

## DOUTRINA

TAX GAP: EFICIÊNCIA DA  
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA,  
AUMENTO DA ARRECAÇÃO E  
REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA  
NOMINAL

Thiago Oliveira de Matos

## TAX GAP: EFICIÊNCIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, AUMENTO DA ARRECADAÇÃO E REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA NOMINAL

THIAGO OLIVEIRA DE MATOS<sup>1</sup>

### RESUMO

O presente ensaio tem por escopo promover a reflexão sobre relevância da administração tributária em sua atividade arrecadatória e seu papel na redução da diferença entre as cargas tributárias nominal e a efetiva (*tax gap*), bem como na minoração da carga nominal da tributação e no equilíbrio do sistema tributário para a distribuição justa dos ônus fiscais.

**Palavras-chave:** Administração tributária. *Tax gap*. Eficiência administrativa. Justiça fiscal. Ônus tributários. Carga tributária. Gasto público. Despesa pública.

### 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

As reflexões acerca da carga tributária, especialmente no Brasil, tendem a considerar preponderantemente o gasto público para explicar os níveis dos encargos tributários, suas distorções ou justificações. É assente a ideia de que a diminuição da carga de tributos está diretamente condicionada à redução dos gastos públicos, raciocínio que não se ignora correto considerando-se a lógica simples de relação entre receitas e despesas em dado orçamento: quanto maior a despesa mais recursos são necessários para supri-la.

E o gasto público, nesse enfoque, costuma ser analisado sob dois aspectos principais: de um lado o aumento relevante das necessidades sociais, a justificar maiores dispêndios dos Estados, em especial os realizadores de políticas sociais em maior escala, e de outro o mau emprego da verba pública em razão de decisões atécnicas, ou mesmo de práticas irregulares, por parte de administradores.

Acentuando o problema dos gastos públicos em cenários de administrações ineficientes, identificam-se gestores do erário que, mesmo visando atingir finalidade estatal legítima em suas ações, não raro tomam suas decisões ignorando práticas

1 Mestrando profissional em Direito Tributário na FGV/SP.

e critérios que se pautem pela “eficácia de custo” (ou eficiência), representada pela oferta do maior bem-estar alcançável num determinado contexto aliado aos menores custos possíveis, como ensinam MAXIMIANO e NOHARA.<sup>2</sup>

Os gastos públicos, sem dúvidas, são um fator determinante para a compreensão dos níveis de carga tributária no mundo, com atenção particular voltada aos países em desenvolvimento e, sobretudo, àqueles que apresentam altos índices de corrupção e administrações públicas pouco eficientes.

No entanto, afora os problemas relacionados aos gastos estatais, outro elemento, não menos importante, deve ser considerado para a compreensão e o questionamento dos níveis de carga tributária numa determinada sociedade, muitas vezes relegado a um segundo plano de importância, qual seja, a eficiência das administrações tributárias na atividade arrecadatória.

A administração tributária, prevista no Título IV do Código Tributário Nacional (artigos 194 e seguintes), é reconhecida, dentre outras funções essenciais, por fiscalizar e arrecadar tributos, “de suma importância para a Fazenda Pública, visto que a receita tributária representa a maior fonte regular de receita”, nas palavras de HARADA<sup>3</sup>, sendo a atividade arrecadatória, quando eficiente, fator determinante para os ajustes da carga tributária em dada economia.

E a afirmação de que a o aumento dos índices de arrecadação influi diretamente na carga tributária nominal impõe demonstração a partir das seguintes indagações: Carga tributária e arrecadação não são elementos conexos e diretamente proporcionais? Maior carga tributária não significa necessariamente maiores índices de arrecadação? De que modo a arrecadação eficiente pode contribuir para a redução da carga tributária nominal?

## 2. CARGA TRIBUTÁRIA NOMINAL X CARGA TRIBUTÁRIA EFETIVA

Para responder às indagações acima é preciso, antes de mais nada, distinguir a carga tributária chamada nominal da denominada carga tributária efetiva. Na lição

2 MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru; NOHARA, Irene Patrícia. *Gestão pública: abordagem integrada da administração e do direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2017, p. 243.

3 HARADA, Kyioshi. *Direito financeiro e tributário*. 26ª ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 677.

de MACIEL<sup>4</sup>, a carga tributária nominal, também conhecida como legal, é a prevista na legislação instituidora dos tributos. Já a carga tributária efetiva é o resultado real da arrecadação. Na primeira tem-se a hipótese normativa tributária, enquanto na segunda estão considerados os fatos tributários concretos subsumidos à legislação fiscal e geradores efetivos de receita pública.

Tal distinção conceitual revela que na dinâmica das relações tributárias é natural, e esperado, que a dimensão da tributação nominal nem sempre corresponda à da tributação efetiva, concluindo-se pela existência de uma diferença, um hiato, entre o que se arrecada efetivamente e que se poderia arrecadar conforme a previsão normativa. A essa diferença chama-se *tax gap*. Para MACIEL, a diferença entre a carga tributária nominal e a efetiva denomina-se evasão fiscal, e “seu enfrentamento consiste, em última análise, em um dos principais focos da administração tributária”.

### **3. NEM SEMPRE ALTAS CARGAS TRIBUTÁRIAS NOMINAIS REPRESENTAM ALTOS ÍNDICES DE ARRECADAÇÃO**

Crer que quanto maior a quantidade de tributos, o percentual de suas alíquotas, o número de contribuintes potenciais ou a diversidade de bases econômicas tributáveis, maior será a receita efetiva vertida aos cofres públicos é um equívoco. Uma carga tributária nominal alta nem sempre corresponderá ao aumento de receitas ou à expectativa dos níveis de carga efetiva. Além disso, a majoração da carga tributária isoladamente considerada, desacompanhada de medidas outras que possam estimular ou garantir a arrecadação, tende a potencializar os índices de *tax gap*, já que elevado apenas um dos fatores da relação dinâmica existente entre a previsão fiscal orçamentária e os recursos de fato auferidos pelo ente tributante.

Se a carga tributária nominal aumenta em decorrência da atividade normativa, mas o cenário econômico-social sobre o qual incidem os tributos criados ou majorados não sofre estímulo algum para corresponder à expectativa abstrata da legislação, a diferença entre o que se poderia arrecadar, de acordo com a norma, e o que se arrecada de fato, reflexo do comportamento dos contribuintes, tende também a aumentar, elevando os percentuais do *tax gap*.

Desse modo, uma vez que para fins de avaliação do equilíbrio entre receitas

4 MACIEL, Everardo. Tópicos de administração tributária. In VASCONCELLOS, Roberto França de (coord.). Política fiscal. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 397.

públicas e gastos estatais não se considera propriamente a carga tributária nominal, mas sim a efetiva arrecadação, representativa dos recursos à disposição do Estado para fazer frente às suas despesas, em caráter vinculado ou não, as atenções naturalmente voltam-se para a eficiência das administrações tributárias, responsáveis pela execução e aplicação da legislação fiscal com vistas à realização de sua função arrecadatória. Ao lado de outros fatores, a majoração da carga tributária efetiva é substancialmente produto da atividade das administrações fiscais. Nas palavras de MACIEL<sup>5</sup>:

A redução da evasão fiscal decorre de uma combinação de fatores como grau de civilidade dos contribuintes, eficiência da máquina arrecadadora, rigor das penalidades fiscais, simplificação da legislação tributária, forma da extração fiscal adotada etc. (grifamos)

LEMOS<sup>6</sup>, fazendo menção ao Manual de Controle Interno das Administrações Tributárias, destaca, além da vocação arrecadatória tradicional reconhecida nas administrações tributárias, as funções de gestão, regularização ou fiscalização, arrecadação executiva (coercitiva), assessoramento ao contribuinte, apoio e análise, revelando, desse modo, a complexidade e a diversidade das atribuições confiadas ao Fisco.

Realçando o papel fundamental das administrações fiscais na construção de um sistema tributário equilibrado e eficaz, sendo uma de suas características o aprimoramento da arrecadação, afirma DERZI<sup>7</sup> que com vistas ao alcance desse escopo “(...) a participação ativa da administração tributária não é apenas útil, mas imprescindível na busca da eficiência, racionalidade legislativa e prática, assim como da justiça tributária”.

E não se pode afastar da atividade arrecadatória exercida pelas Administrações

5 MACIEL, Everardo. Tópicos de administração tributária. In VASCONCELLOS, Roberto França de (coord.). *Política fiscal*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 398.

6 LEMOS, Igor. Considerações sobre as estruturas das administrações tributárias brasileiras. In MACEDO, Alberto; AGUIRREZÁBAL, Rafael; PINTO, Sérgio Luiz M.; ARAÚJO, Wilson José de (coord.). *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. Vol. VI. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 325-326.

7 DERZI, Misael Abreu Machado. O relevante papel das administrações tributárias – experiência e informações – nas reformas e aperfeiçoamentos contínuos das legislações tributárias. In MACEDO, Alberto; AGUIRREZÁBAL,

Rafael; PINTO, Sérgio Luiz M.; ARAÚJO, Wilson José de (coord.). *Gestão tributária municipal e tributos municipais*. Vol. VI. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 37. ,

tributárias a noção de justiça fiscal, inerente ao aspecto da incidência efetiva e isonômica da legislação sobre aqueles que devem recolher os tributos normativamente previstos. Nessa faceta da justiça fiscal, atrelada à isonomia, a ineficiência da administração tributária tende a propiciar um vácuo de incidência da legislação fiscal, permitindo que um grupo de destinatários das normas tributárias não seja alcançado efetivamente, onerando, assim, de forma desigual, a parcela de contribuintes que arcam, de fato, com os encargos fiscais.

Destaca-se nesse quadro um dos reflexos-*causa* do *tax gap*, indicativo de que a ineficiência da atividade arrecadatória reduz a implementação da carga tributária efetiva, distando-a da nominal e aumentando o hiato entre ambas, o que, dentre outros fatores, repercute diretamente nos níveis de recursos disponíveis para o suprimento dos gastos públicos, induzindo a uma pressão sobre a obtenção de mais receitas, que acaba por se traduzir, não raro, em medidas normativas de majoração da carga tributária nominal, potencializando mais uma vez o *tax gap* e impondo uma sobrecarga àqueles que cumprem, regularmente, com suas obrigações fiscais.

Nesse contexto, torna-se racionalmente difícil suplantar o questionamento acerca da justiça da tributação, no plano normativo, ante a desigualdade de sua incidência fática, quadro que pode incentivar comportamentos contrários à sujeição tributária não resistida por parte de contribuintes outrora cumpridores de suas obrigações fiscais, acentuando, por mais essa razão, o *tax gap*, e potencializando as perdas sociais pela carência de recursos disponíveis no orçamento estatal. Essa realidade ratifica a relevância central do papel das administrações tributárias como agentes redutores das mencionadas distorções por meio da eficiência arrecadatória.

Ainda sobre a importância da eficiência arrecadatória associada à redução do hiato tributário, retomando-se a dinâmica da relação entre receita e despesa e reconhecendo-se que quanto maiores as necessidades sociais em que se fundam os gastos públicos mais recursos serão necessários para o equilíbrio orçamentário, especialmente advindos da tributação, bem como tendo-se em vista que a solução comumente eleita pelo administrador-legislador para essa realidade é, mormente, a criação ou a majoração de tributos, põe-se a derradeira indagação, a fim de se considerar como arrecadar mais poderia, pragmaticamente, contribuir para a estabilização, ou o mesmo a redução, da carga tributária nominal.

Pensamos que antes de uma alteração majorante da carga tributária nominal, seja pela criação de tributos, aumento de alíquotas ou da abrangência das bases

econômicas de incidência, a **capacidade ociosa de arrecadação** deve ser analisada. Para se cogitar de uma alteração legislativa nesse sentido, deve haver a precedência de uma averiguação efetiva da eficiência das administrações tributárias, em seu viés arrecadatário, notadamente sobre: a eficácia das políticas e programas fiscais com base na legislação vigente; os métodos de abordagem dos contribuintes, identificando-se seus diversos perfis; os sistemas de cobrança administrativa e judicial; os custos da Administração tributária comparados ao retorno de sua atuação; as deficiências e possibilidades de aprimoramento dos meios de combate à sonegação fiscal, distorcidas da repartição dos ônus da tributação, entre outros.

Aumentando-se a eficiência das administrações tributárias e potencializando-se sua atividade arrecadatária, o resultado será o implemento da carga tributária efetiva, ou seja, haverá maior volume de recursos ingressados nos cofres públicos, o que propiciará aos Estados melhores condições de fazerem frente às suas despesas e equilibrar seus orçamentos, diminuindo, controlando ou mesmo superando o déficit. Desse modo, em razão da melhor distribuição dos encargos da tributação, também não se faria imprescindível a majoração da carga tributária nominal, medida que tende a reduzir ainda mais o bem-estar daqueles que já arcam com os ônus financeiros decorrentes dos tributos, potencializando um estado de injustiça e desigualdade de incidência fiscal.

Além de frear o aumento da carga tributária nominal, pode a maior efetividade das administrações tributárias em sua tarefa arrecadatária concorrer para sua redução e, conseqüentemente, para a minoração dos índices de *tax gap*, diminuindo a distância entre a tributação efetiva e a nominal por dupla incidência: implementação efetiva de recursos, de um lado, e redução do espectro tributário abstratamente previsto na legislação de outro. É o que considera MACIEL (p. 397), para quem “aumentos consistentes de receitas, obtidos em virtude de uma maior eficiência do aparelho arrecadador, pode ser um sólido pretexto para reduzir a carga tributária”.

#### 4. CONCLUSÕES

É verdade que a identificação dos contornos da capacidade ociosa da arrecadação, decorrente das necessidades de aprimoramento das administrações tributárias, demanda um estudo pontual – mas possível – destinado à apreensão de sua dimensão e carências, não se ignorando que a eficiência arrecadatária, por si só, não é capaz de revolucionar os sistemas tributários para a consolidação plena

do equilíbrio da carga tributária e da justiça fiscal. Outros fatores podem, e devem, estar associados à eficiência arrecadatória para que um modelo ótimo de tributação se verifique, variando tais fatores de acordo com o tipo de sociedade analisada, sua economia, a consciência e civilidade dos contribuintes etc.

No entanto, parece também evidente que a eficiência das Administrações tributárias, em suas variadas facetas, dentre elas a arrecadatória, revela-se como fator central e imprescindível para a construção de um sistema de tributação mais equilibrado e justo, com menores índices de evasão e melhores resultados para a realização dos fins sociais dos Estados.

## **BIBLIOGRAFIA**

HARADA, Kyioshi. **Direito financeiro e tributário**. 26<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LEMOS, Igor. Considerações sobre as estruturas das administrações tributárias brasileiras. *In* MACEDO, Alberto; AGUIRREZÁBAL, Rafael; PINTO, Sérgio Luiz M.; ARAÚJO, Wilson José de (coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. Vol. VI. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

DERZI, Misael Abreu Machado. O relevante papel das administrações tributárias – experiência e informações – nas reformas e aperfeiçoamentos contínuos das legislações tributárias. *In* MACEDO, Alberto; AGUIRREZÁBAL, Rafael; PINTO, Sérgio Luiz M.; ARAÚJO, Wilson José de (coord.). **Gestão tributária municipal e tributos municipais**. Vol. VI. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru; NOHARA, Irene Patrícia. **Gestão pública: abordagem integrada da administração e do direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2017.

MACIEL, Everardo. Tópicos de administração tributária. *In* VASCONCELLOS, Roberto França de (coord.). **Política fiscal**. 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

