deveria ter para não onerar o contribuinte com os controles determinados pelo Estado para o correto pagamento dos tributos. Esses controles são chamados de obrigações acessórias e se constituem nas formas de apuração e informação dos tributos. Deveriam ser tais que o contribuinte não tivesse dúvidas quanto à sua incidência, facilitando também o seu recebimento pelo poder tributante (GIAMBIAGI e ALÉM, 1999, p. 34), ou seja, os custos do sistema devem

ser os menores possíveis, não só para a administração tributária, como também para quem paga o tributo.

Esses são princípios econômicos que deveriam reger o sistema tributário em todos os níveis da federação, o que nem sempre é buscado pelos governantes. Estes, porém, devido à falta de mecanismos de constrangimento por parte da sociedade, ou pressionados pela necessidade do ajuste fiscal, buscam cada vez mais o aumento da receita tributária através dos diversos tipos de tributos previstos na Constituição.

## **2.4 – Os tipos de tributo**

A CF estabelece, em seu capítulo tributário, que as espécies de tributo possíveis de cobrança são impostos, taxas e contribuições de melhoria. Apesar de não constarem do capítulo tributário da Constituição, as contribuições sociais, tais como Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Empresas – CSLL, Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras – CPMF e outras, são consideradas tributos pela Secretaria da Receita Federal - SRF, e também por instituições que estudam finanças públicas no Brasil, porque são compulsórias e, do ponto de vista jurídico e orçamentário, têm tratamento de tributo.

As taxas são calculadas a partir de um determinado serviço prestado ou colocado à disposição da coletividade, portanto, podem ser cobradas nos três níveis da federação, dependendo de qual ente é responsável pela atividade. Nessa lógica, a taxa de limpeza é cobrada pelo Município, que assume esse encargo, as taxas aduaneiras são coletadas pela União, que detém o monopólio da administração das fronteiras, assim como os Estados podem estabelecer taxas relativas à aferição de poluição dos veículos, área de sua competência.

Um outro tributo comum a toda a federação é a contribuição de melhoria, que pode ser exigida sempre que uma obra pública resultar em valorização, a preços de mercado, de um ou mais imóveis. Deve ser cobrada individualmente, é limitada à valorização verificada no imóvel, ou ao total de gastos efetuados pelo poder público,

das duas alternativas a que produzir menor valor a ser exigido do contribuinte. Trata-se de um tributo de difícil cobrança, por dar margem a discussões sobre qual a efetiva valorização.

A CF prevê ainda como competência exclusiva da União, a possibilidade de criação de empréstimos compulsórios em caso de guerra ou de necessidade de investimento público relevante, de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e aquelas destinadas às categorias profissionais regulamentadas, para a fiscalização das profissões, os chamados Conselhos Regionais. A exclusividade da União na criação de contribuições é excetuada em relação a Estados e Municípios apenas quando se tratar da previdência dos seus servidores, que deve ser criada por lei específica em cada local.

## **2.5 – A carga tributária**

A vigência plena do capítulo tributário do texto constitucional de 1988, que determinou a adoção do novo sistema a partir de março de 1989, teve como uma das conseqüências o alcance do pico histórico da carga tributária no encerramento do exercício de 2002, representando 35,86% do PIB, enquanto em 1990, primeiro ano completo do sistema atual foi de 28,8 %, patamar próximo da média de 25% verificada nas duas décadas anteriores, de acordo com os dados disponíveis no *site* da Secretaria da Receita Federal.

Quando são separadas todas as contribuições pagas em 2002, verifica-se que estas foram responsáveis por 16,61% do PIB, ou 46% de toda receita pública do ano e se destinavam basicamente ao financiamento da previdência. São caracterizadas por recolhimentos ao Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS, contribuições para sistemas de previdência de funcionários públicos, CPMF, Cofins, Contribuição sobre Lucro Líquido, PIS/PASEP, além de outras contribuições compulsórias, tais como o Fundo de Garantia para o Tempo de Serviço – FGTS, Salário Educação e o chamado sistema “S” (Sesc, Senai, Sesi).

Cabe ressaltar que, excetuados os descontos para sistemas de previdência, que são feitos diretamente na folha de pagamento de empregados públicos ou privados, todas as demais contribuições podem ser consideradas como tributo indireto, pois as empresas consideram como custo e tentam recuperá-las através do preço. A Tabela I demonstra a composição da arrecadação tributária em 2002.

Tabela I – CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA 2002

<b>Tributos</b>	<b>Diretos</b>	<b>% PIB</b>	<b>Indiretos</b>	<b>% PIB</b>	<b>total</b>	<b>% PIB</b>
<b>Total nacional</b>	<b>206.347</b>	<b>15,60</b>	<b>267.499</b>	<b>20,26</b>	<b>473.846</b>	<b>35,86</b>
<b>União</b>	<b>176.489</b>	<b>13,35</b>	<b>155.899</b>	<b>11,81</b>	<b>332.388</b>	<b>25,16</b>
<b>Impostos e Taxas</b>	<b>101.036</b>	<b>7,64</b>	<b>19.623</b>	<b>1,48</b>	<b>120.659</b>	<b>9,12</b>
Imposto de Renda	88.531	6,7			88.531	6,7
Imp. Prod. Industr.			19.622	1,48	19.622	1,48
Imp. Oper. Financeiras	3.996	0,3			3.996	0,3
Imp. Com. Exterior	7.966	0,60			7.966	0,60
Imp. Territ. Rural	189,00	0,01			189,00	0,01
IMPF (resíduo)			1,00	-	1,00	-
Taxas Federais	354	0,03			354	0,03
<b>Contribuições Gerais</b>	<b>75.453</b>	<b>5,71</b>	<b>136.276</b>	<b>10,33</b>	<b>211.729</b>	<b>16,04</b>
Previdência Social	71.029	5,38			71.029	5,38
Prev. Serv. Públicos	4.424	0,33			4.424	0,33
COFINS			50.754	3,84	50.754	3,84
CPMF			20.264	1,53	20.264	1,53
Cont. s/ Lucro Líquido			12.432	0,94	12.432	0,94
PIS/PASEP			12.511	0,95	12.511	0,95
FGTS			22.422	1,7	22.422	1,7
Outras contribuições			17.893	1,36	17.893	1,36
<b>Estados</b>	<b>16.516</b>	<b>1,25</b>	<b>104.325</b>	<b>7,89</b>	<b>120.841</b>	<b>9,14</b>
ICMS			104.325	7,89	104.325	7,89
IPVA	7.004	0,53			7.004	0,53
ITCD	517	0,04			517	0,04
Outras receitas	8.995	0,68			8.995	0,68
<b>Municípios</b>	<b>13.342</b>	<b>1,00</b>	<b>7.275</b>	<b>0,56</b>	<b>20.617</b>	<b>1,56</b>
ISS			7.275	0,56	7.275	0,56
IPTU	5.639	0,43			5.639	0,43
Outras receitas	7.703	0,57			7.703	0,57

Fonte: Secretaria da Receita Federal, disponível em [www.fazenda.receita.gov.br](http://www.fazenda.receita.gov.br), acesso em 16/08/2003



Como tributos indiretos, entende-se, neste trabalho, todas as cobranças cuja base de cálculo seja renda, preços de bens e serviços comercializados no mercado, bem como aqueles incidentes sobre atividades financeiras. Evidentemente não se aplicam a esse critério os impostos sobre imóveis e automóveis, cuja incidência ocorre sobre a propriedade. Serão considerados como diretos o Imposto de Renda, contribuições à previdência, o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI municipal, que é cobrado quando da venda do imóvel, Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis Causa Mortis e Doações - ITCD, estadual, que também incide sobre a transferência de imóvel, porém nos casos de falecimento e doação. São diretas também as taxas cobradas pelo poder público, à semelhança da taxa de coleta de lixo.

Ao se analisar o resumo constante da Tabela II, verifica-se que a característica negativa do sistema tributário nacional, em relação à *accountability* democrática, reside na cobrança predominante dos tributos indiretos, o que dificulta, ou até impossibilita, a informação ao contribuinte sobre o total de impostos, taxas e contribuições incluídos nos preços de bens e serviços.

Tabela II – Tributos Diretos e Indiretos

		% Total	% PIB
Total de tributos arrecadados em 2002	473.846	<b>100,00</b>	<b>35,86</b>
Tributos indiretos	267.499	<b>59</b>	<b>20,26</b>
Tributos diretos	206.347	<b>41</b>	<b>15,60</b>

Fonte: Secretaria da Receita Federal, disponível em [www.fazenda.receita.gov.br](http://www.fazenda.receita.gov.br), acesso em 16/08/2003

Embora com uma diferença metodológica quanto aos tipos de tributos considerados indiretos, Vianna et al. (2000) analisando a carga tributária entre 1980 e 1996 apontaram a tendência brasileira à tributação pela via indireta, e assim consideraram impostos como ICMS, IPI e ISS, além das chamadas contribuições sociais. É digno de nota que, em 1996, último ano da análise, ainda não haviam sido aumentadas as alíquotas de algumas dessas contribuições, como Cofins e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. O resultado está demonstrado no seguinte quadro:

Carga tributária segundo tipos de tributos ( em percentagem )					
Tributos	1980/1983	1984/1987	1988/1989	1990/1993	1994/1996
Da arrecadação total					
Diretos	49,22	53,10	49,59	45,18	45,13
Indiretos	50,72	46,89	50,4	54,81	54,84
Do PIB					
Diretos	12,68	13,05	11,54	11,82	13,25
Indiretos	13,06	11,52	11,72	14,34	16,10

Fonte: Vianna et al., 2000, disponível em [www.ipea.gov.br](http://www.ipea.gov.br), acesso em 09/09/2003

No estudo, os autores apontam que a tributação indireta é eficiente do ponto de vista da arrecadação (op. cit. p. 55), mas não atende o princípio da equidade, representado pela progressividade, para a qual os tributos diretos, especialmente o Imposto de Renda é mais adequado, mas ressaltam que, no Brasil, esse imposto tem incidido mais sobre assalariados. Comparando o caso brasileiro com a Europa Nórdica, indicam que nos países que a compõem, a tributação direta é amplamente utilizada, o que acarretou “um perfil distributivo ímpar em termos de equidade via tributação”, chamando a atenção, contudo, para outros fatores que podem ter colaborado nesse sentido, como processos de reforma agrária.

Outro autor que analisou a carga tributária sob o ponto de vista de sua incidência direta ou indireta foi Varsano (2003, p. 70), esclarecendo que ao final dos anos 1980, as contribuições respondiam por 6% da arrecadação total, passando a representar quase 20% em 2002, lembrando que quase 25% do que é arrecadado no país têm origem em tributos que incidem em “cascata”.

A sociedade, através da mídia, entende essa falha de transparência no sistema de arrecadação de tributos vigente no país, como fica claro em matéria com o título “Reforma vai aliviar carga da cesta básica”:

Baixar a tributação dos produtos essenciais é um tema importante para o governo, porque já foi constatado que as famílias mais pobres comprometem cerca de 25% da renda com o pagamento dos impostos indiretos, os que ficam embutidos nos preços dos produtos.

O principal deles é o ICMS, porque é cobrado sobre o consumo em geral, até sobre os alimentos<sup>6</sup>.

A alta relação com o PIB, assim como a complexidade do sistema faz com que haja uma grande demanda pela reforma tributária, a respeito da qual várias propostas já foram elaboradas e encaminhadas ao Congresso Nacional. A última delas foi apresentada em abril de 2003, depois de referendada por todos os governadores. Seu conteúdo é muito próximo do sistema vigente, sofrendo críticas por parte de especialistas da área e de congressistas por não trazer aperfeiçoamentos significativos na atual estrutura de coleta de tributos. É criticado também por manter a alta arrecadação como proporção do PIB vigente no país, por manter a regressividade do sistema, a ineficiência econômica e a pouca visibilidade em relação aos chamados tributos indiretos.

De fato, as principais alterações propostas dizem respeito ao ICMS, reduzindo as alíquotas a um máximo de 5, em substituição às mais de 20 atualmente em vigor nos diversos Estados, com competência do Senado para determinar quais serão os percentuais.

A sociedade brasileira, ao mesmo tempo em que clama por transparência, reclama contra os tributos diretos, como ocorreu no editorial do jornal "O Estado de São Paulo" de 09/01/2003, no qual o periódico critica as propostas de alteração do capítulo tributário que prevêm a possibilidade de alíquotas progressivas para os impostos sobre heranças e doações, de competência estadual, e sobre o imposto sobre venda de imóveis, cuja competência é do município. A crítica baseia-se no argumento de que a adoção de progressividade para tais tributos causaria um aprofundamento da crise do setor imobiliário.

As diversas emendas encaminhadas ao Congresso Nacional, inclusive a que está em análise, preocuparam-se com a manutenção das receitas dos entes federados, sem entrar no mérito da transparência do sistema e da correta informação ao contribuinte. De todo modo, há uma série de dispositivos legais que,

---

<sup>6</sup> O Estado de São Paulo, 08 de junho de 2003, página B3, por Lu Aiko Otta

se acionados, podem garantir ao cidadão ou às organizações sociais alguma transparência e a possibilidade de responsabilização dos governantes.

## 2.6 – Controles democráticos estabelecidos em leis e projetos

A Constituição Federal foi elaborada com o objetivo de assegurar publicidade dos atos públicos e, por conseguinte, transparência do governo para com o povo. Assim, entre os muitos dispositivos com esse o objetivo, ao garantir os direitos de cidadania prevê:

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXIII - **todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular**, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado (grifo nosso).

Além disso, os seus artigos 70, 71 e 74 prevêem o controle dos órgãos de governo pela fiscalização exercida com o auxílio do Tribunal de Contas da União - TCU, cuja competência abrange levantamentos relativos à receita, como previsto na Lei Orgânica do Tribunal, de nº 8443/92, no artigo 41, detalhado pelo artigo 256 do Regimento Interno do Tribunal.

Em relação ao Estado de São Paulo, essa possibilidade de controle da receita por parte do Legislativo não tem a mesma abrangência. Mesmo com a Constituição Estadual repetindo os termos da CF ao estabelecer o Tribunal de Contas do Estado – TCE como auxiliar no controle externo, enquanto no plano federal a lei determina o poder **fiscalizatório** do TCU, o TCE tem autorização legal apenas para **acompanhar** a receita. É exatamente isso que está previsto na Lei Complementar 709/93, que no inciso IV do artigo 2º prevê como uma das competências do TCE **“acompanhar a arrecadação da receita dos Poderes Públicos sobre os quais tenha jurisdição”** (grifos nossos), o que é repetido no seu regimento interno,

atribuindo ao Corregedor do TCE essa atribuição, sem especificar como isso se fará e como a sociedade será informada.

Com o objetivo de dar maior transparência na relação fisco-contribuinte, o Senador Jorge Bornhausen apresentou o projeto de lei 646/1999, chamando-o de Código de Defesa do Contribuinte, justificando-o da seguinte forma:

O projeto de 'Código de Defesa do Contribuinte' abre a página de uma nova cidadania. Com ele o cidadão-contribuinte passa a ter uma relação de igualdade jurídica com o Fisco para, mediante co-responsabilidade cívica, tratarem juntos, e com transparência democrática, de origem e da aplicação da arrecadação pública.

De fato, o projeto propõe medidas interessantes, como a definição de prazos para que a administração tributária se manifeste em processos e consultas (art. 31), a garantia de que o contribuinte possa ser ouvido antes da finalização de qualquer processo de fiscalização (art. 28), e a colocação à disposição do contribuinte da interpretação dada pela autoridade fazendária às suas normas (art. 12). Esta última proposta é de grande importância, dada a complexidade das leis que regem os tributos em todos os níveis.

Um outro aspecto a ser ressaltado do ponto de vista da transparência buscada pelo projeto é o constante do art. 35, que estabelece a informação ao contribuinte, com trinta dias de antecedência, sobre quais as técnicas utilizadas para que o poder público chegue aos valores presumidos para a apuração de tributos que não sejam cobrados pela base de cálculo estabelecida em lei. Melhor explicando, quando o poder tributante estabelecer cobrança por movimento presumido, como é o caso do Imposto de Renda, ou estimado, casos em que se enquadram o ICMS e o ISS, a administração tributária deverá informar ao contribuinte quais foram as bases econômicas utilizadas para determinar as importâncias cobradas.

É positivo para o contribuinte também sob o ponto de vista financeiro, ao determinar que, quando algum contribuinte for credor do fisco, o valor poderá ser compensado com eventuais débitos com esse mesmo fisco, pois alguns órgãos de tributação só reembolsam o contribuinte mediante processo administrativo que, a

depende de sua tramitação, pode levar meses ou anos, em prejuízo de quem já pagou e, em alguns casos, necessita impetrar ação judicial para receber juros e atualização do valor.

O projeto também aponta para a direção de responsabilização do agente fazendário por dano causado ao contribuinte em virtude de consulta que o leve a agir de modo não condizente com a interpretação da administração tributária. Outra medida proposta, e que tem a mesma orientação, é o estabelecimento de prazo para o término do trabalho de levantamento fiscal, que atualmente não tem prazo definido para encerramento, gerando insegurança ao contribuinte, além de eventuais prejuízos financeiros.

Por outro lado, propõe uma série de medidas que apontam para um cerceamento na atividade estatal de apuração dos tributos devidos pelos contribuintes, ao estipular, por exemplo, que nenhuma medida poderá ser tomada pelos responsáveis pela fiscalização sem notificação prévia de 5 dias. Esse período é mais que suficiente para a remoção de mercadorias, equipamentos e documentos necessários ao levantamento fiscal, no caso de contribuintes que queiram fraudar o fisco.

Também pode vir a dificultar o levantamento de eventuais débitos ao estabelecer, no art. 37, parágrafo único, que a administração fazendária só poderá examinar livros e documentos que se relacionem com o tributo de competência da pessoa política que realizar a fiscalização. Isso compromete a auditoria fiscal, pois o contribuinte que tem a intenção de sonegar obviamente não utilizará registros oficiais.

O projeto deve ser aperfeiçoado pelo Congresso, mas merece ser analisado e deveria ser debatido pelas entidades representativas dos contribuintes e pelos agentes fazendários, porque seus princípios são condizentes com a necessidade de transparência da administração pública. Esse debate fica facilitado pela existência de leis semelhantes em Minas Gerais e São Paulo, aprovadas em 2000 e 2003, respectivamente, e que serão objeto de análise mais adiante.

Merece nota o fato de que as iniciativas visando dar maior eficiência às administrações tributárias, em todos os níveis, têm sido baseadas em dispositivos infra-legais, ou seja, o seu nível de institucionalização é muito baixo, ficando sujeitos à vontade dos governantes (FONSECA e SANCHEZ, 2001, p. 26). Essa preocupação é compartilhada pela OCDE, conforme consta de um de seus artigos, desenvolvido por Sánchez (2001, p. 2):

Otro aspecto que es importante de estas leyes es la consideración del ejercicio directo del ciudadano de este derecho, sin la existencia de intermediários. Esto último es muy importante, ya que las herramientas propias de las tecnologías de la información y la comunicación permiten un ejercicio directo del acceso a los datos de interes de los ciudadanos, impidiendo que sean otros los que lê digan al ciudadano que es lo que la adiministración pública tiene em sus ficheros y expedientes. Hoy em dia el concepto de oficinas públicas virtuales es un paso adelante em el camino hacia uma verdadera democracia participativa.

## **2.7 – A Lei de Responsabilidade Fiscal e a transparência**

Também com a intenção de dar maior transparência às atividades governamentais, foi instituída a obrigação de prestar informações da previsão e realização da receita mediante os relatórios previstos na Lei 101/2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. Na lei, o Congresso fixou demonstrativos da estimativa de receita, como também definiu, no art. 12, a colocação à disposição do Legislativo, Judiciário e Ministério Público dos estudos realizados para previsão da arrecadação do exercício subsequente, utilizados na Lei Orçamentária, trinta dias antes do encaminhamento da proposta de orçamento. Não há, entretanto, qualquer esclarecimento quanto ao objetivo de tal medida, nem dos meios pelos quais os demonstrativos seriam informados (VIGNOLI, 2002, p. 59). De todo modo, esses relatórios são muito sintéticos, não explicitando como foi efetuada a gestão dos tributos, mas apenas os resultados quanto ao que foi arrecadado.

A LRF estabelece, em seu artigo 11: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente de federação.” Nesse mesmo artigo, no parágrafo único, a LRF veda as transferências voluntárias para o

ente que não observe a prescrição no que se refere aos impostos, ficando a cargo dos tribunais de contas a fiscalização do cumprimento dessas determinações. Esse dispositivo obriga principalmente os prefeitos, que muitas vezes não estabeleciam os impostos de competência do município, por motivos políticos.

Merece nota, também, o fato de que a LRF contém 75 artigos, mas apenas 4 deles se referem à arrecadação tributária. Ainda assim, um deles, o art. 14 estabelece controles sobre a renúncia de receita, que compreende anistia, remissão, subsídio, isenções e outros instrumentos que, na prática, podem ser assemelhados a qualquer outro tipo de despesa.

A LRF, no art. 67, estipulou a criação, mediante a edição de uma lei específica, de um conselho de gestão fiscal representado por todas as esferas de governo, do Ministério Público e de representantes da sociedade. O Executivo federal encaminhou o projeto de lei 3744/2000 com esse objetivo. Não há notícias, porém, de que esse projeto esteja tramitando de modo a ser aprovado em curto espaço de tempo, nem sequer de que esteja sendo analisado. As finalidades do conselho seriam a harmonização, coordenação e disseminação de práticas mais efetivas com relação ao gasto e à receita públicos.

A disseminação de uma cultura da transparência na administração pública tem avançado em alguma medida no Brasil, no espírito da Constituição de 1988, como se pode concluir pelos mecanismos previstos nas Constituições Federal e de São Paulo, pela iniciativa do Senado quanto a um Código de Defesa do Contribuinte e pela própria aprovação da LRF sem grandes alterações em relação ao projeto original (ASAZU, 2003, p. 93). Todavia, há muitas limitações na transparência dos tributos, a começar pelo modelo adotado a partir de 1995, no qual o governo federal privilegiou as contribuições, e os governos estaduais mantêm o ICMS com suas características originais de tributo indireto e pouco visível.



## Capítulo 3 - O ICMS e a problemática da transparência

Como já visto no capítulo 2, o sistema tributário brasileiro privilegia os tributos indiretos, como o ICMS, o IPI e o ISS, além das chamadas contribuições, das quais a União vem se utilizando para evitar as transferências constitucionais previstas para os impostos. Os tributos são chamados de indiretos por estar na composição do preço do produto, característica que mascara o seu valor, tornando-os, portanto, pouco ou nada visíveis para o cidadão. Este capítulo deter-se-á no ICMS, por ser o tributo mais representativo, em relação ao PIB, de todo o sistema tributário brasileiro.

### 3.1 – O ICMS e sua invisibilidade ao contribuinte

O ICMS, assim como o IPI<sup>7</sup>, é caracterizado como um imposto sobre valor adicionado, o que significa que a sua cobrança é devida em cada fase da cadeia de comercialização, gerando créditos junto ao fisco para os compradores. Em contrapartida, gera débitos para os vendedores, de tal modo que o contribuinte responsável por cada fase pela qual passa o produto ou serviço, pague o tributo apenas e tão somente sobre o “acréscimo de valor” que ocorreu no seu estabelecimento.

A Lei 87/96, nos artigos 19 e 20 definiu muito bem o critério:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo

---

<sup>7</sup> Comparativamente, o IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, de competência federal, tem lógica de funcionamento exatamente igual, com base jurídica de cobrança diferente. Enquanto o ICMS é devido pela circulação, ou venda, da mercadoria, o IPI tem sua incidência ocorrendo na etapa industrial, não chegando até a cadeia de varejo, mas também tem como base de cálculo o preço do produto. Deste ponto de vista, o IPI é um imposto ainda menos visível que o ICMS.

permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Isso implica que seria o consumidor final, em princípio, quem arcaria com todo o ônus tributário, por não ter a quem repassar o imposto acumulado nas etapas anteriores ao consumo, e só saberia o *quantum* do imposto por uma liberalidade do vendedor e não por uma exigência da lei, como veremos. O consumidor final tanto pode ser uma pessoa física quanto uma pessoa jurídica. A chamada “base de cálculo” do imposto, isto é, o valor sobre o qual será aplicado o percentual a ser pago, é o preço da mercadoria ou do serviço fornecido (MACHADO, 1999, p. 70).

Assim, um produto que tenha origem mineral como, por exemplo, um piso cerâmico, terá cobranças em todos os seus ciclos, desde a coleta da argila da qual será feito o piso, até a comercialização final ao consumidor. Supondo que não haja isenções e que exista uma alíquota uniforme de 10%, a empresa que vender a argila à indústria cerâmica, por exemplo por R\$ 100,00, será devedora de R\$ 10,00 ao Estado. A indústria, por seu turno, ao adquirir a argila registrará em seus livros fiscais um crédito de R\$ 10,00. Se, após o processo de fabricação, os R\$ 100,00 adquiridos representarem R\$ 200,00 em produto acabado e vendido, haverá uma incidência tributária de R\$ 20,00 (10% de 200,00). Como os R\$ 10,00 pagos pela fornecedora de argila serão creditados em seus livros, restará um débito de imposto da ordem de R\$ 10,00.

No passo seguinte, suponhamos a compra do produto por uma empresa atacadista, que pagou os R\$ 200,00 e creditou-se de R\$ 20,00, vendendo a mercadoria por R\$ 250,00 a uma loja de materiais para construção. Embora o imposto total seja de R\$ 25,00, o atacadista pagará apenas R\$ 5,00, pois o restante foi pago nas fases anteriores da cadeia produtiva, ocorrendo o mesmo até o fim da cadeia comercial, ou seja, com a entrega do produto ao consumidor final.

Supondo agora que o consumidor tenha adquirido o piso por R\$ 300,00, a loja será devedora de R\$ 5,00 (10% de 50,00), pois pagou R\$ 250,00 ao atacadista. Com isso, o total do imposto – R\$ 30,00 – estará incorporado ao preço pago pelo

consumidor, mas não é necessário que isto conste do documento fiscal que lhe é entregue.

A pouca visibilidade do ICMS, já mencionada anteriormente, permite caracterizá-lo como um dos chamados “impostos indiretos”, isto é, o consumidor não identifica claramente a sua base de cálculo e o seu valor efetivo, pois a lei estabelece que é parte integrante do preço do produto e, caso haja o destaque no documento fiscal, trata-se de mera liberalidade do estabelecimento vendedor, que pode optar, inclusive para reduzir custos, por emitir notas fiscais simplificadas ou cupons fiscais, muitas vezes sem sequer mencionar o percentual do imposto.

A Lei Complementar 87/1996, que regula o tributo em nível nacional, em seu art. 13, parágrafo 1º, é explícita: “integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, **constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle**” (grifo nosso).

Ao estabelecer que “integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto”, a lei consagrou o que advogados e contadores denominam de imposto “por dentro”, indicando que o tributo está embutido, ou disfarçado, no que é pago pela mercadoria ou serviço. Desse tipo de análise há conclusões que levam a considerar que a alíquota efetiva do ICMS é maior do que aquela que a lei estabelece.

Melhor esclarecendo, se alguém paga R\$ 300,00 por algum produto e a alíquota é de 10%, o preço do mesmo seria então de R\$ 270,00. Aplicando 10% sobre esse valor, obtém-se R\$ 27,00, que seriam somados aos R\$ 270,00 da mercadoria ou serviço, resultando no preço de R\$ 297,00 e não R\$ 300,00 como o que é exigido. A alíquota real, portanto, não é 10% e sim 11,1%, que é resultado da divisão do valor pago, de R\$ 300,00 pelo “preço” de R\$ 270,00.

Embora a discussão jurídica esteja encerrada, tendo o Supremo Tribunal Federal se manifestado pela correção do preço a R\$ 300,00, é de se considerar que o consumidor estará raciocinando corretamente ao entender que pagou uma alíquota efetiva de 11,1% de imposto, ao invés de 10% como estaria previsto na lei

(MACHADO, 1999, p. 75). Esse procedimento é válido também para o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e para o Imposto sobre Serviços – ISS, que utilizam também o critério do tributo “por dentro”, acarretando alíquota efetiva maior do que a declarada.

Como se nota, os governos dos três níveis da federação adotam práticas não transparentes em seus tributos e as empresas têm plena consciência de que a alíquota real dos impostos citados é maior do que a declarada, por poderem dispor de especialistas no assunto. Já os cidadãos, de uma forma geral, arcam com um ônus tributário superior ao que é reconhecido pela legislação, pelos governantes e pela burocracia encarregada da administração dos tributos, sem que tenham conhecimento disso. Isso é agravado quando observamos que os impostos e contribuições indiretos, ou seja, aqueles que estão incluídos nos preços representam a maior parte da arrecadação e, ao mesmo tempo, são os de menor transparência para os consumidores dos produtos, os cidadãos contribuintes.

Todavia, mesmo o IPTU da cidade de São Paulo, embora cobrado por carnê anual no qual são anotadas diversas informações sobre o imóvel, contém dados ininteligíveis para o contribuinte, sendo a mais importante a própria alíquota do imposto, que é de 1% para imóveis residenciais e 1,5% para imóveis não residenciais. Se essas alíquotas forem aplicadas sobre o valor do imóvel determinado pelo município, o total do imposto nunca será o resultado da multiplicação da alíquota pelo valor venal. Isso acontece porque a lei estabelece uma série de descontos e acréscimos que impedem o contribuinte de chegar ao valor correto, a menos que este se “especialize” na legislação específica que, pelo menos, está disponível na internet.

### **3.2 - O ICMS e seu desenho legal**

O ICMS em São Paulo é regulado pela lei estadual 6.374/1989, editada para adaptar o então ICM às novas determinações da Constituição de 1988, principalmente com relação à ampliação da base de cálculo para alguns serviços, conforme explicado no Capítulo 2.

A dificuldade quanto à transparência do imposto inicia-se pela própria redação das leis e normas que vão regulamentar as formas pelas quais será viabilizada a administração do tributo. A linguagem utilizada preocupa-se com a norma culta do idioma, algo que, sem dúvida, é indispensável, mas que limita a sua interpretação por parcela amplamente majoritária da população. Além disso, esmera-se em termos jurídicos e técnicos, tornando o entendimento restrito aos contribuintes que podem arcar com os custos de especialistas, o que acarreta o não cumprimento da lei por uma parcela do povo que simplesmente não tem acesso à língua culta, fato este que não se observa apenas no aspecto tributário.

Do ponto de vista da democracia configuram-se os prejuízos, pois de acordo com Gnerre (1985, p. 7) “os cidadãos, apesar de declarados iguais perante a lei, são, na realidade, discriminados já na base do mesmo código em que a lei é redigida”. Ele ainda lembra que (op. cit., p. 18) “segundo os princípios democráticos, nenhuma discriminação dos indivíduos tem razão de ser, com base em critérios de raça, religião, credo político. A única brecha deixada aberta para a discriminação é aquela que se baseia nos critérios da linguagem e da educação”. O mesmo autor ainda acrescenta (op. cit. p. 18): “A gramática normativa escrita é um resto de épocas em que as organizações dos estados eram explicitamente ou declaradamente autoritárias”.

O problema do entendimento das normas que regem o ICMS foi admitido pelo Secretário da Fazenda, Yoshiaki Nakano, no ofício que encaminhou ao Governador Mário Covas a minuta de decreto que consolidava a legislação do imposto, publicada do Diário Oficial do Estado em 1º/12/2000. O ofício se dirigia ao Governador nos seguintes termos:

“O atual regulamento do ICMS ao longo de mais de nove anos de vigência sofreu inúmeras e profundas modificações em seu texto, afetando consideravelmente a sua estrutura e, principalmente, a sua **inteligibilidade** (grifo nosso).

De fato, a pesquisa de uma matéria no atual regulamento tem sido uma tarefa das mais árduas mesmo para os mais experientes hermeneutas. A complexidade da legislação do ICMS decorre de inúmeros fatores, tais como a dinâmica da economia, o efetivo

exercício de políticas tributárias, a celebração de acordos entre as unidades da federação, a edição de leis complementares reguladoras do imposto e o próprio desenvolvimento do país. Basta lembrar que nos últimos nove anos, o atual regulamento foi alterado por centenas de decretos e complementado por outras centenas de normas infra-regulamentares”.

Ao fazer referência à grande quantidade de alterações nas regras da administração do tributo, o Secretário aponta para outro problema que não é só do ICMS, mas que o afeta mais intensamente: a falta de estabilidade dessas regras, o que cria um outro problema para o contribuinte. Se existe um princípio constitucional de que ninguém pode deixar de cumprir a lei por desconhecê-la, a sua alteração constante é um dos principais motivos que gera o desconhecimento.

O regulamento do ICMS de São Paulo tem mais de seiscentos artigos, além de uma série de anexos específicos por atividade econômica, o que, obviamente ocasiona dificuldades para a consulta da legislação, conforme admitido pelo Secretário. O regulamento do mesmo imposto, em Minas Gerais, tem mais de duzentos artigos, acrescidos de catorze anexos, cada um com sua própria complexidade, o que causa a empresas que tenham filiais em estados diferentes um alto custo de administração do tributo.

Esse tipo de lei, que é típica do sistema tributário, caracteriza a falta de preocupação com a transparência. O aparato legal é desenvolvido de modo a garantir que o contribuinte cumpra suas “obrigações”. O objetivo da legislação tributária é estritamente técnico e não o de permitir *accountability*. Essa problemática fica condicionada à instância política, isto é, da relação entre sociedade, Legislativo e Executivo é que resultarão normas para o controle político das receitas públicas e cuja regulamentação atual, sob o aspecto orçamentário, cuida apenas de sua previsão.

### **3.3– O Código de Defesa do Contribuinte**

Uma medida institucional com o objetivo de aumentar a transparência sobre a gestão tributária no estado de São Paulo foi a proposição, pelo Deputado Rodrigo

Garcia, do Partido da Frente Liberal – PFL, do projeto de lei 81/2000, que foi aprovado em abril de 2003, passando a vigorar como Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte, Lei Complementar 939. É de ser ressaltado que o PFL é o mesmo partido do Senador Bornhausen, que tem projeto semelhante tramitando no Senado e que foi apresentado em 1999, comentado no Capítulo 2. O principal trecho da Lei 939 é o art. 2º, que estabelece:

Artigo 2º - São objetivos do Código:

I - promover o bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte, baseado na cooperação, no respeito mútuo e na parceria, visando

II - proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar, de lançar e de cobrar tributo instituído em lei;

III - assegurar a ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito do processo administrativo-fiscal em que tiver legítimo interesse;

IV - prevenir e reparar os danos decorrentes de abuso de poder por parte do Estado na fiscalização, no lançamento e na cobrança de tributos de sua competência;

V - assegurar a adequada e eficaz prestação de serviços gratuitos de orientação aos contribuintes;

VI - assegurar uma forma lícita de apuração, declaração e recolhimento de tributos previstos em lei, bem como a manutenção e apresentação de bens, mercadorias, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos a eles relativos;

VII – assegurar o regular exercício da fiscalização.

A mesma lei prevê também a efetiva educação tributária e a orientação sobre procedimentos administrativos, a faculdade de comunicação através de advogado, o sigilo das informações obtidas pelo fisco e o ressarcimento por eventuais danos causados por agentes da administração tributária, além de prever as completas identificações do contribuinte sujeito a qualquer operação de fiscalização e do agente público por ela responsável, assim como a possibilidade de confirmação da autenticidade do processo fiscalizatório por telefone ou endereço eletrônico.

Uma outra forma de preservação do contribuinte é a regulamentação, no art. 19, das denúncias anônimas, que só serão consideradas se estiverem acompanhadas de indícios da autoria e da comprovação da prática da infração denunciada. Além disso, devem referir-se a valores superiores a 100 Unidades Fiscais do Estado de São Paulo. Em agosto de 2003, o valor correspondia a R\$ 1.149,00, implicando, portanto, que denúncias relativas a importâncias menores

que essa não seriam processadas, por não justificarem o custo da ação fiscal, como esclarecido no art. 20 da lei.

O código criou também o Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte – CODECON, cuja composição deve ser paritária entre representantes dos poderes públicos e de entidades empresariais e de classe, para atuar na defesa dos interesses dos contribuintes. Os representantes serão indicados pelos integrantes do CODECON, para nomeação pelo Governador. A lei define a seguinte formação do Conselho:

Artigo 22 - Integram o CODECON:

- I - a Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo;
- II - a Federação do Comércio do Estado de São Paulo - FCESP;
- III - a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo - FIESP;
- IV - a Federação da Agricultura do Estado de São Paulo - FASP;
- V - o Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de São Paulo - SEBRAE;
- VI - a Ordem dos Advogados do Brasil - Seção de São Paulo - OAB-SP;
- VII - o Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo - CRC-SP;
- VIII - a Associação dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo - AFRESP;
- IX - o Sindicato dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo - SINAFRESP;
- X - a Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda;
- XI - a Corregedoria do Fisco Estadual;
- XII - a Ouvidoria Fazendária;
- XIII - a Escola Fazendária do Estado de São Paulo;
- XIV - a Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado;
- XV - a Secretaria da Educação;
- XVI - a Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania;
- XVII - a Casa Civil.

Apesar de o artigo 21 determinar a composição paritária, apenas os sete primeiros componentes, de um total de 17, são completamente independentes do Estado, pois tanto a Associação quanto o Sindicato dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo, embora sem subordinação ao governo, representam os agentes do fisco. Mesmo a Ouvidoria Fazendária, embora criada por lei para proteger os direitos dos usuários dos serviços públicos, como são os contribuintes, é parte da estrutura governamental.

As atribuições do Conselho, de acordo com o artigo 23 da lei, são:



- I- planejar, elaborar, propor, coordenar e executar a política estadual de proteção ao contribuinte;
- II- receber, analisar e dar seguimento a reclamações encaminhadas por contribuinte;
- III- receber, analisar e responder consultas ou sugestões encaminhadas por contribuinte;
- IV- prestar orientação permanente ao contribuinte sobre os seus direitos e garantias;
- V- informar, conscientizar e motivar o contribuinte, através dos meios de comunicação;
- VI- orientar sobre procedimentos para apuração de faltas contra o contribuinte.

Uma prescrição importante quanto à transparência da atividade tributária é a contida no item VIII do artigo 4º, que estabelece como um dos direitos do contribuinte a efetiva educação tributária e a orientação sobre procedimentos administrativos, pois está combinado com o item II do artigo 18, que determina à Secretaria da Fazenda, em conjunto com a Casa Civil, a realização anual de campanhas educativas que visem orientar o contribuinte sobre seus direitos e deveres.

Quanto às reclamações sobre infrações ao direito do contribuinte, este deve fazê-las diretamente junto ao CODECON. Da mesma maneira, as entidades de classe e cooperativas de contribuintes podem agir coletivamente, na defesa dos interesses de seus associados.

A lei paulista foi elaborada com base no projeto do Senador Bornhausen, mas como parte de uma estratégia do PFL de apresentar propostas semelhantes em todos os Legislativos estaduais do Brasil, conforme informações obtidas no gabinete do Deputado Rodrigo Garcia. Código similar foi promulgado no Estado de Minas Gerais em abril de 2000. É mais amplo que o de São Paulo, tendo inclusive algumas características de lei tributária, por tratar da possibilidade de incentivos regionais e de prazos de recolhimento dos impostos.

É mais abrangente também quanto à representação da sociedade, pois não fala em paridade. Ao contrário, a Câmara de Defesa do Contribuinte de Minas, com atribuições semelhantes ao CODECON paulista, tem seus representantes totalmente desvinculados do governo estadual. Além disso, cria um Sistema Estadual de

Defesa do Contribuinte, que é composto pela Câmara e por Serviços de Proteção dos Direitos do Contribuinte – DECON, que podem ser estabelecidos em qualquer entidade que queira atuar nessa área, desde que credenciados pela Câmara.

Se essas práticas forem difundidas e ampliadas, poderemos caminhar para uma tributação mais adequada do ponto de vista da justiça fiscal, resultando em reflexos positivos para a economia de mercado. Esses reflexos serão obtidos se o tratamento tributário for efetivamente isonômico, isto é, se alcançar igualmente a quase totalidade dos contribuintes, criando condições de competição que estarão mais bem asseguradas pela eliminação de práticas de redução de base tributária através de artifícios não previstos em lei.

Leis que tenham como objetivo a defesa do contribuinte são necessárias porque a regulamentação sobre as finanças públicas restringe-se à elaboração do orçamento, como é o caso da Lei Federal 4320/1964. Quanto ao aspecto das receitas, essa lei apenas exige que haja quadros demonstrativos sobre a sua estimativa, sempre baseada nos três exercícios anteriores, com explicações sobre a previsão para o orçamento que será encaminhado para análise pelo Legislativo.

O detalhamento um pouco maior sobre a previsão da receita está previsto na LRF, como foi demonstrado no Capítulo 2, mas ainda assim o controle do Legislativo sobre a sua execução não está previsto em nenhum diploma legal, resultando em impossibilidade de responsabilização do Executivo e suas agências arrecadoras, por não exercerem suas competências tributárias plenamente. A responsabilização fica limitada apenas aos casos em que houver corrupção. A não exigência do impostos por falhas administrativas, ainda que decorrente de negligência, dificilmente poderá ser objeto de sanção.

A LRF, única lei que determina a necessidade de cobrança dos tributos próprios a cada ente da federação não estabelece punição para os administradores públicos que não busquem o recebimento dos tributos, pois não há metas a serem cumpridas, nem quaisquer outras exigências quanto à receita.

Como tem sido verificado ao longo deste trabalho, o controle político e administrativo das finanças públicas é voltado para a execução da despesa, sem mecanismos de responsabilização quanto à realização da receita. Praticamente a mesma situação ocorre quando se fala de instituições da sociedade que se ocupam da transparência do setor público.

### **3.4 – Sociedade organizada e controle da receita**

De um modo geral, as organizações civis que se preocupam com a questão da arrecadação, normalmente o fazem por conta da alta carga tributária, conduzindo movimentos por uma reforma que diminua o chamado “custo Brasil” decorrente da estrutura arrecadatória, baseada em tributos indiretos e regressivos. Genericamente, considera-se que essa carga é concentrada em poucos pagantes.

As entidades empresariais procuram atuar sobre a área tributária pelo lado da desoneração da produção e da competitividade. Max Schrape, então presidente da Associação Brasileira da Indústria Gráfica, comentando a proposta de reforma tributária em discussão no Congresso, afirmava em 1992<sup>8</sup>:

O aumento excessivo de impostos, como um castigo à ineficiência dos empresários, causa um efeito inverso ao esperado, conseguindo apenas que a arrecadação global diminua. Cresce o número de sonegadores, de inadimplentes, de encerramento de empresas, surgindo a figura injusta da anistia, que tenta corrigir o curso de uma ação falha em sua essência.

Mais de dez anos passados da publicação desse artigo, foi fundada uma entidade que atua com interesse na área tributária visando especificamente à concorrência na economia de mercado, que é o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial – ETCO<sup>9</sup>, do qual fazem parte empresas que se consideram prejudicadas pela informalidade dos concorrentes, principalmente pelo não pagamento de tributos, mas também por outros motivos. Sua atuação, portanto, tem como objetivo diminuir as diferenças de competitividade entre as empresas que

---

<sup>8</sup> Gazeta Mercantil, 08 de abril de 1992.

<sup>9</sup> [www.etc.org.br](http://www.etc.org.br)

cumprem as obrigações e aquelas que estão à margem do sistema de recolhimento de tributos. Foi lançado em abril de 2003 e é presidido pelo ex-deputado Emerson Kapaz, que afirma: “Quem não recolhe tributos ou faz meia nota consegue ter uma vantagem predatória de 20 a 40% nos preços em relação às empresas sérias”<sup>10</sup>.

A página do ETCO na rede mundial explica que se trata de “uma organização sem fins lucrativos que congrega entidades empresariais e não governamentais, com o objetivo de delimitar parâmetros éticos para a concorrência e estimular ações eficazes contra a evasão fiscal, a falsificação de produtos e o contrabando”, e é caracterizado como sendo “fruto da iniciativa de empresas brasileiras dos setores de combustíveis, cigarros, cervejas e refrigerantes. Suas atividades transcendem o caso de empresas e setores específicos para englobar o conjunto da economia, contribuindo para o desenvolvimento sustentado e a criação de novos postos de trabalho”. Na mesma página, há um “sonegômetro”, que indica o total estimado de impostos sonegados durante o tempo de visitação e o que poderia ser feito pelo setor público com o valor sonegado.

A atuação do ETCO visa, entre outras coisas, e em conjunto com os demais representantes da sociedade, incluídos os órgãos públicos, promover a es para alterar a legislação tributária, tornando-a menos questionável judicialmente, com a simplificação do sistema, como uma das formas de eliminar distorções de mercado.

Na busca de uma competição dentro da legalidade, a proposta do instituto é ajudar os responsáveis pela gestão dos tributos com idéias e iniciativas que, garantindo o pagamento dos impostos por todos, faç am com que os preç os praticados pelo mercado sejam reais e não artificialmente criados. É o caso dos medidores de vazão, para os quais o ETCO estabeleceu convênio com a Secretaria de Fazenda de São Paulo, para instalação nos setores de refrigerantes e cervejas, que respondem por 4 em cada 10 litros daqueles produtos consumidos no País. Esses medidores garantirão   receita estadual o controle exato do que for produzido nas fábricas do Estado. Para evitar que a sonegação se volte para fábricas instaladas em outros estados, o instituto está agindo para instalar esses

---

<sup>10</sup> O Estado de São Paulo, 20/04/2003, p. B6

equipamentos em todas as plantas de produção, já havendo compromisso com Bahia e Pernambuco<sup>11</sup>.

Nota-se que, embora não tendo como objetivo específico o desenvolvimento de *accountability* sobre o sistema tributário, a atividade do instituto, mesmo sendo direcionada para diminuir as práticas de concorrência desleal, acaba colaborando na direção de cobrar e, em possíveis atuações conjuntas, obter do Estado maior eficiência e transparência na atividade de arrecadação de impostos.

Com trabalho em linha diferente, existe há mais tempo a ONG Transparência Brasil<sup>12</sup>, que publica artigos e trabalhos sobre transparência no setor público, com ênfase na problemática da corrupção e informa como acessar outras organizações que têm como finalidade a análise e a participação nas mesmas questões.

Do mesmo modo que o ETCO, a Transparência coloca à disposição da sociedade, em sua página da internet – [www.transparencia.org.br](http://www.transparencia.org.br) - informações e análises sobre o setor público, mas também tem o viés da ênfase na despesa. Por exemplo, no artigo "Transparência, essa tolice", de seu presidente Cláudio Weber Abramo<sup>13</sup>, a respeito da transparência governamental quanto a gastos, elogia a publicidade sobre dados da execução orçamentária no Estado de São Paulo, mas ressalva que são apenas dados globais, sem informação sobre custos unitários. No mesmo artigo existe a crítica a respeito dos legislativos brasileiros por não realizarem adequadamente a fiscalização de gastos do Executivo, evidenciando, mais uma vez, a preocupação com o lado da despesa.

Além desses, o IBASE - Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas – [www.ibase.org.br](http://www.ibase.org.br) - também atua no acompanhamento das finanças públicas, inclusive com a publicação, no Brasil, do Índice Latino-americano de Transparência Orçamentária, que em seu Relatório Brasil de 2003 analisa como o orçamento pode servir de fonte de informação à sociedade e se é acessível do ponto de vista da transparência de seus dados.

---

<sup>11</sup> Informação em [www.etc.org.br](http://www.etc.org.br), acesso em 02/11/2003.

<sup>12</sup> [www.transparenciabrasil.org.br](http://www.transparenciabrasil.org.br)

<sup>13</sup> Publicado originalmente no jornal Folha de São Paulo em 20 de março de 2002, p. A3

A conclusão do relatório é positiva para o processo orçamentário brasileiro, em comparação com outros países da América Latina. Chama a atenção, contudo, para o fato de que a pior avaliação do Brasil se registra no quesito participação cidadã no orçamento público, e aponta que “a verdadeira democratização dos orçamentos só será possível com estratégias conjuntas de capacitação, da produção de informações e da qualificação do debate”. Na análise apresentada, não há referência à receita tributária, a não ser pela constatação, positiva, de que a previsão de receitas é feita de maneira tecnicamente correta.

A sociedade demonstra poder desenvolver capacidades para o acompanhamento do desempenho financeiro do Estado. Resta entrar no detalhe da tributação, de modo a deixar mais transparente para a população em geral como se desenvolve a política de impostos, tanto pelo aspecto da sua elaboração legal, quanto pelo aspecto da sua execução, que envolve a administração tributária.

Este capítulo procurou mostrar que, embora de maneira incipiente ainda, há possibilidade de obtenção de maior transparência em relação aos impostos, tanto por iniciativa dos próprios governos quanto por iniciativa da sociedade organizada. No próximo capítulo, é examinado o caso do estado de São Paulo, onde a implantação de sistemas informatizados permitiu a ampliação das informações à disposição do público, com a utilização do chamado governo eletrônico. Experiências pontuais de outros componentes da federação também são citadas.

#### **4 - Limites e avanços na transparência na tributação: o caso do estado de São Paulo**

Os governadores eleitos em 1994 encontraram as finanças estaduais em grave situação em praticamente todos os estados. O enfrentamento da crise fiscal exigia um esforço no sentido de aumentar o controle sobre a arrecadação, e foi dada ênfase na implantação de procedimentos informatizados em toda a administração estadual, especialmente na gestão dos diversos impostos de competência do estado, sendo também essencial o gerenciamento detalhado da despesa.

O programa de governo de Mário Covas, eleito governador de São Paulo, fazia um claro diagnóstico da necessidade da mudança de paradigma quanto aos papéis do Estado, apontando para a “falência das fontes de financiamento do Estado e do exterior” e a mudança porque passava a economia mundial, no processo de globalização. Esse foi o pano de fundo para a elaboração da proposta em 1994, que na campanha para reeleição em 1998, apontava para a continuidade.

##### **4.1 – Linhas mestras dos programas de governo**

A campanha eleitoral de 1994 foi grandemente influenciada pelos resultados positivos apresentados pelo Plano Real, implantado a partir de março daquele ano, com a adoção da chamada Unidade Real de Valor – URV, transformada no mês de julho, na moeda que hoje circula no Brasil, o Real. Nesse aspecto, o então Senador Mário Covas beneficiou-se, em certa medida, do fato de pertencer ao PSDB, mesmo partido do então candidato a Presidente, e também Senador, Fernando Henrique Cardoso.

O programa apresentado para a campanha do Senador Covas, além do diagnóstico correto quanto às limitações do Estado, apresentava como propostas principais a reformulação de seus modos de operação. Um dos pontos previa uma “revolução administrativa” (p. 10), pois “para uma gestão eficiente, São Paulo

precisará mobilizar as potentes ferramentas tecnológicas e gerencias hoje disponíveis, rompendo o tradicionalismo do setor público no Brasil”. Essa tendência era acompanhada pela intenção de melhoria da produtividade dos recursos públicos, diante da percepção de que “os enormes ativos do Estado paulista, pagos pelos contribuintes, estão gerando resultados sócioeconômicos muito pobres”.

Com essa visão, era assumido o compromisso de repensar o Estado, “nos limites de suas funções típicas e de suas responsabilidades formais”, apontando para a condução do Estado a um papel de formulador de políticas e não necessariamente de executor, podendo delegar serviços e atividades à iniciativa privada, através de concessões e parcerias.

A preocupação com as finanças públicas teve destaque na proposta e nessa direção indicava que o equilíbrio seria alcançado “modernizando a administração, aumentando criteriosamente o grau de informatização” (p. 15) e, em decorrência, haveria o aperfeiçoamento da máquina arrecadadora, com vistas a acabar com a sonegação. Em sintonia com esse propósito, a tributação seria simplificada, com a intenção de beneficiar os pequenos contribuintes.

Um dos itens do programa tratava especificamente da cidadania (p. 25), que seria incentivada pela participação popular nas decisões e gestão governamental<sup>14</sup> e seriam criadas comissões de avaliação da qualidade dos serviços públicos, inclusive com a instituição de ouvidores.

O desenvolvimento da cidadania (p. 13) foi descrito como uma conquista da sociedade, cabendo ao governo “o compromisso de ampliar os espaços de afirmação dessa cidadania, visando acelerar o processo e antecipar a realização dos ideais da população”. Nessa linha, havia o reconhecimento de que o Estado não poderia ser onipotente, mas sua atuação, com o suporte a iniciativas da sociedade, seria determinante para o controle social.

---

<sup>14</sup> Havia também a previsão de um “Conselho de Governo integrado por representantes dos trabalhadores, empresários, membros de associações de classe e minorias e órgãos da sociedade civil” (p. 19). Esse conselho não viria a ser instalado.



O programa para 1998, como não poderia deixar de ser numa campanha para reeleição, partia de um diagnóstico mais positivo quanto à atuação do Estado, tomando as feições de uma verdadeira prestação de contas, em que a maioria das propostas vinha acompanhada das expressões “daremos continuidade” ou “será aperfeiçoada”.

Na área tributária, em 1994 falava-se em informatização. Em 1998, mencionava-se a mudança nos métodos de ação da administração tributária, valorizando a informação.

#### **4.2 – A modernização da administração tributária em São Paulo**

A atuação do governo Covas no período 1994/1998 no campo da receita, caracterizou-se pela busca dos recursos tributários de competência do Estado, mediante a modernização da estrutura de arrecadação, o que foi feito com investimentos em sistemas de informação, acompanhados do treinamento dos funcionários envolvidos nas atividades, com a finalidade de permitir ao governo governar.

Essa postura, de buscar as receitas de competência do Estado da maneira mais eficiente possível, estava bem de acordo com a necessidade do ajuste fiscal necessário. A otimização da receita era uma das alternativas para esse fim, conforme Cisne (2002, p. 201):

A política tributária é um dos instrumentos eficazes com que o Estado conta para obter recursos financeiros não inflacionários que lhe permitam proporcionar aos governados serviços públicos de qualidade, infra-estrutura econômica e justiça social, fatores determinantes do progresso.

Através da decisão de dotar a administração estadual de informações rápidas, seguras e efetivas sobre todos os aspectos que envolvem a execução orçamentária (FONSECA e SANCHEZ, 2001, p. 13), em setembro de 1995, primeiro ano da gestão, o governo estadual buscou junto ao Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID, uma linha de crédito que propiciasse investimentos em

equipamentos, treinamento de pessoal, melhoria das instalações físicas dos setores responsáveis pela administração tributária, assim como em programas destinados não só à própria administração pública, mas que, além disso, facilitassem o acesso dos contribuintes à consecução de suas obrigações de pagar e controlar os tributos. Cisne (2002, p. 201) analisa assim o aperfeiçoamento da estrutura de gestão dos tributos:

[...] é imprescindível contar com uma administração tributária eficiente que contemple determinados elementos, tais como organização, sistema de informação e material humano, sem os quais não poderá prestar um serviço de qualidade e obter a máxima satisfação dos clientes internos e externos, embora se saiba que a obrigação de pagar impostos tem sido considerada um fardo pelo cidadão, desde os tempos mais remotos.

À frente do processo de modernização esteve Clóvis Panzarini, Agente Fiscal de Rendas que assumiu a Coordenação da Administração Tributária – CAT. Este constatou que o BID não dispunha de programa específico com relação à tributação, mas que tinha havido entusiasmo de seus técnicos pelo inusitado do pedido: não se tratava de busca de recursos para gastos em serviços como educação, saúde e saneamento. O que estava apresentado era uma proposta de melhoria da capacidade de arrecadação do Estado, para a qual já havia sido elaborado um projeto detalhado, desenvolvido pelos técnicos da Secretaria da Fazenda.

A partir da iniciativa de São Paulo, foi criado pelo BID o Programa Nacional de Modernização das Administrações Fazendárias Estaduais – PNAF, que foi estendido aos demais Estados, e do qual São Paulo beneficiou-se de cerca de U\$ 50 milhões, com contrapartida equivalente suportada pelo Tesouro estadual. De acordo com Panzarini, já havia sido tomada a decisão de assumir o custo integral do projeto pelo Estado, caso não fosse obtido o financiamento<sup>15</sup>. O programa paulista foi

---

<sup>15</sup> Colaborou para essa decisão de Covas um incidente de início de governo. O governador solicitou a lista dos 100 maiores devedores do Estado. Ao serem processados os dados então disponíveis, verificou-se que entre os 10 maiores, constavam uma casa de esfihas, cujo débito era de R\$ 98 milhões e uma farmácia, com valor semelhante. Diante da constatação de que o sistema utilizado não era confiável, foi dada prioridade à montagem de programas integrados que, além de restabelecer a capacidade tributária e decisória do governo, pudessem também simplificar os procedimentos dos contribuintes junto ao fisco estadual e gerassem transparência nesta relação.

denominado Programa de Modernização da Coordenação da Administração Tributária – PROMOCAT.

No Estado do Ceará, por exemplo, o projeto foi chamado de Programa de Modernização Fazendária – PROMOFAZ, com objetivos idênticos ao de São Paulo. Dadas as diferenças entre os dois estados, porém, a contrapartida exigida ao governo cearense foi de apenas 5%, ficando o BID responsável pelo financiamento dos restantes 95% do programa (CISNE, 2002, p. 207).

A adoção do programa paulista resultou na implantação de uma mentalidade de simplificação dos procedimentos internos e externos, ou seja, aqueles a que estavam obrigados os contribuintes. Dessa forma, foram eliminadas as exigências de carimbos nos livros fiscais por ocasião da abertura e encerramento de firmas, o que levou à diminuição de 20% do movimento nos postos fiscais. Outra medida nesse sentido foi o fim da obrigação de que os produtores rurais revalidassem a cada três anos a sua inscrição, até porque isso não era exigido dos outros contribuintes. Com isso, mais 120.000 contribuintes/ano deixaram de comparecer aos órgãos públicos.

O projeto foi elaborado com a participação e colaboração dos Sindicatos de Contabilistas, que perceberam o alcance das medidas que estavam em andamento. Em alguns casos, essas entidades até financiaram cursos de treinamento para seus associados e a doação de equipamentos para a Secretaria, quando a eventual morosidade dos processos licitatórios pudesse interromper ou adiar implantação de etapas necessárias ao projeto.

Uma das preocupações fundamentais desde a concepção do PROMOCAT foi a utilização intensiva de tecnologia de informação, reconhecida pelo governador e pelos técnicos responsáveis pela administração tributária como indispensável à consecução dos objetivos de agilidade na execução do trabalho, rapidez na obtenção de dados e eficácia na comunicação com o contribuinte.

Assim sendo, foi editada em 28 de março de 1996, a Portaria CAT 32, definindo a entrada em vigor, em outubro daquele ano, do que Panzarini considera

como um marco fundamental na história do programa, que foi a GIA (Guia de Informação e Apuração) Eletrônica. O documento tem a função de informar ao fisco qual a movimentação ocorrida no estabelecimento do contribuinte pela entrada e saída de mercadorias, com o objetivo de apurar a base de cálculo do ICMS.

Anteriormente esse documento era entregue em papel. A partir da vigência da portaria, passou a ser exigido apenas e tão somente através de disquetes de computador, não sendo aceita qualquer outra forma de apresentação e, ao contrário das expectativas de então, não houve sequer uma ação judicial questionando essa exigência. Com a rápida disseminação da internet, em outubro de 1999, apenas três anos após a primeira “revolução”, novamente foi alterada a forma de apresentação da GIA, que a partir de então só poderia ser informada pela rede mundial de computadores. Nova surpresa quando também não houve questionamento jurídico da medida.

Outra alteração importante e que reduziu os custos burocráticos de contribuintes e do Estado foi a integração de cadastros com a Junta Comercial do Estado de São Paulo, na qual foram investidos R\$ 2 milhões para a modernização de procedimentos, compra de equipamentos e treinamento de pessoal, com o objetivo de permitir ao contribuinte inscrever-se num único local, que compartilhasse os dados com a Fazenda Estadual, evitando redundância de informações e de procedimentos burocráticos. Cabe esclarecer que, tanto a alteração da GIA quanto a integração de cadastros foram adotadas por portarias da CAT, sem necessidade de aprovação pela Assembléia Legislativa, pois tratava-se de documentos cuja exigência é facultada por lei, sendo o seu dia-a-dia de responsabilidade da burocracia responsável pela administração tributária do Estado<sup>16</sup>.

O envolvimento da burocracia, detentora dos conhecimentos técnicos da legislação e da própria administração tributária, foi condição indispensável para que o programa gerasse resultados, já que parte significativa do processo ocorreu por medidas administrativas. Assim, foi aliada a competência técnica com a decisão

---

<sup>16</sup> A administração tributária do Estado de São Paulo, exercida no âmbito da Secretaria da Fazenda, é efetivada por servidores de carreira, ocupantes do cargo denominado Agente Fiscal de Rendas – AFR's, provido através de concurso público entre portadores de diploma de nível superior.

política, de modo a obter coerência nas alterações decorrentes das novas formas de administrar os tributos paulistas.

Os técnicos da administração tributária, portanto, participaram da implantação do PROMOCAT, no qual estiveram envolvidos cerca de 200 AFR's do Estado nas atividades de planejamento e controle da execução do programa. Estava em andamento um conjunto de alterações que exigiria uma nova postura profissional, por envolver a adoção de novas formas de trabalho e de contato com o contribuinte, decorrente da utilização de novos equipamentos e sistemas informatizados, dentro do conceito de “governo eletrônico”.

Essa expressão – governo eletrônico – tem obtido cada vez mais espaço nas discussões sobre administração pública, por ser ferramenta indispensável ao processo de reestruturação do Estado, é caracterizada por Santos e Cardoso (2001, p. 42) como “uma revolução em potencial, introduzindo inovação tecnológica e recursos de computação que, combinados à real disposição política de democratizar o acesso à informação e ampliar o direito do cidadão ao gozo dos serviços prestados pelo Estado, poderiam ampliar drasticamente os níveis de efetividade e eficiência da Administração Pública Federal”. Embora referidos ao Governo Federal, os objetivos da proposta podem ser aplicados a qualquer governo que esteja imbuído dos mesmos princípios, como foi o caso de São Paulo e de tantos outros governos estaduais que assumiram também em 1995.

O papel do Governo Federal deve ser ressaltado, principalmente quanto ao seu órgão de administração tributária, a Secretaria da Receita Federal, como agente de inovação e modernização da relação fisco-contribuinte e, conseqüentemente, de indutor de práticas semelhantes nos outros níveis da federação. É do conhecimento geral que a forma de apresentação da Declaração de Imposto de Renda brasileiro, seja por pessoas físicas seja por jurídicas, é referência internacional em termos de aplicação da informática como ferramenta de facilitação para a administração pública, assim como para os contribuintes, que ficam liberados de preencher dezenas de formulários anualmente, com redução de custos tanto para o Estado como para a sociedade.

A esse respeito, e em consonância com as possibilidades criadas pelo governo eletrônico, destaca Batista Jr. (2000, p. 37): “prioridade deve ser o aparelhamento tecnológico da administração tributária do sistema de fiscalização. A informação é um insumo fundamental para a administração e fiscalização de tributos” .

No primeiro ano da administração Covas e como resultado da adoção da informática como ferramenta, o Imposto sobre Veículos Automotores - IPVA, por exemplo, teve um crescimento de R\$ 652 milhões em 1994 para R\$ 1.561 em 1995, chegando a R\$ 2.128 milhões no ano de 2002 em valores reais, ou seja, um crescimento de 226% em 7 anos. Isso é mais significativo ainda se considerarmos que a frota de veículos não teve crescimento significativo no período, devido às diversas crises econômicas que o país atravessou<sup>17</sup>.

De acordo com Yoshiaki Nakano, Secretário da Fazenda da primeira gestão Covas (1995/1998), foi desenvolvido um controle eletrônico que efetua cruzamento de informações entre o licenciamento do veículo e o pagamento do IPVA. Desde que o imposto tenha sido quitado, o que pode ser feito de diversas formas, em qualquer banco e também pela internet, ocorre a liberação da licença pelo próprio sistema de arrecadação. Essas providências garantiram a receita do tributo em níveis mais compatíveis com a frota circulante<sup>18</sup>, ao mesmo tempo em que facilitaram o cumprimento das obrigações por parte dos proprietários de automóveis, que puderam dispensar o custo de intermediação dos despachantes.

A relação com o contribuinte também foi facilitada por meio da adoção do chamado Posto Fiscal Eletrônico, disponível na página da Secretaria da Fazenda, através do qual o contribuinte, os contadores e a própria administração fazendária podem obter informações, atualizar cadastros, obter guias para pagamento de impostos e taxas, incluindo o próprio recolhimento dos valores devidos. É de notar que, com essa prática, 80 postos fiscais foram fechados.

---

<sup>17</sup> Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda, [www.fazenda.gov.br](http://www.fazenda.gov.br), acesso em 09/07/2003

<sup>18</sup> Yoshiaki Nakano, Revista Conjuntura Econômica, vol. 55, nº 4, abril/2001, FGV-IBRE

A adoção dos sistemas de gestão da informação permitiu que a receita tributária se mantivesse em patamares estáveis, em termos reais, durante o período da administração Covas e nos dois anos de mandato exercidos por seu vice, Geraldo Alckmin. Partindo de um valor de R\$ 29.912 milhões em 1994, atingiu o pico de R\$ 38.822 milhões em 1996 e encerrou o ano de 2002 com R\$ 38.041 milhões – ver Tabela III - sem que houvesse aumento de impostos. Isso ocorreu mesmo com a entrada em vigor da chamada Lei Kandir, de desoneração das exportações, que representou perda anual de cerca de R\$ 1,5 bilhão do ICMS para São Paulo. Além disso, o período foi influenciado pelas já citadas crises internacionais ocorridas a partir de 1997 e que afetaram fortemente o país<sup>19</sup>.

Quanto ao ICMS, em 1994, o valor arrecadado foi de R\$ 28.449 milhões, com a maior arrecadação ocorrendo em 1996, no total de R\$ 35.395 milhões como mostra a Tabela III. Entre 1994 e 2002, período em que o Produto Interno Bruto nacional evoluiu 20%<sup>20</sup>, a arrecadação do tributo paulista passou para R\$ 34.182, representando a sua manutenção, em termos reais. Isso ocorreu mesmo quando consideradas as condições adversas citadas acima, aliadas ainda a um outro fator que é a guerra fiscal. As políticas de incentivo através da redução de impostos tendem a afetar mais os estados que a ela não aderem, como foi o caso de São Paulo, que adotou uma política de incentivos industriais baseada em empréstimos e não em renúncia de receitas, como foi visto no Capítulo 2.

É necessário destacar que, nesse mesmo período, o governo do Estado promoveu a redução das alíquotas incidentes sobre itens importantes na composição dos impostos, como os grupos de alimentos de, 18 para 7%, de móveis, metais não ferrosos e materiais para construção de 18 para 12%. Fez também uma revisão da legislação relativa a microempresas, assim consideradas aquelas com faturamento até R\$ 120 mil, quando até 1998 esse valor era de R\$ 83,7 mil. Há de ser considerado também que, no governo anterior, parte da isenção era assumida pelo fornecedor da microempresa.

---

<sup>19</sup> Yoshiaki Nakano, Revista Conjuntura Econômica, vol. 55, nº 4, abril/2001, FGV-IBRE

<sup>20</sup> Fonte – IBGE

A Tabela III apresenta a evolução das receitas tributárias do Estado de São Paulo de 1994 a 2002 que, além do ICMS e do IPVA, inclui o adicional de Imposto de Renda – AIR, cobrado pelos estados após a promulgação da Constituição e extinto na revisão de 1993, o ITCD e taxas diversas.

TABELA III – Receita Tributária – Milhões de Reais – setembro de 2003

Ano	ICMS	IPVA	AIR	ITCD	Taxas	Total	Variação %
1994	28.449,10	652,4	1	81,1	728,5	29.912,10	-
1995	33.318,40	1.561,30	0,4	130,4	1.194,70	36.205,30	21,04
1996	35.394,80	1.697,10	2,1	162,9	1.663,80	38.920,60	30,12
1997	34.863,20	2.003,80	0,7	209,9	1.780,00	38.857,60	29,91
1998	33.635,60	2.165,90	0,4	189,1	1.760,00	37.751,10	26,21
1999	38.828,60	1.951,20	0,4	198,9	1.626,30	36.605,40	22,38
2000	35.016,70	1.915,00	0,2	192,3	1.588,60	38.712,90	29,42
2001	35.109,00	2.086,50	0,1	146,6	1.479,90	38.822,20	29,79
2002	34.181,70	2.127,90	0,1	289,8	1.441,40	38.041,10	27,18

Fonte: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, disponível em [www.fazenda.sp.gov.br](http://www.fazenda.sp.gov.br), acesso em 10 nov. 2003.

Uma medida tomada em conjunto os novos limites para microempresas foi a definição das Empresas de Pequeno Porte – EPP, que são aquelas cuja receita anual fique situada entre R\$ 120 mil e R\$ 1.200 mil, com alíquotas reduzidas a 2,1526% se o faturamento limitar-se a R\$ 720 mil, ou 3,1008%, caso o total faturado se situe entre este último valor e R\$ 1.200 mil. As alterações beneficiando micro e pequenas empresas foram medidas que também pressionaram a arrecadação para menos.

As alíquotas do ICMS aplicadas em território paulista têm um percentual mínimo de 7%, que incide sobre produtos consumidos pela população de mais baixa renda, passando por uma alíquota geral de 18%, que abrange a maioria dos itens e atinge um máximo de 25% quando a tributação se refere a energia elétrica e a serviços de comunicação, que passaram a ser taxados a partir da promulgação da CF de 1988. Alguns produtos são isentos de acordo com políticas públicas próprias. É o caso dos medicamentos de combate à AIDS e dos automóveis destinados a deficientes físicos ou a motoristas de táxi.



Esse conjunto de medidas, aliadas à descentralização econômica que ocorre no Brasil, em parte decorrente da guerra fiscal, fez com que o ICMS de São Paulo perdesse participação em relação ao total desse imposto arrecadado no país, apesar da sua manutenção em termos reais, conforme já citado. As maiores beneficiárias do acréscimo do ICMS foram as regiões Nordeste e Centro-Oeste, conforme demonstra a Tabela IV.

Tabela IV – Participação no ICMS – Brasil – em percentual

ANO	Estados da Região Sudeste				Demais Regiões				Total
	SP	RJ	MG	ES	Sul	Nordeste	C. Oeste	Norte	
1995	39,1	9,5	9,7	2,7	16,1	12,5	6,4	4,1	100
1996	39,3	9,2	9,6	2,4	15,5	13,1	6,5	4,3	100
1997	39,4	8,8	9,5	2,7	14,9	13,1	6,9	4,6	100
1998	38,3	10,4	9,2	2,5	15,1	13,7	6,6	4,3	100
1999	37,2	10,7	9,5	2,4	15,3	13,5	7,3	4,1	100
2000	37,2	9,9	9,2	2,4	15,5	13,8	7,4	4,5	100
2001	35,8	9,9	9,8	2,6	15,9	13,8	7,4	4,7	100
2002	35,5	9,9	9,1	2,3	16,3	14,5	7,6	4,9	100

Fonte: CONFAZ/COTEPE, disponível em [www.fazenda.gov.br/confaz](http://www.fazenda.gov.br/confaz), acesso em 09/09/2003.

Segundo Nakano<sup>21</sup>, ao priorizar o desenvolvimento de sistemas de informação para maior controle da situação financeira de São Paulo, o governador Covas teve como uma das preocupações fundamentais, a transparência dos dados e das atividades governamentais para com o público, o eleitorado, e que “funcionassem à revelia de partidos e de governantes e que pudesse ser fiscalizado pela sociedade”.

Se a administração tributária passava por alterações fundamentais, o controle dos gastos não foi relegado a segundo plano. Enquanto o PROMOCAT tinha como objetivo a modernização e aumento da eficiência da arrecadação, o governo paulista atuava também pelo lado da despesa, desenvolvendo um projeto de controle denominado de PROMOCIAF – Programa de Modernização do Controle Interno e da Administração Financeira. Esse programa também foi financiado pelo

BID e teve como principal resultado o SIAFEM – Sistema Integrado de Administração Financeira de São Paulo, ligando todas as Unidades Orçamentárias do Estado (FONSECA e SANCHEZ, 2001, p. 24). A Assembléia Legislativa e o Tribunal de Contas do Estado são interligados a esse sistema e têm acesso direto às informações nele disponíveis, gerando maior transparência também quanto aos gastos efetuados nas diversas unidades administrativas do Estado, pois permite que os deputados de oposição o consultem.

A preocupação com o cidadão e com a transparência foi efetivada em algumas iniciativas, como por exemplo, o Programa POUPATEMPO, que concentra a prestação de serviços em locais estratégicos, e que conta com alta taxa de aprovação junto à população. Um outro modo de atender o cidadão quanto às suas reclamações se realizou pela criação de ouvidorias em todas as secretarias estaduais.

#### **4.3 – A transparência na tributação**

Coerente com a idéia de transparência, foi aprovada a lei 10.294, de 20 de abril de 1999, com o objetivo de definir proteção e defesa dos usuários do serviço público estadual e estabeleceu como direitos principais a informação, a qualidade na prestação do serviço e o controle adequado do serviço público. Foram criadas também ouvidorias em todos os órgãos públicos, cujos principais objetivos são a solicitação de informações e documentos, o estímulo à participação do cidadão na fiscalização e planejamento dos serviços públicos, colocação à disposição do público de informações e estatísticas relativas à atuação da ouvidoria e a formação de comitês de usuários para apurar a opinião do próprio usuário.

Além das ouvidorias, a utilização da rede mundial de computadores para acesso a informações e serviços pela sociedade permite não apenas que os próprios cidadãos se utilizem desses serviços, como também propicia um volume

---

<sup>21</sup> Revista Conjuntura Econômica, vol. 55, nº 4, p. 15, abril/2001, FGV-IBRE

maior de informações para qualquer cidadão ou entidade interessados naquilo que diz respeito ao Estado.

Na tributação, como em todo o governo estadual, o volume de informações disponíveis na rede é extenso. Atualmente, é possível obter-se toda a legislação tributária atualizada. Isso permite que qualquer cidadão ou instituição com acesso à internet possa pesquisá-la ou consultar a interpretação que é dada à lei pela própria administração tributária, cujos pareceres e instruções constam do conteúdo eletrônico. Pela utilização dessa ferramenta os contribuintes podem se desincumbir de uma vasta gama de procedimentos tributários, desde o pagamento dos tributos, até a entrega de declarações ao fisco, numa via de mão dupla, que reduz custos para ambos os lados. Além disso, é possível obter uma variada série de informações sobre a arrecadação de tributos.

Como esse tipo de procedimento é positivo para a administração pública pela economia de recursos e pela melhora na relação com a população, a Lei de Diretrizes Orçamentárias, elaborada para 2003 e aprovada pela Assembléia, prevê a continuidade do processo de informatização como meio para a necessária transparência. A lei estabelece que haverá dotação de investimentos na Secretaria da Fazenda para o desenvolvimento de sistemas de previsão e acompanhamento da receita e de monitoramento de índices que meçam o desempenho de ações do governo. Existe ainda a previsão de um sistema que permita disponibilizar ao público informações sobre a gestão orçamentária, medida essa que, se vier a ser efetivada, colaborará para um maior controle da sociedade sobre o governo do Estado, aproximando-o da sociedade.

#### **4.4 – Informações gerais sobre os Estados**

A utilização da tecnologia da informação não foi útil apenas para o cidadão-contribuinte de São Paulo, que teve ampliadas suas oportunidades e formas de comunicação com a Secretaria de Fazenda. As secretarias de finanças ou fazenda de outros estados também aumentaram o volume de informações disponíveis para a sociedade, colocando em suas páginas na internet, não só os relatórios exigidos

pela LRF, como também uma grande quantidade de dados sobre a arrecadação dos vários tributos. Pelo menos quanto à legislação, todos os órgãos fazendários de todos os estados a colocam à disposição na internet.

Acessando-se a Secretaria da Fazenda de São Paulo – [www.fazenda.sp.gov.br](http://www.fazenda.sp.gov.br) - pode-se obter desde a legislação tributária atualizada, até dados sobre a execução orçamentária por tipo de gasto, além do chamado Posto Fiscal Eletrônico e dos dados relativos ao IPVA do ano. Isso permite que os contribuintes desse imposto possam saber, já em outubro, qual o valor a ser recolhido a partir de janeiro do ano seguinte.

Além desses dados, é possível acessar, em São Paulo, por exemplo, o conteúdo de audiência pública em que o Secretário da Fazenda apresenta à Assembléia Legislativa o comportamento das finanças estaduais em relação aos requisitos da LRF. Em setembro de 2003, estavam disponíveis para consulta os dados relativos ao primeiro quadrimestre do ano, que permaneciam até novembro.

Um outro dado interessante para o contribuinte e prestadores de serviços de contabilidade ou advogados é o que informa as decisões tomadas pelo Tribunal de Impostos e Taxas – TIT, órgão de julgamento de segunda instância nas questões tributárias do Estado, que conta com a representação de contribuintes. O TIT analisa as reclamações de contribuintes com relação às autuações impostas pelos agentes da fiscalização formando, por assim dizer, jurisprudência administrativa quanto aos diversos assuntos abordados pelos reclamantes, o que representa maior informação ao público sobre a fiscalização tributária.

A maior parte das secretarias estaduais divulga, ainda, a legislação que regula os aspectos financeiros da administração pública, tais como os dispositivos da Constituição Estadual, leis de diretrizes orçamentárias, as próprias leis orçamentárias e diversos demonstrativos que versam sobre finanças, inclusive os balanços anuais.

Os dados relativos às atribuições das secretarias e de órgãos que lhes são subordinados também são informados, mas não só isso. Em São Paulo, há uma

preocupação adicional que é a de orientar o usuário do serviço de modo a que ele possa “navegar” à procura dos dados que lhe interessam. Essa ferramenta permite a praticamente qualquer pessoa passar de uma página a outra em busca do dado que lhe interessa.

Essa providência é útil não só para pessoas, mas também para instituições envolvidas com o estudo das finanças públicas brasileiras e de São Paulo, em particular, porque são acessíveis séries históricas, com atualizações por índices oficiais, devidamente esclarecidos, inclusive com análises quanto à conjuntura econômica em que ocorreu a receita ou o gasto informado, desempenho de setores específicos e demais itens que influenciem a arrecadação tributária do Estado ou as suas despesas.

Da mesma forma, os Prefeitos, vereadores e servidores envolvidos com a apuração do índice de participação dos municípios na arrecadação do ICMS podem se beneficiar das informações sobre esse tributo, pois são fornecidos os dados relativos a cada cidade. Os responsáveis pelas finanças municipais podem, dessa forma, cotejá-los com o valor arrecadado e os repasses efetuados pelo Estado, aumentando o controle sobre uma das principais fontes de recursos municipais.

Fonseca e Sanchez (2001, p.26), ao apontarem os avanços obtidos em São Paulo com a utilização da informática na expansão dos controles do governo estadual, indicam o “desafio de sua institucionalização, o que implica torná-lo o menos dependente possível do perfil dos ocupantes circunstanciais do poder”.

É de se notar, no entanto, que um item de transparência e de responsabilização aprovado em lei, que é o Código de Defesa do Contribuinte, não é sequer citado no *site* da Secretaria da Fazenda de São Paulo, assim como não o é pelo Gabinete do Governador, ao qual está subordinado. Isso se repete em Minas Gerais, onde a Câmara de Defesa do Contribuinte, semelhante ao CODECON paulista, não é referida nas páginas da internet que se destinam ao relacionamento com os contribuintes e cidadãos.

Há uma indicação de que as Secretarias de Fazenda dos estados têm conseguido, tal como ocorre em São Paulo, disponibilizar uma ampla variedade de informações, que vai da legislação tributária aos dados gerais sobre tributação. Em alguns casos, como nos estados de Alagoas e Amazonas, chegam até a divulgar os maiores contribuintes do ICMS, evidentemente sem o valor do imposto pago por cada um, o que seria ilegal. No caso do Amazonas existe até uma série histórica que se inicia em 1999.

Cisne (2002) conduziu uma pesquisa no estado do Ceará quanto à aceitação, pela sociedade, de um fórum participativo sobre tributos estaduais. Nessa pesquisa, consultou todos os estados e o Distrito Federal, e constatou que em 20 deles não há qualquer instância de representação de contribuintes. Uma forma de participação da sociedade praticada em alguns estados é configurada pelos chamados “Conselhos de Contribuintes”, nos moldes do que existe junto ao Ministério da Fazenda e do TIT paulista, já citado. As responsabilidades desses conselhos, em geral, são restritas ao julgamento de recursos administrativos sobre multas aplicadas pelos agentes fiscais.

No estado do Amazonas, há um comitê que define preços mínimos para tributação pelo ICMS. No Tocantins, há também o Conselho do Fundo de Participação dos Municípios, que visa dar transparência ao repasse dos 25% do ICMS a eles devidos. Goiás e Mato Grosso do Sul têm conselhos cujas atribuições são ligeiramente mais amplas mas não foi possível obter dados sobre o seu funcionamento (op. cit. p. 273).

Além das Secretarias de Fazenda estaduais, uma outra fonte de informação a respeito do ICMS é o CONFAZ, citado no Capítulo 2. Esse conselho, presidido por representante do Ministério da Fazenda, além de ser o fórum para a uniformização das atividades estaduais relativas ao ICMS, concentra as informações agregadas de todos os estados. Na sua página da internet – [www.fazenda.gov.br/confaz](http://www.fazenda.gov.br/confaz) – constam todos os convênios vigentes, bem como quadros estatísticos de arrecadação do ICMS dos 27 estados e do Distrito Federal. É possível, a partir dela, acessar os *sites* de todas as fazendas estaduais. Daí pode-se perceber que, mesmo

nos estados de menor arrecadação, que são Amapá e Roraima, existe a preocupação em divulgar dados de receita, incluindo séries históricas.

Através do CONFAZ, é possível também verificar todos os convênios e decisões que cercam uma modalidade de controle tributário que poderá ser de grande utilidade na administração tributária, que é o “Emissor de Cupom Fiscal”, tornado obrigatório pela Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997. A lei obriga a todas as empresas que vendam qualquer tipo de produto ou serviço no varejo, que tenham o equipamento, cuja sigla é ECF. O objetivo dessa medida é evitar a sonegação fiscal nas atividades de venda ao consumidor, por falta de emissão de nota fiscal. A instalação do aparelho, e sua interligação aos órgãos fazendários municipais, estaduais ou federais garantiria a apuração do movimento econômico, base de cálculo da grande maioria dos tributos.

Essa poderia ser uma oportunidade de aumentar a transparência na tributação do varejo, pois o equipamento poderia destacar o valor dos impostos incluídos em cada produto ou serviço. A lei que o tornou obrigatório, todavia, não faz qualquer menção ao destaque das alíquotas ou dos valores dos impostos incorporados aos preços dos praticados.

Emissão de documentos, cálculos e pagamentos já se tornaram rotina nas administrações fazendárias estaduais, assim como a divulgação dos dados gerais de arrecadação e os relatórios exigidos pela LRF, ou seja, existem informações agregadas em abundância, mas o imposto pago por cada cidadão continua escondido.

Nota-se, adicionalmente, que a manutenção da lei tributária por períodos longos, aliada às facilidades proporcionadas pelas tecnologias de informação, como ocorre no caso do IPVA no estado de São Paulo, torna a relação entre o Estado e o contribuinte mais transparente e, conseqüentemente, menos conflituosa.

Os conflitos são comuns entre contribuintes e municípios a respeito do IPTU, nas cidades cujas leis são alteradas com certa freqüência, como ocorreu recentemente em Guarulhos e São Paulo. As alterações legais provocaram a

reação dos cidadãos através de recurso ao Judiciário, mesmo considerando que as alíquotas do IPTU são bem menores que as do IPVA. Enquanto este imposto representa 4% do valor do veículo, mas mantém esse percentual desde sua criação, aquele dificilmente ultrapassa 2% do valor do imóvel, mas é sujeito a constantes modificações.

A transparência parece estar ligada, também, à manutenção das regras tributárias por períodos longos, dando aos contribuintes a possibilidade de se familiarizar com os impostos, entendendo seu funcionamento. A alteração constante da legislação gera demanda por informações, o que acaba repercutindo na busca, pelo cidadão, de proteção judicial.



## Conclusões

Na democracia, a responsabilização dos governantes depende da existência de mecanismos de transparência que possibilitem a obtenção, pela sociedade, de instrumentos que diminuam a assimetria de informações existente entre ela e os governos. A institucionalização desses mecanismos por meio de leis é uma das formas de garantir as informações.

Embora seja da tradição do direito administrativo no Brasil fazer com que a ação pública esteja toda prevista em leis e regulamentos, eles são, na maioria das vezes, extremamente complexos e assim, tendem a aumentar a distância entre o povo e o setor público. Isso limita os espaços que permitiriam uma maior atuação da sociedade na análise das políticas públicas. Assim sendo, é indispensável que, de fato, o processo de reforma do Estado caminhe na direção de uma administração pública transparente, orientada para o cidadão e para resultados (PEREIRA, 1998, p. 28), desde que garantidos os instrumentos de responsabilização necessários ao controle democrático dos governantes e da burocracia.

Pela análise das leis tributárias é possível constatar que são elaboradas para controlar o contribuinte e não os administradores públicos. Elas cuidam de estabelecer a relação jurídica entre o poder tributante – o Estado – e o contribuinte, definindo não apenas o tipo de tributo, bases de cálculo e incidência, mas também a forma pela qual serão feitos os pagamentos e prestadas as informações necessárias à apuração dos valores. Isso ocorre em todos os níveis da federação.

O que se nota nas leis que tratam de finanças públicas no Brasil é a preocupação com praticamente todas as atividades que representam despesa, desde o orçamento, que “fixa” a despesa e “estima” a receita, passando pela definição de controle dos gastos estabelecida na Lei Federal 8666/1993, que trata das regras das licitações. Quanto à LRF, mais atual, ela também é quase toda dedicada à despesa.

As leis que tratam de matéria financeira na área pública, como indicado acima, priorizam o controle externo da execução da despesa, sem detalhamento quanto à transparência e responsabilização dos agentes públicos perante o *demos*. Não há, portanto, instrumentos de controle democrático acerca da previsão detalhada dos tributos e do modo pelo qual são extraídos da sociedade, desde sua criação, através de lei, até seu efetivo recebimento. O caso do Estado de São Paulo, aqui estudado, bem como de alguns outros Executivos em todos os níveis, indicam que começam a se institucionalizar práticas que permitem um melhor acompanhamento dessa área pelo público, principalmente pela disseminação de ambientes em que é priorizado investimento em tecnologia da informação.

A Secretaria da Receita Federal, desde a década de 1980, tem aprofundado a experiência de utilização de ferramentas de informática para aproximar o cidadão do tributo, momento em que o uso de microcomputadores começou a se ampliar. Em São Paulo, o Governo Covas iniciou em 1995 um movimento nessa direção, ao prover a administração de instrumentos baseados na informática, o que propiciou o aumento de informações à disposição da sociedade em relação ao ICMS e aos demais tributos do Estado. Isso se deve à utilização, em larga escala, da rede mundial de computadores, fazendo da página da Secretaria da Fazenda do Estado uma extensão melhorada das tradicionais repartições públicas.

Embora com prioridade quanto à redução dos custos da máquina pública e quanto ao aumento da arrecadação, a utilização da informática e de bancos de dados públicos tem permitido o acesso a um volume de informações crescente, inclusive com a possibilidade de consulta a todas as leis e decretos que regulam a vida dos cidadãos do Estado. Ainda que o acesso à internet não seja garantido a toda a população, o fato de haver mais de 30 milhões de usuários brasileiros garante ao contribuinte uma acessibilidade muito maior do que a alcançada quando dirige-se aos órgãos públicos para obter qualquer informação. Esse acesso se faz notar principalmente quanto à legislação, que até então era dada como conhecida pelo povo quando da sua publicação no Diário Oficial. Embora a publicação das leis nos jornais públicos ainda vá permanecer como uma exigência legal por muito tempo, a internet permite a parcela significativamente maior da população a possibilidade de informação a respeito de seus direitos e obrigações.

Os órgãos responsáveis pela administração tributária dos três níveis da federação, por uma questão estratégica, de redução de custos e de aperfeiçoamento da receita, são as unidades que mais se beneficiam do investimento em tecnologia da informação. Isso dá a possibilidade de grande parte dos cidadãos acessar as informações sobre a arrecadação atualizada dos diversos tributos pela internet, inclusive com quadros históricos, o que permite a comparação de desempenho entre anos diferentes, a obtenção de comparativos entre as diversas unidades da federação e dados macroeconômicos do país. Em alguns casos, é possível também obter relatórios com justificativa do desempenho verificado em períodos anuais ou até mesmo em períodos menores, entre os quais os Governos Federal e o de São Paulo que, em respeito à LRF, apresentam seus dados de forma quadrimestral.

O acesso eletrônico da Receita Federal e o Posto Fiscal Eletrônico de São Paulo, assim como as páginas eletrônicas de Estados e Municípios representaram avanços administrativos. Significam também passos em direção à transparência quanto aos dados agregados dos tributos até então disponíveis apenas em relatórios pouco divulgados, ou constantes apenas do balanço anual previsto pela Lei 4320/1964. Nesse sentido houve algum avanço em relação à *accountability* democrática. Isso porque, ao colocar à disposição da população em geral a legislação dos impostos e todos os itens que a regulamentam, como decretos, portarias, instruções normativas e demais atos, a administração pública trouxe à tona a possibilidade de sanar dúvidas mais simples sobre os tributos em geral. Afinal, pôde permitir, em muitos casos, alteração de dados cadastrais, pagamento de tributos, emissão e transmissão de documentos obrigatórios e uma série de serviços indispensáveis à própria administração tributária e a outros órgãos do Estado.

Ademais, no estado de São Paulo foi editada a Lei 10.294, de 20 de abril de 1999, institucionalizando as ouvidorias em todas as secretarias, como canais de comunicação entre a população e a administração estadual. Sua instalação, porém, tem o caráter de uma auditoria operacional, no sentido de corrigir falhas do dia-a-dia do serviço prestado ao cidadão, embora esteja prevista a criação, no artigo 5º, de banco de dados de interesse público, voltado, mais uma vez, para o controle sobre

gastos. Entre as atribuições específicas da Ouvidoria Fazendária nada consta a respeito de esclarecimentos quanto à política de gestão dos tributos do Estado.

Um outro mecanismo de preservação de direitos de cidadania foi a Lei Complementar 939, que criou o Código de Defesa do Contribuinte em São Paulo. Embora aprovada e sancionada apenas em 2003, foi fruto de projeto apresentado em 2000 e pode vir a ser instrumento político de relevância tanto para a garantia dos contribuintes quanto para o aumento da transparência do governo. O aspecto negativo é que, mesmo com toda informação e serviços disponíveis na página da Secretaria da Fazenda e do próprio Governo do Estado, quem estiver interessado em se dirigir ao Conselho de Defesa do Contribuinte, criado por essa lei, não conseguirá localizá-lo consultando as páginas governamentais na internet, o que restringe o acesso da cidadania a um direito que lhe foi garantido por lei.

Mesmo a nomeação, ocorrida em 13 de outubro de 2003, dos membros do Conselho paulista, parte dos quais oriundos de entidades não vinculadas ao estado, foi pouco noticiada – apesar da novidade que representa um fórum desse tipo – tornando, por isso, o seu acesso restrito. O pioneirismo nessa área pertence ao estado de Minas, cuja Assembléia promulgou a lei que criou sua Câmara de Defesa do Contribuinte em 2000. O Poder Executivo daquele Estado negava-se, contudo, a submeter-se à nova legislação e impetrou medida judicial contestando a constitucionalidade do ato. O Tribunal de Justiça de Minas Gerais julgou em 2003 e manteve a lei na íntegra. De todo modo, apenas esses dois estados instituíram esse tipo de representação da sociedade.

Do ponto de vista do controle externo, e no âmbito federal, o TCU analisou as contas do exercício de 2002. Quando se manifestou em relação à receita, apenas confrontou-as com a estimativa feita para o orçamento do exercício, em seu relatório sobre as contas do ano. Nas 610 páginas<sup>22</sup> que o compõem, não há outras referências, nem mesmo quanto ao número de contribuintes. Mesmo a dívida ativa – , resultado de tributos não pagos pelos contribuintes à Fazenda Federal e que totalizaram, em 2002, R\$ 352.979 bilhões, para um total de receitas tributáveis de

---

<sup>22</sup> Disponível em [www.tcu.gov.br](http://www.tcu.gov.br)

R\$ 295.979 bilhões – foi citada apenas uma vez, sem qualquer indicação de providências para o seu recebimento. Entre as raras recomendações feitas pelo Tribunal, nenhuma delas referiu-se a qualquer tipo de receita.

O TCU, ao menos, fez comentários quanto ao valor estimado em comparação com a receita realizada e disponibiliza o relatório em sua página na internet. O Tribunal de Contas do Estado de São Paulo não tem, em seu *site*, qualquer referência à prestação de contas por parte do Governo Estadual. É de se notar que as leis que definem o funcionamento de ambas as cortes de contas contêm um único artigo estabelecendo como sua competência o “*acompanhamento da arrecadação da receita*” e não a auditoria ou fiscalização do modo pelo qual os Executivos efetivam as leis tributárias.

Ainda em relação a São Paulo, os pareceres do TC estadual relativos aos exercícios de 1995 a 2001 fazem menção aos tributos apenas para constatar a sua evolução histórica, sem uma análise do desempenho da administração tributária. A única ressalva foi feita na análise das contas de 1999, para destacar a diferença, a mais em 11,14% em favor do valor arrecadado em comparação com o previsto. A bancada de oposição votou contra a aprovação das contas, justificando o voto, entre outros motivos, com esse detalhe do parecer do Tribunal. A oposição aliás, em nenhum dos exercícios, manifestou-se quanto à pouca transparência dos tributos para o cidadão, ainda que apenas no encaminhamento do voto contrário.

Após a redemocratização, a sociedade, por seu lado, pôde se organizar e tomar iniciativas com vistas a aumentar o seu controle sobre o governo através da participação em fóruns institucionalizados. Um exemplo é o Conselho de Defesa do Contribuinte, ainda que seu funcionamento ocorra de maneira limitada. Além disso, houve o incremento das ações de acompanhamento e ações de organizações não governamentais, as quais, da mesma forma que o Estado, utilizam de modo bastante amplo uma ferramenta de democratização da informação que é a internet, com artigos, debates e informações sobre os governos, embora haja uma grande deficiência quanto à área tributária.

O grande volume de informações colocado pelo Estado à disposição da sociedade pode levar a algum otimismo, mas requer que se busque ainda mais informações, no sentido de se ter uma idéia mais completa do que é feito para que a tributação seja transparente e, assim, potencialmente mais justa.

Quantos contribuintes existem para os diversos tributos cobrados nos três níveis federativos? Qual o valor médio arrecadado por cada um deles? Quantas das empresas e pessoas cadastradas deixam de pagar imposto? Quantas empresas e de quais ramos são cadastradas como micro e pequenas empresas? Qual o valor da dívida ativa inscrita e qual o valor médio de cada contribuinte? Quantas ações de cobrança são perdidas pelo Estado? Qual o universo de contribuintes sob fiscalização? Quais os critérios utilizados nas atividades de fiscalização? Quais são as competências específicas dos agentes de fiscalização tributária? Quantos profissionais dessa área existem em cada uma das unidades federativas? Todas essas perguntas precisam de resposta, pois ajudarão a mostrar se o princípio da justiça fiscal está sendo considerado. São dados disponíveis e não envolvem o chamado sigilo tributário. Tanto é assim que o Estado do Rio de Janeiro, embora deficitário em muitos aspectos quando comparado com a União, São Paulo ou Minas, divulga o número de contribuintes do ICMS por setores de atividade.

Os instrumentos legais de democratização das relações do estado com a sociedade, como as leis das ouvidorias, a criação de conselhos de contribuintes em São Paulo e Minas e o respeito generalizado à LRF por parte da União, de Estados e Municípios, demonstram o início de propensão à transparência.

É digno de nota, contudo, que a proposta de reforma tributária encaminhada ao Congresso, em março deste ano, não menciona uma só vez a palavra transparência, como também não consta uma frase sequer que se refira a eventuais direitos do contribuinte, tratando apenas dos aspectos administrativos e principalmente da tentativa de simplificar a legislação do ICMS e buscando uma menor competição entre os Estados.

No que diz respeito ao aspecto federativo, uma integração dos fiscos é produtiva para governos e contribuintes. Os primeiros porque poderiam aumentar a

sua eficiência no combate à sonegação pela troca de informações de que cada um dispõe; os últimos porque lhes possibilitaria a diminuição do custo burocrático para se manter regulares junto aos fiscos, conforme lembra Ângela Lemgruber, que, em 1997, discutia a necessidade dessa integração.

Pode-se concluir, assim, que o período 1995/2002, marcado pela estabilização monetária, foi profícuo na adoção ou ampliação de meios para a disseminação de informações sobre a tributação em todos os níveis da federação. A União foi pioneira nesse caminho e mantém grande volume de informações de sua própria geração, como também pela centralização, na Secretaria do Tesouro Nacional – STN, dos relatórios apresentados por Estados e Municípios em respeito à Lei de Responsabilidade Fiscal, um marco quanto à transparência e que, ao menos quanto a esse aspecto, caminhou na direção de proporcionar *accountability* sobre a administração pública.

Todavia, como se procurou mostrar no trabalho, ainda são escassos os mecanismos de transparência que possibilitariam avanços em direção à “*accountability*” sobre os governantes na área tributária. Isso decorre de tratar-se de assunto extremamente técnico, cujas informações são de domínio quase que exclusivo do Executivo, que concentra o conhecimento em seu quadro burocrático, utilizando terminologia específica e técnicas de fiscalização que não são inteligíveis para a grande maioria dos contribuintes, mesmo quando os dados estão disponíveis em um modo de acesso relativamente democrático, que é o caso da internet.

Quando se diz que a internet não é totalmente democrática no Brasil, é devido à chamada exclusão digital, apontada por vários autores de diversas áreas. Esse problema vem sendo combatido por iniciativas de governos e de entidades da sociedade, mas permanece atingindo grande parcela da população brasileira, até porque boa parte desta população ainda tem dificuldades quase intansponíveis de acesso à própria linguagem verbal.

Ainda há muito por fazer, portanto, na busca da efetivação da transparência democrática nesse campo, pois a sociedade desconhece, por exemplo, quais são as diretrizes utilizadas para fiscalizar ou deixar de fiscalizar contribuintes de todos os

impostos, Além disso não há divulgação do potencial de arrecadação dos diversos tributos estabelecidos em lei, embora os vários níveis de governos disponham de institutos de pesquisa e de convênios com instituições que poderiam trazer esse dado à luz.

Uma faceta que necessariamente precisa ser discutida pela sociedade é a que diz respeito à própria concepção do sistema tributário, no que concerne à equidade. O seu atual desenho, privilegiando os tributos indiretos, propicia uma injustiça fiscal flagrante, conforme demonstrado no interessante trabalho de Vianna et al (2000), comentado no capítulo 2. Os autores demonstram que, no período que se encerrou em 1996, a carga tributária indireta era muito próxima da carga direta. Isso se agravou com a edição do plano Real e com o aumento das receitas federais pela utilização das contribuições. Embora não de forma conclusiva, os autores sugerem que o sistema tributário brasileiro seja, muito provavelmente, um dos fatores a agravar a má distribuição de renda observada em nosso país.

A hipótese deste trabalho é que a modernização da administração tributária não havia sido acompanhada de aumento da transparência junto à sociedade. Essa hipótese foi parcialmente confirmada pois, conforme tentamos demonstrar, houve um significativo acréscimo de informações sobre dados agregados do sistema tributário, colocados à disposição do público por meio da utilização de uma ferramenta cada vez mais difundida que é a internet. É possível obter-se informações que vão da legislação do ICMS em Pernambuco aos valores arrecadados com IPVA na Bahia, ou ainda a receita tributária do Acre. Há diversos dados disponíveis nas páginas eletrônicas de todos os Estados ou através do *site* do governo federal. Estes se encontram na STN, na Secretaria da Receita Federal, que agrega os dados estaduais através do CONFAZ e ainda no BNDES, que analisa esses dados e divulga estudos sobre eles.

Por outro lado, o estudo observou um paradoxo, decorrente do tipo de sistema tributário que se agravou no período em exame, com a priorização, pelo governo federal, de cobrança de contribuições. Esse paradoxo surge ao se constatar que, se os dados agregados existem em grande volume e profusão, os tributos propriamente ditos ficaram mais e mais escondidos. O contribuinte não é



capaz de saber quanto de tributo está pagando ao adquirir bens ou serviços, pois a soma do ICMS com IPI, PIS, Cofins, Contribuição Social sobre Lucro Líquido, CPMF, CIDE e outras contribuições é totalmente invisível para ele.

A falta de visibilidade tem repercussões na tarefa de acompanhar o que ocorre na área tributária, tornando-a mais árdua quando se observa que as leis a ela relativas passam por constantes modificações, o que traz a necessidade, por parte dos contribuintes, de se atualizar freqüentemente ou de recorrer a profissionais especializados. Dois exemplos de estabilidade legal que não geram custos adicionais aos contribuintes são, no nível federal, o imposto de renda, cujo questionamento pela sociedade costuma se referir à não correção da tabela progressiva. O outro imposto, no nível estadual, é o IPVA, cuja legislação tem vigência desde a sua instituição pela Constituição de 1988. Em São Paulo, as alterações havidas tiveram o sentido de integrá-lo ao licenciamento dos veículos, o que trouxe vantagens aos proprietários, pela eliminação da necessidade de despachantes, que reduz os custos aos contribuintes.

As alterações constantes na legislação dos tributos refletem-se inclusive em um campo que se relaciona, embora não diretamente, com o conteúdo deste trabalho, que é o da atuação dos advogados. O número desses profissionais que militam na área de impostos é muito reduzido se comparado aos outros ramos de direito. Isso ocorre por conta da instabilidade legal. Em comentário recente, um advogado fez uma comparação entre as leis tributárias e o Código Civil, lembrando que este último era da década de 1930 e suas alterações foram analisadas pelo Congresso durante décadas. Em contrapartida, as alterações legais dos tributos são praticamente anuais, quando não mensais, ou até semanais, como pode ocorrer com alguns impostos, como o que incide sobre operações financeiras, dificultando muito o trabalho do profissional do direito.

Essa característica tem repercussão na responsabilização dos Executivos pela via do Judiciário, pois como há poucos advogados dispostos a atuar na defesa do contribuinte, o custo de seus honorários aumenta. Somado a isso, também é difícil a possibilidade de encontrá-los, ficando o acesso à justiça restrito aos grandes contribuintes ou às associações que representam os interesses dos cidadãos.

Não se pode deixar de admitir, contudo, que foram alcançados avanços quanto à transparência sobre o sistema tributário durante o período 1995/2002, objeto deste estudo, o que sinaliza que o Brasil tem dado passos na direção da *accountability* democrática.

A sociedade ainda terá muitas demandas quanto ao controle democrático sobre os diversos níveis de governo, mas o que foi obtido até agora demonstra que Behn (1998, p. 39), ao referir-se à efetivação da *accountability* num ambiente de reforma do Estado, marcado pelo paradigma da nova gestão pública, estava certo ao formular a seguinte observação: “As respostas só irão emergir quando os experimentos evoluírem”.

## Referências bibliográficas

Abrucio, Fernando L. (1994). *Os Barões da federação – o poder dos governadores no Brasil pós-autoritário*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil.

Abrucio, Fernando L. (1998). *Os avanços e os dilemas do modelo pós-burocrático: a reforma da administração pública à luz da experiência internacional recente*. In Pereira, L. C. Bresser e Spink, Peter (orgs). *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. São Paulo. Brasil: Fundação Getúlio Vargas.

Abrucio, Fernando L. e Costa, Valeriano M. F. (1998). *Reforma do Estado e o Contexto Federativo Brasileiro*. Pesquisas nº 12. São Paulo, Brasil: Fundação Konrad Adenauer.

Amed, F. J. e Negreiros, P. J. L. C. (2000). *História dos Tributos no Brasil*. São Paulo, Brasil: Sinafresp/Nobel

Asazu, Cláudia. Y. (2003). *Os caminhos da lei de responsabilidade fiscal: instituições, idéias e incrementalismo*. Dissertação de mestrado, Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, Brasil.

Batista Jr., Paulo. N. (2000). *Fiscalização Tributária no Brasil: uma perspectiva macroeconômica*. Textos para Discussão, Série Economia de Empresas, 84, EAESP/FGV.

Behn, Robert D. (1998). *O novo paradigma da gestão pública e a busca da accountability democrática*, *Revista do Serviço Público*, nº 4, ano 49.

Bobbio, Norberto (2000). *O futuro da democracia*, São Paulo, Brasil: Paz e Terra

Bordin, Luis C. V. (2002). *Reforma Tributária – uma proposta alternativa*, *Estudos – BNDES*. Acesso 31 jul. 2003, em <http://www.bndes.gov.br>

Brasil. (2003). *Constituição Federal*. Acesso em 18 ago. 2003, em <http://www.stf.gov.br>

Brasil. (2003). *Lei de Responsabilidade Fiscal*. Acesso em 18 ago. 2003, em <http://www.planalto.gov.br>

Camargo, Aspásia. (2001). *Federalismo cooperativo e o princípio da subsidiariedade: notas sobre a experiência recente do Brasil e da Alemanha*, in Hofmeister, Wilhelm e Carneiro, José M. B. (orgs.), *Federalismo na Alemanha e no Brasil*, Série Debates, no. 22, Fundação Konrad Adenauer.

Cisne, José J. N. (2002). *Administração tributária e democracia participativa*. Ceará, Brasil: Universidade Estadual do Vale do Acaraú.

CLAD. (2000). *La Responsabilización em la Nueva Gestión Pública Latinoamericana*, Clad/Bid: Eudeba.

CLAD. (1998). *Uma nova gestão pública para a América Latina*. Acesso em 23 ago. 2003, em <http://www.clad.org.ve>

Dahl, Robert A. (1997). *Poliarquia – participação e oposição*. São Paulo, Brasil: Editora da Universidade de São Paulo.

Evans, Peter (1993). *O Estado como problema e solução*. *Lua Nova*, nº 28/29. São Paulo, Brasil: Cedec.

Fonseca, Francisco C. P. e Sanchez, Oscar A. (2001). *Controle da corrupção e reforma do estado*, in *Lua Nova*, nº 52. São Paulo, Brasil: Cedec.

Giambiagi, F. e Além, Ana Cláudia. (1999). *Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil*. Rio de Janeiro, Brasil: Editora Campus.

Gnerre, Maurizio. (1987). *Linguagem, escrita e poder*. São Paulo, Brasil: Martins Fontes.

Gomes, Eduardo G. M. (2003). *Conselhos gestores de políticas públicas: democracia, controle social e instituições*. Dissertação de mestrado, Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, Brasil.

Grau, Nuria C. (2000). *Responsabilización por el control social*. CLAD.

Ketl, Donald F. (1998). *A revolução global: reforma da administração do setor público*. In Pereira, L. C. Bresser e Spink, Peter (orgs). *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. São Paulo. Brasil: Fundação Getúlio Vargas.

Kugelmas, Eduardo – *A evolução recente do regime federativo brasileiro*, in Hofmeister, Wilhelm e Carneiro, José M. B. (orgs.), *Federalismo na Alemanha e no Brasil, Série Debates, no. 22*, Fundação Konrad Adenauer.

Loureiro, Maria. R (2001). *O Controle da Burocracia no Presidencialismo*, in *Burocracia e Reforma do Estado*, Cadernos Adenauer nº 3. São Paulo, Brasil: Fundação Konrad Adenauer.

Loureiro, Maria. R. (2001). *O controle político dos governantes: uma perspectiva comparada e propostas de aperfeiçoamento institucional*. *Anais do Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, Campinas, Brasil*.

Loureiro, M. R. e Abrucio, F. L. (2002). *O Estado numa era de reformas: os anos FHC*. São Paulo, Brasil: EAESP/FGV.

Loureiro, M. R. e Abrucio, F. L. (2003). Políticas fiscais e accountability: o caso brasileiro. *Anais do Encontro Anual da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração, Atibaia, Brasil*.

Machado, Hugo de Brito. (1999). *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo, Brasil: Dialética.

Moraes, Bernardo R. (1995). *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro, Brasil: Forense.

O'Donnell, Guillermo. (1998). Accountability horizontal e novas poliarquias, in *Lua Nova, nº 44*. São Paulo, Brasil: Cedec.

O'Donnell, Guillermo. (2001). *Accountability horizontal: la institucionalización legal de la desconfianza política*. *Revista de Reflexión y análisis político, no. 7, Buenos Aires*. Acesso 20 ago. 2003, em <http://www.top.org.ar>.

Offe, Claus. (1999). *A atual transição da história e algumas opções básicas para as instituições da sociedade*, in Pereira, L. C. Bresser, Wilhelm, Jorge e Sola, Lourdes (orgs.), *Sociedade e Estado em transformação*, Brasília, Brasil: UNESP.

Osborn, David e Gabler, Ted. (1998). *Reinventando o Governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público*. Brasília, Brasil: MH Comunicação.

Oszlak, Oscar. (1998). *Estado e Sociedade: novas regras do jogo?*, in Felicissimo, José R., Barreto, M. Inês e MacDowell, Silvia (coordenadores) - *Sociedade e Estado – Superando fronteiras*. São Paulo, Brasil: FUNDAP.

Pereira, L. C. Bresser. (1998). *Gestão do setor público: estratégia e estrutura para um novo Estado*, in Pereira, L. C. Bresser e Spink, Peter (orgs). *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. São Paulo. Brasil: Fundação Getúlio Vargas.

Pereira, L. C. Bresser. (2001). *Do Estado patrimonial ao gerencial*, in Sachs, Ignacy, Wilhelm, Jorge e Pinheiro, Paulo S. (orgs). *Brasil: um século de transformações*. São Paulo, Brasil: Companhia das Letras.

Przeworski, Adam. (1994). *Democracia e mercado*. São Paulo, Brasil: Relume Dumará.

Przeworski, Adam. (1998). *Sobre o desenho do Estado: uma perspectiva agent x principal*, in Pereira, L. C. Bresser e Spink, Peter (orgs). *Reforma do Estado e Administração Pública Gerencial*. São Paulo. Brasil: Fundação Getúlio Vargas.

Przeworski, A ., Stokes, S. C. e Manin, B. (1999). *Democracy, accountability and representation*. Cambridge University Press.

Sanchez, Alfredo Q. (2001). El derecho de acceso a las informaciones públicas y el escrutinio público: la transparencia como instrumento de control democrático. Acesso 10 out. 2003, em <http://www.ocde.org>.

Sano, Hiranobu.(2003). *Nova gestão pública e accountability: o caso das organizações sociais paulistas*. Dissertação de mestrado, Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, Brasil.

Santiso, Carlos. (2001). Gobernabilidad democrática y reformas económicas de segunda generación en América Latina, in *Instituciones y Desarrollo* nº 8-9, maio de 2001, Institut Internacional de Governabilitat de Catalunya. Acesso 12 set. 2003, em <http://www.iigov.org>.

Santos, Luiz A . e Cardoso, Regina L. S. (200-). *Governo eletrônico no Brasil: modernização do estado e políticas de inclusão digital no contexto do ajuste fiscal*. Acesso 09 set. 2003, em <http://www.top.org.ar>

Sartori, Giovanni. (1994). *A teoria da Democracia Revisitada – O debate contemporâneo*. São Paulo, Brasil: Editora Ática.

Smulovitz, Catalina e Peruzzotti, Enrique. (2000). Societal Accountability: the other side of control. Acesso 06 out. 2003, em <[http://www.respondanet.com/english/anti\\_corruption/publications/articles/chapter\\_1\\_31demayo1.doc](http://www.respondanet.com/english/anti_corruption/publications/articles/chapter_1_31demayo1.doc)>.

SINAFRESP/AFRESP. (1998). *Guerra Fiscal (com elas todos perdem) - Apresentação do Relatório da CPI da Assembléia Legislativa de São Paulo*, São Paulo, Brasil: Formatres.

Stark, D e Bruszt, L. (1998). Enabling constraints: fontes institucionais de coerência nas políticas públicas, *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, vol 13, nº 36.

Varsano, Ricardo. (1997). *A Guerra Fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*, Texto para discussão nº 500, IPEA, julho/1.997. Acesso 31/07/2003, em <http://www.ipea.gov.br>.

Varsano, Ricardo. (2003). *Por uma reforma tributária modelo 2004*, IPEA, Boletim de Conjuntura nº 62, set/2003. Acesso 12/10/2003, em <http://www.ipea.gov.br>.

Varsano, Ricardo et al. (1998). *Uma análise da carga tributária no Brasil*, Rio de Janeiro, IPEA, Texto para discussão no. 583. Acesso 12/10/2003, em <http://www.ipea.gov.br>.

Vignoli, F. H. (2002) – *A Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada para Municípios*. São Paulo, Brasil: FGV/EAESP.

Wood, D. e Waterman, R. (1994). *Bureacratic dynamis. The role of bureaucracy in a democracy*, San Francisco, Westview Press.