

R. B. P. — <i>Revista do Serviço Público</i> (Rio).	Sum. — ( <i>Sumula de Jurisprudência do S. T. F.</i> ).
R. T. — <i>Revista dos Tribunais</i> (S. P.).	S. U. M. O. C. — Superintendência da Moeda e do Crédito.
R. T. J. — <i>Revista Trimestral de Jurisprudência</i> (S. T. F., Brasília).	T. A. — Tribunal de Alçada.
S. D. N. — Sociedade das Nações.	<i>Taxes</i> — <i>The Tax Magazine</i> (Commerce Clearing House, Chicago).
S. E. S. J. — Serviço Social da Indústria.	T. F. R. — Tribunal Federal de Recursos.
S. T. F. — Supremo Tribunal Federal.	T. J. — Tribunal de Justiça, segundo-se as initials do Estado respectivo.
SUDENE — Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste.	

## P A R T E I

### NOÇÕES GERAIS

#### CAPÍTULO I

### O conteúdo da Ciência das Finanças

**SUMÁRIO:** 1 — O Estado e a Ciência das Finanças. 2 — A atividade financeira. 3 — As necessidades públicas. 4 — Essência política do fenômeno financeiro. 5 — Conceito de serviços públicos. 6 — Critério político para criação de serviços públicos. 7 — Definição. 8 — Demonstrações da Ciência das Finanças. 9 — Problemas extrajurídicos estudados pela Ciência das Finanças. 10 — Completude dos fatos financeiros. 11 — O ensino da Ciência das Finanças nas Faculdades.

#### 1 — O ESTADO E A CIÊNCIA DAS FINANÇAS

A Ciência das Finanças estuda um dos aspectos ou atividades do Estado — a obtenção e emprego dos meios materiais e serviços para realização de seus fins.

Com o progresso da civilização, acentua-se no Estado e também nas outras pessoas jurídicas de direito público, que o integram, como os Estados federados, provinciais, municípios etc., além da função de órgão político, monopolizador do poder, o caráter de *sistema orgânico de serviços públicos para satisfazer às necessidades gerais da população*. Essa noção do Estado, tão vizinha da realidade, traça o conceito nuclear grato a certa corrente do pensamento jurídico e tem por si o fato de os vários serviços públicos, cada vez mais numerosos, absorverem parte considerável da operosidade dos governantes, qualquer que sejam os regimes políticos dos respectivos países.

Ora, tanto para tornar efetivo o poder baseado na força, quanto para organizar e manter essa imensa rede de serviços públicos, o Estado utiliza-se não só do trabalho de pessoas, — os militares, juizes, funcionários e operários etc., mas também de variadíssimo numero de coisas, como terrenos, edifícios, navios, armas, ou de energias, — a elétrica e a atômica, por exemplo. É o maior consumidor de riquezas e serviços no mundo civilizado.

## 2 — A ATIVIDADE FINANCEIRA

Se, em tempos remotos, foi usual, e, hoje, excepcionalmente, ainda se verifica a requisição pura e simples daquelas coisas e serviços dos súditos, ou a colaboração gratuita e honorífica destes nas funções governamentais, em verdade, na fase contemporânea, o Estado costuma pagar com dinheiro os bens e o trabalho necessários ao desempenho da sua missão. É o processo da *despesa pública*, que substituiu, com vantagem, o da requisição, o da gratuidade de cargos, o do apossamento dos cabedais dos inimigos vencidos, embora de tudo isso ainda perdurem resquícios, notadamente em tempo de guerra.

A regra, hoje, é o pagamento em moeda e, por isso, constitui *atividade financeira* a que o Estado, as províncias e municípios exercerem para obter dinheiro e aplicá-lo ao pagamento de indivíduos e coisas utilizadas na criação e manutenção dos vários serviços públicos.

A atividade financeira consiste, portanto, em obter, criar, gerir e despendar o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àquele outras pessoas de direito público. Embora expressa em algarismos de dinheiro, a atividade financeira, do ponto de vista econômico, desloca, do setor privado para o setor público, massa considerável de bens e serviços, retirando-os, uns e outros, ao consumo e ao investimento dos particulares.

## 3 — AS NECESSIDADES PÚBLICAS

As necessidades públicas são humanas, como todas as outras cuja satisfação a Economia Política toma para precipuo objeto de seus estudos. Distinguem-se, entretanto, das necessidades, em geral, para constituir o grupo das chamadas "necessidades públicas", necessidades que, por sua natureza, só encontram satisfação eficaz pela ação coordenada do grupo, quer seja voluntária, quer seja coativa a participação dos indivíduos que o formam.

A despeito de quanto se tem escrito e discutido, não há critério rigorosamente científico para tal distinção. Em princípio, todas as necessidades públicas são coletivas, mas a reciproca está excluída, pois existem necessidades de interesse geral ou coletivas que não são necessidades públicas.

A necessidade é pública quando, em determinado grupo social, costuma ser satisfeita pelo processo do serviço público. Isto é, quando o Estado, ou outra pessoa de direito público, para satisfazê-la, institui ou mantém um regime jurídico e econômico especial, proprio à sua obrigatoriedade, segurança, imparcialidade, regularidade ou continuidade, a cargo de seus agentes ou por delegação a pessoas sob sua supervisão.

Necessidade pública é toda aquela de interesse geral, satisfeita pelo processo do serviço público. É a intervenção do Estado para provê-la, segundo aquele regime jurídico, o que lhe dá o colorido inconfundível. A necessidade torna-se pública por uma decisão dos órgãos políticos.

## 4 — ESSENCIA POLITICA DO FENÔMENO FINANCEIRO

No fundo do debate sobre o conceito de "necessidades públicas" faz a verificação de que os indivíduos experimentam privações, desejos ou estados de insatisfação que só em concerto com outros indivíduos podem encontrar meios de satisfazê-las. O indivíduo, nas sociedades primitivas, isolado, pode caçar, pescar ou colher frutos e raízes alimentícias, mas a repulsa ao ataque de outra tribo, a luta contra animais ferozes de grande porte, a abertura das primeiras sendas na floresta deveriam ter exigido a conjunção de esforços na ação coletiva. Para esta, os recalchitrantes provavelmente foram convencidos à força, como até hoje certo gran de coação física e moral é empregado para a conscrição militar ou para outros sacrifícios de caráter coletivo.

As necessidades públicas foram, no estágio mais rudimentar da sociedade, as "necessidades plurais", ou, enfim, aquelas que o homem não pode satisfazer sem o concurso do grupo. Este coage o indivíduo, quando não logra arremetê-lo pela persuasão.

SERIGMAN, partindo dessa idéia, construiu uma *teoria social da Ciência das Finanças*,<sup>1</sup> enquanto outros tentaram a formulação duma *teoria sociológica* do fenómeno financeiro. TYARONÍ foi o expoente desse grupo de escritores.<sup>2</sup>

Certamente, a atividade financeira serve-se de meios econômicos. Econômico é seu processo, que ora se reveste dos caracteres dos fatos de produção e consumo, ora dos de todos os instrumentos da economia no mecanismo da repartição de custos dos serviços públicos e na consequente redistribuição da renda nacional. Mas a "economia pública" ou do setor público é diversa da atividade privada. Impõe-se por processos coativos. Seus preços são políticos, baseados geralmente na capacidade contributiva dos indivíduos e não no custo dos serviços, ou no benefício que estes trazem, nem nas leis da concorrência.

O Estado monopoliza não só a força, mas, em geral, os próprios serviços em que a emprega. Recorre ao monopólio até quando o serviço não é tipicamente de autoridade, como os das empresas públicas de caráter industrial e comercial.

HANYA ITO, professor da Universidade de Hitotsubashi (Tôquio), pretende reduzir essa observação a uma fórmula única que identifica todos os fenómenos de finanças públicas: — uma "*economia de aquisição compulsória*" os caracterizaria, ainda quando aparentemente esse elemento coativo não se perceba nas explorações dominiais e nos empréstimos voluntários.<sup>3</sup> Mas esse escritor reconhece

<sup>1</sup> EDWIN SERIGMAN, *Theorie Sociale de la Science des Finances*, tr. de AIR. JÉZE, separata da R. S. L. F., out.-dez., 1926 (M. Giard, Paris, 1927). Sobre as finanças embrionárias dos povos primitivos, ver W. GENLORF, *Die öffentliche Finanzwirtschaft* (V. Klostermann, Frankfurt s/Meno v. I, p. 17 e segs.).

<sup>2</sup> Ver p. 37, nota 30.

<sup>3</sup> HANYA ITO, *Essays in Public Finance* (Science Council of Japan, Tóquio, 1954), p. 3 e segs.

que Jéze e outros, antes deles, haviam apontado a noção como elemento típico da actividade financeira.

Para o mestre francês, o carácter compulsório dessa actividade asinhala seu inevitável e profundo aspecto político, que se revela em todos os fatos da receita, despesa, orçamento e crédito, embora conceda ele que, neste último assunto, há maior espaço para o aspecto técnico.<sup>4</sup>

GRIZOTTI, que iniciou sua carreira como economista matemático e deu grande contribuição ao estudo de Direito Financeiro, começa um de seus melhores livros com o reconhecimento do "carácter essencialmente político na actividade financeira", ato de fé em que retidamente insiste em toda a sua obra.<sup>5</sup>

Essa impregnação política se observa historicamente nos vários motins e mudanças de regime em consequência de reivindicações fiscais, como a nossa Inconfidência Mineira, a "gloriosa revolução" brasileira de 1688, a Independência das 13 colónias norte-americanas, as dificuldades do Tesouro que levaram Luís XVI à convocação dos Estados Gerais, desfilando daí o rosário de fatos que culminaram com a revolução francesa etc.

##### 5 — CONCEITO DE SERVIÇOS PÚBLICOS

O conceito de serviços públicos é de ordem política e jurídica. A Constituição brasileira refere-se aos serviços públicos em vários de seus dispositivos (p. ex., arts. 8.º, VIII e XII; 15, b; 18, I; etc.) dos quais se infere o uso da expressão no sentido de organizações de pessoal e material sob a responsabilidade de pessoas de direito público, para desempenho de funções e atribuições de sua competência.

Esses "serviços públicos", ainda pelo que se deduz da Constituição, podem ser unidades de intervenção e assistência do Estado em proveito do povo (art. 8.º) ou unidades para obtenção dos meios financeiros e técnicos necessários a essas intervenções, ou ter ambas as finalidades (art. 19, III, d).

Os serviços públicos, em última análise, como instrumentos do Estado, têm por alvo a realização prática daqueles fins que moralizam e racionalizam o fenómeno social do poder político: — a defesa da nação contra agressões externas, a ordem interna como condição de segurança e liberdade de cada indivíduo, a elevação material, moral e intelectual de todas as pessoas, o bem-estar e a prosperidade gerais, a igualdade de oportunidades, etc., para todos os componentes do grupo humano. São, pois, os serviços públicos os meios técnicos e jurídicos pelos quais, através de seus agentes e suas instalações, a pessoa de direito público interno, usando do poder estatal, busca

atingir os fins que lhe atribuem as idéias políticas e morais da época. Cada época escolhe politicamente os objectivos imediatos que devem constituir a tarefa dos serviços públicos.

Duguit foi, talvez, quem, no campo jurídico, deu mais ênfase a esse fenómeno, quando construiu a doutrina do "Estado-serviço público", reflexo de suas teorias revolucionárias no Direito Constitucional.

Contestando a noção de soberania e da própria personalidade do Estado, apontando neste apenas um fato — a existência de governantes —, o grande jurista vai buscar no funcionamento duma rede indispensável de serviços públicos a base e o fundamento dos governos. O Estado, como idéia e como fato, transformou-se em organização ativa e dinâmica de serviços públicos dirigidos pelos governantes em proveito dos governados. O Estado não é apenas, como se pretendeu, até agora, uma potência que manda, uma soberania. É uma estrutura de serviços públicos organizados e controlados pelos governantes.

Para o célebre professor de Bordeaux, o serviço público é "toda actividade cujo cumprimento deve ser assegurado, regulado e controlado pelos governantes, porque o cumprimento dessa actividade é indispensável à realização e ao desenvolvimento da interdependência social e reveste-se de tal natureza, que não pode ser alcançada completamente senão pela intervenção da força governamental".<sup>6</sup>

##### 6 — CRITÉRIO POLÍTICO PARA CRIAÇÃO DE SERVIÇOS PÚBLICOS

Complica-se ainda mais o problema com a observação de que *determinadas* necessidades coletivas são consideradas públicas em *determinada* época, ou em certo país, e não se revestem desse aspecto em outra época ou noutro país.

É que a medida das intervenções do Estado, na vida humana, varia de país a país, e até no mesmo país, conforme a época, as tradições, as instituições políticas. Menor nos países de inclinações individualistas ou de fortes iniciativas individuais, como na Inglaterra até o começo do século, ou nos Estados Unidos, apresenta-se maior nos países de acentuado paternalismo governamental, como o Brasil, ou de áspersas tradições estatais, como a Alemanha.

Tal variedade de medida obedece a critérios políticos ou históricos. Todavia, na fase contemporânea, regista-se universal inclinação para a hipertrofia da intervenção do Estado em quase todos os campos de ação humana, e, consequentemente, multiplicação das necessidades públicas satisfeitas pelo processo do serviço público, a exigir mais intensa actividade financeira do organismo governamental.

<sup>4</sup> GASTON JÉZE, *Aspect politique des problèmes financiers*, separata da R. S. L. F., jan.-fev., 1928 (Giard, Paris, 1928).

<sup>5</sup> BENEDETTO GRIZOTTI, *Principi di Politica*, *Diritto e Scienza delle Finanze* (Cedam, Pádua, 1929), prefácio e p. 19: "Para nós, a actividade financeira tem necessariamente e essencialmente carácter político".

<sup>6</sup> LÉON DUGUIT, *Traité de Droit Constit.* (3.ª ed., Boccard, Paris, 1928) v. 2.º, § 8.º, p. 59 e segs. e 153 e segs.

## 7 — DEFINIÇÃO

Estabelecidas essas noções preliminares, já se pode esboçar o conceito da Ciência das Finanças, ou seja, o estudo daquela atividade financeira do Estado.

*Ela é a disciplina que, pela investigação dos fatos, procura explicar os fenômenos ligados à obtenção e dispêndio do dinheiro necessário ao funcionamento dos serviços a cargo do Estado, ou de outras pessoas de direito público, assim como os efeitos outros resultantes dessa atividade governamental.* Sob esse ponto de vista é uma ciência ontológica, isto é, um julgamento de existência, — “o que é” e “porque é”.

## 8 — DENOMINAÇÕES DA CIÊNCIA DAS FINANÇAS

Esse estudo da atividade financeira há pouco mais de século vem sendo designado pela denominação de “Ciência das Finanças” em nossa língua, como antes já o era no francês, no italiano e no alemão (*Finanzwissenschaft*). No inglês, por “finance” entendem-se os negócios da bolsa, especulações de fundos, de modo que o estudo das despesas e receitas do Estado se faz preceder invariavelmente do adjetivo esclarecedor: — “Public Finance”, denominação que, no Brasil, mereceu as simpatias de BRAC PINTO, embora, já, SERIGMAN sugerisse a de “Fiscal Science”,<sup>7</sup> hoje consagrada pelo currículo das Faculdades de Direito na França.

No velho português, como ainda hoje em Espanha (em contraste com as repúblicas hispano-americanas), as Finanças Públicas são designadas por “Fazenda”, “Hacienda”,<sup>8</sup> e daí conservar-se até os nossos dias o título de “Ministro da Fazenda”, surgindo até o pretensioso neologismo “fazendário”, para qualificação dos assuntos, que lhe são inerentes. Ainda em Portugal, o comercialista FERREIRA BORGES, que há mais de 100 anos escreveu, provavelmente, a primeira obra sistemática de Finanças em nossa língua, viu malograda a sua tentativa de batizar a nova ciência com o nome de “Sintelologia”.<sup>9</sup>

<sup>7</sup> Ver, na *Encyclopaedia of Social Sciences* (Macmillan, N. Y., 1937), verbete “Fiscal Science”, de SERIGMAN. Na seção de Direito Público ou Economia Política, nas Faculdades da França, depois da reforma de 1954, ministra-se o curso de “Ciência e Técnica Fiscais”, compreendendo a teoria, a técnica e política da fiscalidade. Cfr. LUCIEN MERTL, *Science et Technique Fiscales* (Presses Univ., Paris, 1959, t. I, p. VIII e 1).

<sup>8</sup> *Fazenda e Hacienda* derivam, para uns, do latim *facienda*, de *facere* (Pro BALISTREROS, *Manual de Hacienda Publica*, Ed. Rev. Der. Privado, Madrid, 1940, p. 16), mas Adolfo WAGNER afirma que *Hacienda* se origina do árabe *Chasena*, câmara ou gabinete do Tesouro: *Traité de la Science des Finances*, trad. fr. Vouters (Giard & Brière, Paris, 1909), vol. 1.º, p. 14, nota.

<sup>9</sup> JOSÉ FERREIRA BORGES, *Princípios de Sintelologia: compreendendo em geral a teoria do tributo e em particular observações sobre a administração e despesas de Portugal, em grande parte applicáveis ao Brasil* (2.ª edição,

Outras denominações já foram sugeridas, como “Economia Financeira” (VITI DE MARCO, LAUFENBURGER e, no México, MARTÍNEZ SOBRAL); “Economia Pública” (DE GREER<sup>10</sup> e nosso DIDIMO DA VERGA). SHULTZ, nos Estados Unidos, confessa a sua preferência por “Finança Governamental” — *Governmental Finance*.

Está consagrada, entretanto, por mais de um século de adoção, na linguagem dos principais países, aquele nome de Finanças, Ciência das Finanças ou Finanças Públicas.

## 9 — PROBLEMAS EXTRAFISCAIS ESTUDADOS PELA CIÊNCIA DAS FINANÇAS

O objeto precípuo e clássico da Ciência das Finanças é o estudo da atividade fiscal, vale dizer — aquela desempenhada pelos poderes públicos com o propósito de obter e aplicar recursos para o custeio da rede de serviços públicos.

Mas acentuam-se as tendências para dilatar-se esse campo de investigação de modo que abraça os efeitos *extrafiscais* da atividade financeira, colhendo elementos mere dos quais os estadistas possam comandá-la, em diferentes sentidos, segundo diretrizes econômicas, políticas, morais e sociais.

Vimos como a atividade financeira se funda na existência de fato atin daquele que suscita o fenômeno econômico: à existência de necessidades humanas, que impulsionam os indivíduos a esforços diários no sentido de satisfazê-las (n.º 3 deste Capítulo).

Os dois fenômenos — o econômico e o financeiro — não ocorrem paralelamente, mas, pelo contrário, não raro se cruzam ou se superpõem, surgindo daí recíprocas reações. Tanto as finanças públicas sofrem as sequências da estrutura e da conjuntura econômicas, quanto podem modificar profundamente a face destas.

Dai a ideia de utilizar-se o instrumental financeiro para provocation deliberrada de certos resultados econômicos e políticos, como reprimir a inflação, evitar-se o desemprego, restaurar-se a prosperidade, proteger-se a indústria nacional, promover-se o desenvolvimento econômico ou a nivelção das fortunas ou corrigir-se a iniquidade na distribuição da renda nacional etc. A Ciência das Finanças, nesse caso, age como orientadora ou informante da Política Financeira, ou, simplesmente, da Política, para fins extrafiscais (ver. Cap. III).

<sup>10</sup> GUILAUME DE GREER, *L'Économie Publique et la Science des Finances* (2.ª ed., Larrey e Alcan, Bruxelas-Paris, 1912). Ver WAGNER, ob. e v. cits., p. 13, nota sobre a etimologia de “Finanças”.

Soc. Propagadora dos Conhecimentos Úteis, Lisboa, 1844. A 1.ª ed. é a de 1831). Leia-se a “nota preliminar”, no fim do volume:

“Na palavra ‘Sintelologia’ parece haveremos satisfeito a esta necessidade, compondo-se de *syn*, cum, — *telos*, vechal, impensa, — *logos*, *verbum*, — vindo a importar a ciência das contribuições e despesas. — Seja, pois, este o nome da ciência, sem desprezarmos as palavras ‘finanças’ e ‘fazenda’ de que usaremos alternadamente em seus respectivos lugares”.

### 10 — COMPLEXIDADE DOS FATOS FINANCEIROS

Pelo conceito já exposto, a Ciência das Finanças observa e descreve fatos e instituições ou investiga causas e efeitos, e, quando aplicada, indica meios para alcançar determinado fim no campo da atividade financeira do Estado ou de outras pessoas de direito político, quer para provimento dos cofres públicos, quer para intervenção governamental na sociedade, isto é, sua utilização extrajudicial. E, pois, uma ciência, que possibilita aplicações práticas e inspira as instituições políticas e jurídicas, sob cuja dependência, ou fricção, se desenrolam os fenômenos financeiros. Mas é necessário advertir que esse modo de compreender a Ciência das Finanças não é partilhado por todos escritores que dela se têm ocupado.

Um grupo lhe atribuiu ainda aquela função política mercê da qual deveria operar a correção das injustiças sociais e a coletivização do capital individual. Seria então uma ciência axiológica, como a Moral ou a Política prática.<sup>11</sup>

Complexo, como é, o fenômeno financeiro, envolto ou amalgamado com elementos econômicos, jurídicos, políticos e sociais, é evidente que tal complexidade se estende à Ciência das Finanças. Mas não há Política Financeira racional, sem conhecimento da análise teórica das causas e princípios, que inspiram a aplicação de medidas práticas, ou seja, as de Técnica Financeira.

E embora, nos últimos anos, afirmasse a existência de um Direito Financeiro, como um todo orgânico, com princípios e conceitos próprios, distintos do Direito comum e sobretudo do Direito Privado, certo é que a Ciência das Finanças não se poderá conservar em compartimento estanque, indiferente ao elemento jurídico dos fenômenos financeiros.<sup>12</sup>

### 11 — O ENSINO DA CIÊNCIA DAS FINANÇAS NAS FACULDADES

Se deixarmos de lado o estudo das chamadas Ciências Camerarias, na quatro séculos, nas universidades germânicas e austríacas, veremos que só depois do meado do século XIX foi instituída a cátedra autônoma de Ciência das Finanças, porque, antes, a matéria era, na opinião da época, vinculada à Economia Política.

Na França, os cursos jurídicos, na segunda metade do século passado, instituíram a cadeira de "Ciência das Finanças e Legislação Financeira".

Rui Barbosa, em 1882, no parecer do ensino superior, já reconhecia ser essencial a instituição da cadeira autônoma de Finan-

11 WAGNER, ob. cit., v. I, p. 67 e segs., nas quais subordina a Ciência das Finanças a uma "política financeira social", que Jêzeu reputou de tendências comunistas. WAGNER, como socialista d'Estado, foi um dos inspiradores de certas reformas de Bismarck em favor do operariado alemão.

12 Ver Cap. IV, XXI, XLIV e XLVIII.

ças<sup>13</sup>, mas só se realizou essa sugestão depois de 1930. Até então, o curso abrangia a Economia Política e a Ciência das Finanças, e como o tempo era escasso para o programa daquela primeira disciplina, nada ou quase nada se ensinava da última.

Em contraste com as Faculdades do Brasil, onde se lecionava apenas Ciência das Finanças, as da França designavam a cátedra como de "Ciência das Finanças e Legislação Financeira". Na Itália, ela tem o nome de "Ciência das Finanças e Direito Financeiro", título, aliás, de várias obras. É grande, aliás, a tendência para incrementar-se o ensino do Direito Financeiro e do Direito Fiscal, já se tendo criado cursos dessa disciplina na França, E. U. A., Argentina e Brasil, etc.<sup>14</sup>

Em última análise, o estudo das Finanças constitui uma ciência, porque articulou e construiu um sistema racional de conhecimentos, relações e pesquisas objetivas sobre fenômenos sociais vinculados entre si por unidade de natureza, causa e fins.

É uma das chamadas Ciências do Homem ou Ciências Humanas, por oposição às Ciências da Natureza. Seu campo de investigação, sob certos aspectos e ângulos, interfere, por vezes, com o da Economia Política e com o do Direito Financeiro. A afinidade com este se assemelha, p. ex., à da Criminologia em relação ao Direito Penal: — o fenômeno estudado, — atividade financeira num caso, atividade criminal noutro — é o mesmo; diversos, porém, os objetivos e os métodos.

13 O Dec. Exec. 7.247, de 19-4-1879, já introduzira uma cátedra de Ciência das Finanças nas Faculdades de Direito. Rui, como Relator da Comissão de Instrução Pública da Câmara escreveu: "A Comissão adere... e vê a mais incontrovertível necessidade na introdução em nossos cursos jurídicos da Ciência das Finanças e Contabilidade do Estado". (*Obras Completas — Reforma do Ensino Secundário e Superior*, vol. IX, 1882, tomo I. — Minist. Educ., Rio, 1942, pág. 102).

14 O Conselho Federal de Educação determinou que, nas Faculdades de Direito, o ensino das Finanças será consociado com o de Direito Financeiro. Na Universidade do Estado do Rio de Janeiro, o Direito Financeiro constitui desde 1963 cátedra autônoma e obrigatória para o Bacharelado em Direito. Em quase todas as Universidades brasileiras, ministra-se, hoje, o curso de Direito Financeiro ou de Direito Tributário. Ver SAENZ DE BURUADA, *Hacienda y Derecho* (Instit. Estud. Polít. Madrid, 1963, 3.º v., p. 5 a 153) sobre o ensino de Finanças e Direito Financeiro.

Impostos e sob reserva de certas condições, funcionam leis de repercussão e absorção.

Sugere ele ao legislador que escolha sobretudo os impostos cujas probabilidades de repercussão sejam mínimas e estabeleça, paralelamente, aqueles tributos, cuja totalidade será transferida. A primeira classe compreende, segundo o economista americano, os impostos sobre monopólios, lucros líquidos de indivíduos (pessoa física), heranças ou sucessões e certos tipos de propriedade ou renda. A segunda classe abrange os impostos de consumo, alfandegários, licenças e lucros brutos das sociedades. De perneio, há tributos de efeitos incertos.<sup>16</sup>

Cerca de meio século depois, essa matéria foi novamente analisada, em 1942, por OTTO MERING, que, reportando-se às palavras de BERIGMAN, também procura responder até que ponto as teorias da repercussão e da incidência atingiram certeza que se preste à função de alcerces duma política financeira de caráter nacional.

Pensa ele que é pequeno o rol dos impostos cujos efeitos são previsíveis, mas que a incerteza sobre um tributo em termos gerais não induz necessariamente à incerteza em relação aos resultados desse mesmo gravame sob determinada técnica, num país dado, em certa época. A missão do legislador — continua — não pode ser facilitada por uma lista de impostos com a respectiva lei especial de incidência. Uma análise das condições gerais é necessária em cada caso concreto. "Se tais análises são feitas, não é impossível o prognóstico de balxo de certas condições".<sup>17</sup>

Do ponto de vista jurídico, o art. 166, do Cód. Trib. Nac. (Lei n.º 5.172/66), regula o caso de substituição de tributos indiretos, admitindo-a somente quando o contribuinte provar haver assumido o respectivo encargo ou se estiver autorizado a recebê-lo pelo terceiro que sofreu a repercussão. E a Súm. n.º 546, do S.T.F., neutralizando o rigor da de n.º 71, diz que "cabe substituição do tributo pago indevidamente quando reconhecido por decisão que o contribuinte *de iure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo."

## CAPÍTULO XIX

### As receitas derivadas e a Política Fiscal

SUMÁRIO: 1 — As antigas doutrinas. 2 — O êxodo dos capitais. 3 — Tributação e desenvolvimento. 4 — A tributação e a iniciativa. 5 — A tributação e o subconsumo. 6 — O imposto como esponja antinflacionária.

#### 1 — AS ANTIGAS DOCTRINAS

Se alguns economistas, como, por ex., Mac CURLOCK, baseando-se na euforia econômica da Inglaterra, após a tributação motivada pelas guerras napoleônicas, sustentaram que o imposto agia à maneira de alicate a estimular o engenho, a atividade, a diligência e os hábitos frugais dos indivíduos, a grande maioria via, no imposto um mal necessário, que se deveria circunscrever ao inevitável. Ele desviava fundos, que, pela acumulação, formariam capitais e empregar-se-iam fecundamente em iniciativas reprodutivas dos particulares.

Os diversos impostos, na opinião daquela época, eram embaraços à formação dos capitais, à produção, ao comércio e à capacidade de os empresários assumirem riscos. Se recaíssem sobre os lucros, matariam o único incentivo ao trabalho, ao empreendimento e às realizações proveitosas de toda a natureza. Se alcançassem as heranças, destruiriam os sagrados laços da família.

Na medida do imprescindível, deveriam ser fixos ou proporcionais e de caráter real, sobre o consumo, a importação, os atos jurídicos. Era quase geral a condenação aos impostos progressivos.

Essas doutrinas, que muitas vezes refletiam interesses de classes e ideologias da época, eram justificadas em pretendidos efeitos econômicos do peso das receitas no setor privado. Por esse tempo, estas não excediam de 7 a 10% da renda nacional.

Alguns autores, dentre os quais SMITH e BEAUVIER, repetindo USTRARZ, mencionavam que se devia, em grande parte, à ação nefasta da "alcavala", a decadência da Espanha, que, no início da Idade Moderna, fora a mais forte potência do mundo.

#### 2 — O ÊXODO DOS CAPITAIS

Argumento muito louvado em prol de favores fiscais à burguesia, que alcançara o poder no século XIX, era o de que impostos sobre a renda e a herança provocavam o êxodo dos capitais. Estes não ti-

<sup>16</sup> BERIGMAN, *The repercussion*, etc., cit., p. 513 e segs.

<sup>17</sup> O. MERING, ob. cit., p. 241 e 242.

Ver BARRENE, *Econ. Finance*, cit., v. II, p. 75 e seq., sobre o contraste entre a concepção clássica e atual da repercussão.

portos, exploração de petróleo etc., parte do que eles teriam consumido ou investido em coisas menos úteis para a coletividade.

Por outro lado, no mundo contemporâneo, deliberam sobre o investimento os chefes de empresas e não os proprietários, isto é, os acionistas. Estes são possuidores do capital, mas não têm habilitações técnicas para o planejamento e execução da produção com a complexidade das indústrias de hoje. Contentam-se em receber o dividendo ou bonificação e entregam-se ao disciplinamento de diretores que, não raro, possuem apenas 2% a 5% do capital da empresa.

O caráter fragmentário desse capital, que provém de 5.000, 50.000 ou mais acionistas (nos E. U. A. uma empresa telefônica congrega dois milhões deles), muitos dos quais titulares de pequenas parcelas, mostra que para os investimentos não há necessidade de a fortuna concentrar-se em poucos indivíduos ou famílias, que deveriam escapar ao fisco para que não se perturbasse o processo produtivo.

A tributação severa e progressiva das grandes fortunas e das grandes rendas, nos países que as realizaram, como a Inglaterra, os Estados Unidos, a Suécia, a Suíça e outros, teve como consequência a modificação da pirâmide da distribuição da riqueza individual: o vértice ficou truncado, diminuindo as fortunas excepcionais, mas elevou-se o padrão de vida das demais classes, quer porque recebessem rendimentos, quer porque a ampliação dos serviços públicos e da previdência lhes trouxesse outras vantagens e utilidades.

Essas considerações mostram que, quanto mais violenta for a tributação baseada na capacidade contributiva dos indivíduos, tanto mais atividade financeira aparece como processo de repartição de encargos e redistribuição da renda nacional. Fora de qualquer ponto de vista ideológico, essa redistribuição propicia a permanência e o crescimento da prosperidade geral, assim como as possibilidades de desenvolvimento, embora alguns sustentem que este depende da concentração de capitais em grupos restritos.

Sob esse argumento, advogam tributação benévola para tais famílias e grandes fortunas ou rendas.

As classes mais opulentas agarram pelos cabelos esses raciocínios simplistas e advogam, em nome do desenvolvimento nacional, as teses mediantes as quais a burguesia, no século XIX e no começo deste, acatou-se em privilégios fiscais, afirmando ao operariado o peso dos impostos indiretos.

Mas economistas neutros, que meditararam sobre os problemas de expansão nacional intensiva dos países imaturos, não desdenham, para cobertura dos investimentos, ao lado do crédito externo e das demais receitas.

Esses estudiosos sublinham os riscos das perturbações inflacionárias suscitadas pela política do crescimento, ou que, para esta, alguns julgam imprescindíveis, porque, às vezes, têm servido realmente de estímulo à industrialização, quando não de financiamento dela.

"Se uma inflação conduz a criar poupanças, reduzindo, pela alta dos preços, o poder aquisitivo de certas rendas em bens de consumo, ela engendra, por outro lado, — escreve o Prof. Lepuc — rendimentos

suplementares sobre os quais se exerce mais pronunciada propensão a consumir. O processo é bem conhecido: a inflação arruína o espírito de poupança, incita aos investimentos improdutivos, sob a forma de *stock* de especulação, ouro, bens suntuários ou operações imobiliárias, e, tanto pelo aumento da procura dos bens de importação quanto pela fuga dos capitais, tende a desequilibrar o balanço dos pagamentos exteriores". Não é o retrato do Brasil depois da última guerra?

Pelas mesmas razões, aquele economista, como relator geral do I. I. F. P., no Congresso de 1951, em Londres, dedicado ao estudo da política fiscal adequada à expansão dos países atrasados, recomendou que "o imposto deve, em primeiro lugar, drenar para o Tesouro a maior parte das somas necessárias ao funcionamento dos serviços públicos e também para a execução dos programas de desenvolvimento cuja cobertura financeira tiver de ser assegurada pelos dinheiros públicos. Evidentemente, trata-se de tributação extrafiscal que também favoreça as propensões à poupança e os incentivos à compra de títulos públicos ou de investimentos reputados como os mais vantajosos no desenvolvimento planejado, desencorajados aqueles julgados improdutivos ou inoportunos. Serão atacadas pelo Fisco "as despesas suntuárias, os consumos não necessários, operações puramente especulatórias, em contraste com o tratamento benévolo para os capitais sadlamente empregados e rendas de atividades compatíveis com as exigências da evolução racional".<sup>3</sup>

Em resumo, a fiscalidade constitui instrumento essencial da política de expansão dos países subdesenvolvidos. Mas não é o único. Além das considerações econômicas ligadas ao aparelho de moeda, crédito, comércio internacional, peculiaridades da estrutura, há que indagar-se não só das causas gerais da atrofia ou tardio crescimento do país — algumas delas extra-econômicas — mas também do alvo imediato a ser atingido: expansão agrícola? Industrial? Ou qual a proporção ótima entre ambas?<sup>4</sup>

Em geral, nessas nações imaturas e psicologicamente hipersensíveis, exacerba-se o nacionalismo "ufanista" e exalta-se a sôfrega industrialização *à outrance*.

<sup>3</sup> GASTON LÉPUC, *Les aspects financiers, fiscaux et budgétaires du développement des pays sous-développés* (relatório geral ao Congresso do I. I. F. P., set., 1951). Há várias publicações da ONU sobre esses problemas, assim como da CEPAL etc. Ver Cap. VII, *supra*.

<sup>4</sup> Sobre os programas do Brasil, ver os estudos do B. N. D. E. (mimeografados). Conselho do Desenvolvimento e mensagens presidencial de 15-3-1956 etc.

<sup>5</sup> U. PAPI, *Monetary, Financial and Budgetary aspects of the economic development of under-developed areas* (estudo apresentado ao Congresso do I. I. F. P., Londres, 1951, mimeografado).

Ver BUCHANAN e ELLIS, *Approches* (especialmente p. 323 e segs., que tratam do aspecto financeiro do problema); B. DE CABON, "Reconsidération des méthodes d'expansion économique dans les pays et territoires sous-développés" na R. E., maio de 1955, p. 427 e segs.; BARRENE, "Crescimento e subdesenvolvimento econ." (na R. B. E., junho 1953); os ensaios de BARNSTEIN, e outros, em honra do Prof. E. GURIN, sob o título de *Contribuições à Análise de Desenvolvimento Econ.*, cit. Ver bibliografia cit. no Cap. VII, n.º 2, BARNENE, *Polit. Econ.*, cit., p. 543 e seg.

Sem dúvida, o desenvolvimento econômico deve expressar-se pela elevação do produto nacional e do rendimento *per capita*. A industrialização a assegura e, segundo muitos, melhora as condições da agricultura. Mas essa é básica, quer como meio de alimentar barata e suficientemente a população, quer de provê-la de grande parte das matérias-primas e de produtos exportáveis a preços racionais.

No caso especial do Brasil do pós-guerra, a transformação caótica da estrutura econômica tem olvidado essas cogitações de bom senso com catastróficos resultados que se manifestam pela inflação e pela ruína do país no comércio internacional. O Brasil ainda depende deste para importação de quase metade do trigo que come, a despeito das potencialidades da triticultura nacional, uma população a crescer no ritmo de 3,1% cada ano. Trigo e petróleo representam 30% do valor das importações que, no balanço de pagamentos, não estão cobertos pelas exportações, reduzidas quase ao café, cacau e pouco mais, dado que o resto, em geral, é produzido a preços superiores aos dos mercados internacionais.<sup>4</sup>

Essas rivalidades não podem ser dissimuladas na formulação de qualquer política fiscal de desenvolvimento, que, além de não depender apenas de protecionismo aduaneiro e de crédito inflacionário, há de começar pela corajosa recuperação das *depressed areas* internas: no caso do Brasil, as imensas regiões inexploradas do Norte e as desérticas do Nordeste. A política da SUDENE vem fazendo isso.

#### 4 — A TRIBUTAÇÃO E A INICIATIVA

Quanto acima foi exposto se refere à tributação, vista de conjunto, abstração feita da ação específica de cada imposto e da técnica e rigor das respectivas tarifas.

A análise dos efeitos dos tributos há de encarar o campo de incidência de cada um deles e a oportunidade de sua aplicação em face das tendências da conjuntura.

Numa estrutura social em que prepondera a empresa privada, é óbvio que podem estíolar a iniciativa desta os impostos que constituam entraves aos negócios ou cuja pressão seja tamanha que os lucros não correspondam aos riscos inerentes aos cometimentos.

Em princípio, a produtividade marginal do capital, ou sua rentabilidade, deve superar a taxa de juro do mercado financeiro. Ninguém se entregará às fadigas e aos riscos dum empreendimento para ganhar proventos apenas iguais aos juros. Neste caso, contentar-

<sup>4</sup> Desde 1976 somente combustíveis e lubrificantes já absorviam mais de 32% dos gastos de importação, o que se traduzia, em 1978, por 4,5 bilhões de dólares. No mesmo ano a importação de cereais atingia a 700 milhões de dólares.

Nesse ano as exportações totalizaram 12,65 bilhões de dólares, cabendo desse total: 18,1% ao café; 33,1% aos demais produtos primários; aos produtos manufaturados, 36,5%, e aos produtos semimanufaturados, 10,9%. (Dados do Boletim do Banco Central e da revista Conjuntura Econômica).

V. também o Cap. VII, n.º 11, pág. 63, nota (a).  
Cf. Apêndice (n.º 5), no final deste livro.

-se-la com este em colocações seguras. Perdem com isso a produção e a prosperidade, porque cometimentos onusados, que trazem progresso à coletividade, são inseparáveis de certo grau de álea, que lhes é inerente.

O problema, à luz da Política Fiscal, não deve ser colocado dentro do ponto de vista estreito dos capitalistas e empresários, mas de todos os interesses sociais conexos, como os do pleno emprego e os dos aumentos da produção e da renda nacionais consideradas em globo. A sobrevivência da empresa, na estrutura social de propriedade privada dos meios de produção, está ligada à preservação da ocupação plena e da expansão nacional como interesse de todos.

Uma política tributária, para ser racional, há de manter o equilíbrio ótimo entre o consumo, a produção, a poupança, o investimento e o pleno emprego. Se houver hipertrofia de qualquer desses aspectos em detrimento dos outros, várias perturbações podem suceder com penosas consequências para a coletividade.

Essa política excluirá impostos que estorvam a formação de empresas, como os que criam gravames pesados à sua constituição (transmissão *inter vivos*, selos de contrato social, p. ex.) ou as sujeitam a outros gravames sejam ou não bem sucedidas em suas iniciativas. A tributação deve recair sobre os resultados positivos e concretos, que atestam a capacidade contributiva.

Num trabalho patrocinado pelo "Committee for Economic Development", o financista Groves, depois de pontuar que o fisco deve promover um amplo mercado, os incentivos à produção, margem de lucro bastante para os ambiciosos ou para os que assumem riscos, e a estabilidade dos negócios, sustenta que "os impostos devem também reduzir as desigualdades de riqueza, renda e poder, que retardam a democracia", e conservar os recursos humanos do trabalhador (saúde, bem-estar, educação, horas de lazer etc.).<sup>5</sup>

Não há, pois, antagonismo entre a imposição racional sobre os que têm mais capacidade contributiva e a preservação da iniciativa privada, ou, como diz Groves, não é ilógico adrogar leve tributação para os empreendimentos e pesados impostos para a riqueza, já que esta é distinta daqueles.<sup>6</sup>

#### 5 — A TRIBUTAÇÃO E O SUBCONSUMO

Em capítulo anterior, <sup>7</sup> expusemos sumariamente o papel importante que J. M. Keynes atribui, em sua teoria geral, ao consumo sempre que os investimentos não aplicarem toda a poupança.

<sup>5</sup> HAROLD GROVES, *Postwar Taxation and Economic Progress* (Mac Graw Hill, N. Y., 1946), p. 373. J. C. DISCHAMPS, *Comportements Econ. et Distorsions Fiscales*, (Presses Univ., Paris, 1960), p. 350 e segs.

Ver Cap. XXXVII, n.º 9, sobre os inconvenientes do imposto de transmissão *inter vivos*.

<sup>6</sup> GROVES, *ob. cit.*, p. 8. O mesmo suspenso escritor pondera: "A concessão de incentivos pelo fisco não significa *cevar a riqueza*. Pode ser difícil, mas não é impossível conceder incentivos sem sacrifício dos interesses associados à melhor distribuição da riqueza e da renda" (p. 7).

<sup>7</sup> Ver Cap. XII, ns. 3 a 5.

O pleno emprego dependerá da utilização completa do produto nacional bruto, seja pelos que deliberarem investir a poupança, seja pelos consumidores que substituam os empresários. Nem sempre estes planejam inversões eficazes para suas reservas, ou para as economias de terceiro.

Nas crises, muitas vezes, como aconteceu em 1929, houve enormes disponibilidades que as grandes firmas não acharam conveniente a seus interesses inverter em novos empreendimentos.

KEYNES, no capítulo de seu livro famoso, sentenciou, como os mais perniciosos defeitos da estrutura econômica de hoje, o fato de ter malogrado na manutenção do pleno emprego ao lado da "arbitrariedade e inequitativa distribuição da fortuna e das rendas". Em consequência, deduziu que, nas condições contemporâneas, o crescimento da prosperidade, longe de depender da abstinência dos ricos, como geralmente se supõe, tem probabilidade de ser impedido por ela, de sorte que "fica eliminada, por isso, uma das principais justificativas sociais da grande desigualdade de riqueza".<sup>8</sup> Ele próprio reconhece a eficácia do imposto de herança para evitar ou reduzir essa desigualdade, que, à luz de seu raciocínio, constitui obstáculo ao equilíbrio econômico e à prosperidade coletiva.

Seus discípulos, sobretudo KALECKI e SCHUMACHER, levaram essa tese a suas últimas consequências práticas: uma política fiscal anticíclica deveria amputar as grandes rendas e as heranças dos contribuintes opulentos e, paralelamente, mitigar a tributação indireta sobre mercadorias de primeira necessidade ou manifesta utilidade, de sorte que, redistribuídas rendas e patrimônios pela previdência social (abonos de família etc.), ficasse restabelecida a propensão ao consumo.<sup>9</sup>

É fato de observação corrente que as classes proletárias e outras insuficientemente remuneradas não poupam, nem podem poupar, porque os gastos imperiosos da alimentação, habitação, vestuário, tratamento médico, lhes absorvem a totalidade do minguado salário (leis de Engel). A poupança geralmente é praticada pelas classes mais opulentas ou de maiores rendas. Essas classes, satisfeitas as necessidades fundamentais, contam com sobras, que se avolumam tanto mais alto seja o grau de sua opulência. Mas, como não são elas que deliberam investir — matéria da alçada dos empresários — pode acontecer que as economias permaneçam estéréis, provocando o desequilíbrio do processo econômico, com o cortejo de queda de preços, desemprego e miséria.

A receita pública que atingir a poupança, sobretudo a ociosa, e restaurar a propensão ao consumo e o consequente incentivo ao investimento passa a ser, então, um dos mais eficazes instrumentos da política fiscal compensatória apta à restauração da prosperidade coletiva pela reabsorção do desemprego. É, em outras palavras, a utilização do imposto, pelo seu efeito de redistribuição da renda na-

<sup>8</sup> KEYNES, *General Theory*, cit., p. 372, 373 e seq.

<sup>9</sup> KALECKI e SCHUMACHER, na *Economia sin paro forzoso*, cit., p. 61 e seqs., 133 e seqs.

cional, para que o consumo se conserve em nível ótimo do ponto de vista da eliminação das flutuações econômicas entre a oferta e a procura.

SCHUMACHER chegou a escrever, aliás com exagero, que ninguém poderá duvidar de que, na Grã-Bretanha, o pleno emprego poderia ser alcançado apenas por meio de impostos distributivos.<sup>10</sup>

Decerto, a sobrecapitalização, em forma de retenção de lucros não distribuídos ou noutras modalidades, a poupança excessiva, mormente se não há incentivo para investimentos e outras atitudes, podem ter, em muitos casos efeitos detriminosos para o equilíbrio anticíclico, justificando política fiscal que, pelo tributo, bombeie essas poupanças e as devolva, pelos canais da despesa pública, ao circuito econômico.

Nesse assunto, como já fizemos notar a propósito da despesa governamental, qualquer política financeira, além de verificar os efeitos específicos de cada imposto segundo a respectiva técnica, há de ter como dado precioso a oportunidade de seu emprego em face das tendências da conjuntura econômica. Uma política hesitante e instável, que não pesa todos os dados do problema, pode conduzir a decisões, como algumas vezes sucedeu à de *New Deal*, do presidente F. D. ROOSEVELT.<sup>11</sup>

A teoria keynesiana, embora já tenha sido acusada de obedecer à inspiração de buscar base para a luta contra a depressão, que devastava a Inglaterra entre 1930 e 1935, não deve ser suspeitada de tendências políticas favoráveis à ideologia marxista. Um dos mais provecos discípulos do autor da *General Theory*, SEYMOUR HARRIS, proclamou que só por estupidez poderiam dar, a quem era essencialmente um defensor do capitalismo, como KEYNES, interpretação outra.<sup>12</sup>

Essa afirmação foi confirmada pelo libelo do economista J. EATON dirigido ao keynesianismo como escudo dos reacionários contra K. MARX, no que estaria substituindo o papel desempenhado anteriormente pelas idéias de ALFREDO MARSHALL.<sup>13</sup>

## 6 — O IMPOSTO COMO ESPONJA ANTIINFLACIONÁRIA

Quando se realiza de todo a plena ocupação, o excesso de investimentos ou de consumo provavelmente provocará o sobreemprego segundo do leilão dos fatores de produção existentes e já ocupados. Começa, então, o processo inflacionário, que pode ter diferentes causas, mas, em geral, provém da superabundância de poder aqui-

<sup>10</sup> SCHUMACHER, ob. e loc. citis.

<sup>11</sup> Ver a proposta, G. COLM e F. LENKMAN, *Economic consequences of recent american tax policy* (Graduate Faculty of Political and Social Science, N. Y., 1938), p. 57 e seqs., especialmente 71.

<sup>12</sup> SEYMOUR HARRIS, *New Economics*, cit., p. 5 e seqs.

<sup>13</sup> JOHN EATON, *Mart against Keynes — a reply to Mr. Morrison's Socialism* (Lawrence & Wishart, Londres, 1951).

ativo sem correspondente disponibilidade de mercadorias e serviços. A oferta destes e daqueles não basta a saciar uma procura ávida.

Isso poderá ocorrer em várias situações, mas sobretudo quando o governo recorre à emissão de bilhetes de bancos ou cédulas do Tesouro.

Ocorre necessariamente nos momentos de guerra, porque a maior parte dos serviços e mercadorias é autoritariamente utilizada para fins militares, de sorte que resta pequena parte da produção nacional para atender à procura estimulada por uma renda que totaliza o valor do material estratégico e o do consumo civil, menos os impostos.

Tomemos o cálculo feito, *grasso modo*, por KEYNES, em 1940, em sua representação ao chanceler do Tesouro inglês a propósito dos meios de financiamento da guerra:

	Em £ 1.000
Renda Nacional .....	8.000.000
Menos: Impostos .....	1.400.000
Renda disponível depois dos impostos .....	4.600.000
Menos: parte que se destinaria a ser economizada .....	700.000
Produção nacional de bens e serviços .....	3.900.000
Menos: parte consumida pela despesa governamental	2.750.000
Sendo disponível da produção para o consumo privado a preços anteriores à inflação .....	3.250.000
Sobra da renda que provocará uma procura sem oferta de bens correspondentes (gap) .....	650.000

Se esse excesso de renda ou poder aquisitivo, que não encontra mercadorias e serviços correspondentes, permanecer no bolso de seus possuidores, estes farão pressão sobre a procura e, então, os vendedores subirão os preços até se apoderarem de toda a diferença. Enri-quecer-se-ão imerecidamente comerciantes e industriais, se o governo não absorver aquela diferença de £ 650.000.000, por impostos ou por empréstimos compulsórios, dos quais uma das modalidades é: o *deferred pay* ou congelamento de salários para ulterior pagamento.

Esse exemplo concreto ilustra o mecanismo da inflação num caso de guerra ou de mobilização e mostra como pode ser aplicada a tributação como instrumento de política fiscal. Veremos depois que o empréstimo forçado comunga da natureza do tributo.

Mas a economia de guerra é um caso extremo, porque se accompaha de aspectos peculiares, um dos quais reside em que a despesa militar assume caráter absolutamente incompressível numa época em que parte da população válida é desviada para o esforço bélico, de sorte que escasseiam braços para a produção adequada ao consumo privado.

A inflação em período de paz já se não reveste desse caráter inelutável.

O poder aquisitivo não compensado pela oferta, que o contrabalança, tende a acumular-se nas mãos de negociantes e industriais, de sorte que sobre os lucros destes devam recair preferencialmente os impostos neutralizadores. Desses impostos, um dos mais indicados é

o que drena para o Tesouro os lucros excessivos. Por isso, os beligerantes e os neutros o adotaram vigorosamente nas guerras de 1914-1918 e 1939-1945. (Ver Cap. XXXVI, n.º 2).

O problema da tributação antiinflacionária, em grande parte, reside na dificuldade de evitar-se que o poder aquisitivo aspirado pelos tributos não venha a ser lançado novamente no mercado pelos condutos da despesa pública, salvo se esta visa especificamente a remover pontos de estrangulamento ou gargalos que estorvam a expansão equilibrada da economia e atrofiam a produção, como a carência de energia elétrica, transportes e outras deficiências dos serviços públicos (Ver Cap. VI, n.º 6).

A política fiscal, nas crises inflacionárias, é uma das mais eficazes armas de defesa do equilíbrio econômico, ao lado da política monetária de crédito (restrição e seleção deste) e do controle direto (tabelamento e racionamento gerais). O aumento da produção não pode ser conseguido em quadra de pleno emprego sem introdução de elementos tecnológicos que aumentem o rendimento dos fatores ocupados, a fim de que não ocorra o leilão destes.

Eis por que SEYMOUR HARRIS, que estudou profundamente a inflação da última guerra e do período posterior a ela, insiste em que o ataque a essa enfermidade econômica deve começar por atingir a renda, de sorte que repete como um refrão a necessidade de uma "corajosa e drástica política tributária", "impostos e mais impostos".<sup>14</sup> Foi, aliás, a política de todas as nações racionalmente governadas, na quadra inflacionária suscitada pela guerra de 1939-1945 e pelas hostilidades na Coreia.

A renda, sobretudo a renda anormal dos que lucram com a inflação, deve ser o primeiro alvo do fisco, na batalha contra a elevação de preços.

<sup>14</sup> SEYMOUR HARRIS, *The Economics of mobilization and inflation* (WW. Norton, N. Y., 1951), p. 13, 113, 115. Ver KEYNES, ob. cit., sobre a tributação da renda gasta e isenção da poupança.

Ver KEYNES, *How to pay for the war*, Cap. II, nos *Readings in Fiscal Policy* (A. E. A., Richard Irwin Co., Homewood, 1955), p. 179 e seq.; KLEIN *Keynesian Revolution*, cit., p. 155.

## CAPÍTULO XX

## O fator político da tributação

SUMÁRIO: 1 — Impostos extrafiscais e poder de polícia. 2. — Técnica da tributação extrafiscal. 3 — Exemplos de tributação extrafiscal. 4 — A tributação como arma de reforma social. 5 — Imposto ou despesa? 6 — Consciência fiscal.

## 1 — IMPOSTOS EXTRAFISCAIS E PODER DE POLÍCIA

Quando os impostos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou "puramente fiscal", é sobrepujada pelas funções "extrafiscais". A sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política, ou diretriz.

Por outro lado, o exercício do poder de tributar é fenômeno de caráter inelutavelmente político, como todos que se acham vinculados à natureza e às atribuições do Estado. A escolha dos instrumentos de imposição, na prática, tem obedecido menos a inspirações econômicas do que a considerações políticas.

As "finanças neutras", ou que pretendem deixar a estrutura social como a encontraram, são, na realidade, também políticas. Deferem uma política de caráter conservador, no pressuposto de que o existente é mais justo ou adequado à coletividade em cujo seio se processa.

Os constitucionalistas e financistas norte-americanos, seguindo as pegadas dos tribunais de seu país, construíram uma distinção entre os tributos cobrados com fundamento no "poder de tributar" e os exigidos sob a égide do "poder de polícia", um e outros inerentes e inseparáveis do Estado.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> E. SERRAWAN, *Essais sur l'impôt*, cit., t. II, p. 128: "O 3.º poder soberano do Estado é o poder de polícia ou de regulamentação, que desempenhou grande papel na jurisprudência americana. Pode-se observar, entretanto, em confiança que, do ponto de vista de ciência financeira, a distinção feita entre o poder de polícia e o poder fiscal é, em forte medida, uma ficção que a pode relacionar com certas dificuldades do Direito Constitucional americano e com um defeito de análise econômica por parte dos juizes". E na p. 129: "Por outro lado, a distinção feita pelo *Justice Cooley* é quase que inteiramente inadmissível". Ver ainda p. 134 e segs. até 143 e seq.

Cfr. com T. COOLEY, *A Treatise on the Law of Taxation* (2.ª ed., Callaghan & Co., Chicago, 1896), págs. 586 a 605, para o qual os tributos fun-

Praticamente, essa distinção corresponde à de "impostos puramente fiscais" e "impostos com funções extrafiscais", ou regulatórias.

Do ponto de vista jurídico, a separação das duas categorias permite aos tribunais condescender com limitações ou cláusulas constitucionais. Se o fim alvejado pelo poder de polícia está dentro da competência da pessoa de direito público que exige o tributo, esse é tolerado no interesse da proteção à vida, segurança, liberdade, saúde, higiene, bem-estar e moralidade dos cidadãos.

Impostos confiscatórios e proibitivos, que se atriham com os direitos e garantias constitucionais da propriedade ou do exercício de profissões e atividades lícitas, são tolerados, muitas vezes, pela jurisprudência norte-americana como manifestações do poder de polícia, desde que, em caso concreto, se apure sua eficácia na defesa da segurança, saúde e bem-estar do povo.

Essa doutrina, em face da similitude de instituições, encontra campo de adoção em países como o Brasil ou a Argentina.<sup>2</sup>

O art. 78, do C.T.N., na redação do A.C. 31, de 1967, dá o conteúdo legal de "poder de polícia", para efeitos tributários.

## 2 — TÉCNICA DA TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL

Quando pretende uma intervenção através de processos tributários, o Estado ora usa dos efeitos drásticos que uma imposição produz sobre os preços e o valor, conforme vimos a propósito dos fenômenos de repercussão, absorção e transformação, ora afasta esses efeitos através de imunidades e isenções, discriminando, para esse fim, as coisas, fatos ou atividades, que deseja preservar e encorajar.

Uma das mais antigas aplicações do imposto para desempenho de funções extrafiscais é a existência de direitos arfandegários altamente onerosos para proteção da produção nacional, já que essa política provoca o encarecimento das mercadorias estrangeiras, afetando-as da concorrência ou permitindo que as nacionais se possam vender por preços mais remuneradores.

Outras vezes, o mesmo resultado é obtido pela isenção a certos ramos da atividade nacional, de sorte que o custo da produção desta fique na paridade da mercadoria importada. Geralmente, as duas formas se combinam para o mesmo fim.

<sup>2</sup> CARLOS MAXIMILIANO, *Comentários à Constituição Brasileira* (Ed. Giobbo, Porto Alegre, 1929, 3.ª ed.), n.º 429-A, p. 736 e segs.; SCHUIZ, ob. cit., p. 166; KIRGE, ob. cit., p. 5 e 192; LUTZ, ob. cit., p. 273 e segs.; além hostis às funções extrafiscais; SERRAWAN, *Essais sur l'impôt*, cit., II, p. 128 e segs.; RAMON VASQUEZ, *Poder de Polícia* (Conteiras, Buenos Aires, 1940), p. 74; BILBO PINO, *Contribuição de Melhoria* (R.F., Rio 1938), p. 205 e 209; A. BALERO, *Limitações ao Poder de Tributar*, cit., p. 252 e seg.; CARO TAËRRO, "Poder de Polícia", na R.D.A., v. 27, p. 1 e seg.

dados no poder de polícia regulam direitos, deveres e privilégios entre indivíduos, a conservação da ordem na sociedade política, o encorajamento da indústria, desencorajamento de atividades perniciosas, boa vizinhança etc. Mas ele próprio admite que a distinção não é substancial (p. 586).

nham pátria e procuravam a hospitalidade dos países, que os remuneravam bem e não os perseguiram com as exigências do fisco.

Naquela época, havia, realmente, grande mobilidade de capitais. Era fácil transferir-los dum país para o outro. A praça de Londres funcionava como grande câmara de compensação do mundo.

Mas o argumento, pouco a pouco, foi perdendo a importância porque, para os capitalistas, o mais relevante não consistia em não pagar tributos, mas em gozar de condições jurídicas e políticas de segurança, a par de oportunidades de colocação das disponibilidades. Nações novas e irrequietas, que trocavam violenta e abruptamente de instituições e padeciam juizes corruptos, ou que não dispunham de amadurecimento tecnológico e boa rede de serviços públicos, não poderiam oferecer possibilidades de investimento. Nenhum capitallista poderia arriscar somas vultosas em indústrias nos países anemizados por endemias, banditismo, pronunciamentos militares, inflação crônica, ou destituídos de transportes ferroviários, comunicações telegráficas, Bolsas de Valores e todos os elementos de êxito dos grandes negócios.

Ora, como todos os Estados cultos e economicamente desenvolvidos passaram a tributar os proventos dos capitais, a conveniência de emigração destes anulou-se pouco a pouco. Para onde quer que fossem com segurança, lá estava o fisco a espreitá-los com as mesmas exigências.

No auge do seu esplendor, a Inglaterra foi dos países que começaram a tributar as rendas do capital. Provavelmente, os impostos americanos sobre os lucros dos investimentos e sobre a renda individual das pessoas físicas são os mais altos de todo o mundo, na atualidade. Isso não impede que Nova York seja o coração financeiro do universo e, ali, se concentrem os maiores capitais, a despeito de vigorarem impostos mais suaves no Brasil e noutros países que ainda não apresentam as mesmas condições de segurança política, jurídica ou econômica. Os homens de negócios, que os preferirem, buscarão compensação ao risco ou aos estorvos e incômodos, pedindo juros ou lucros maiores.

A instabilidade da moeda há de representar sempre um dos maiores empecilhos ao êxodo de capitais. Os países da América Central e do Sul, inclusive o Brasil, debatem-se na inflação crônica, com surtos agudos e mal reprimidos. Suas moedas não têm curso internacional, de sorte que seus governos são obrigados a lançar mão de atos de autoridade contra repatriamento de capitais ou transferência de respectivos dividendos e rendas.

A despeito desses tributos esmagadores, grande esforço desenvolve o governo americano para impedir a entrada de indivíduos de todos os povos no afã de fixação nos Estados Unidos. Com dinheiro ou sem ele, ninguém quer sair e muitos querem entrar e ficar nesse país de altos impostos.<sup>1</sup>

1 Quanto aos efeitos fiscais sobre investidores americanos no estrangeiro, ver BARLOW e WENDER, *Foreign Investment and Taxation*, cit., *Tax Factors in Basing International Business Abroad* (Law School of Univ. Harvard, Cambridge, Mass., 1957). Houve redução de impostos, nos E. U. A., em 1963/4.

### 3 — TRIBUTAÇÃO, PROSPERIDADE E DESENVOLVIMENTO

Indubitavelmente, a tributação pode estorvar a formação de fortunas de indivíduos, se deles retira parte considerável das rendas que seriam poupadas. O exemplo daquele contribuinte que, recebendo U. S. \$ 500.000 de dividendos, fica reduzido a U. S. \$ 97.544 é por demais ilustrativo, sobretudo se o compararmos com outros, como Henry Ford, os quais, no começo do século, quando não havia imposto de renda nos Estados Unidos, puderam acumular e investir quanto ganharam, formando empresas colossais, razão pela qual IRVING FISHER advogou a isenção fiscal da poupança.<sup>2</sup>

Mas essa verdade não prova que um país empobreça por efeito de tributação energética, nem perca a prosperidade ou a capacidade de produzir e desenvolver-se. Depois dos impostos vigorosos provocados pelas grandes guerras, os Estados Unidos atingiram o máximo de sua prosperidade e de sua capacidade produtiva. Alguns indivíduos podem enriquecer menos, mas a riqueza nacional será a mesma e provavelmente maior.

É que o Estado redistribui pelos canais da despesa quanto retira do setor privado pelos tentáculos da receita, exceto quanto gasta no estrangeiro sem contrapartida deste, como no caso do Plano Marshall. Ponto 4, ou com a remessa e a manutenção de forças expedicionárias etc. Aliás, essas despesas do exterior podem ser úteis à política do país que as faz, senão à sua própria economia.

Alguns indivíduos ficam menos ricos do que seriam sem aqueles impostos brutais, mas não diminuiu o total da renda nacional. Alteraram-se as parcelas, pela transposição de unidades de algumas para outras, mas a soma total permanece a mesma. E a melhor repartição de renda nacional pode garantir o mercado interno vigoroso e receptivo, sem cuja existência não se poderá pensar em desenvolvimento racional do país.

Se certos impostos não houvessem sido majorados no Brasil, a partir de 1947, é possível que alguns indivíduos fossem mais ricos, mas a Nação nada perdeu, antes ganhou, porque foi investida na captação da energia hidráulica de Paulo Afonso, Três Marias, estradas, aere-

2 I. FISHER, "A fundamental reason for not taxing savings", e também "A second reason for not taxing savings" — em *Taxes*, janeiro e agosto de 1941, p. 459 e segs. Resumo dos argumentos desses dois artigos em A. BARRERO, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* (Forense, 1977), Cap. XVI, p. 378 e segs.

Quanto ao desestímulo dos impostos nos altos salários de diretores e gerentes de empresas: T. H. SANDERS, *Effects of Taxation on Executives* (Harvard Univ., Boston, 1951). Ver GARNATT, *The Affluent Society* (Houghton Mifflin, Boston, 1958, p. 78 e segs.).

vard, Cambridge, Mass., 1957). Houve redução de impostos, nos E. U. A., em 1963/4.

Sobre os efeitos dos impostos locais na localização de fábricas: J. F. FLOYD JR. *Effects of taxation on Industrial Location*, cit.: M. C. TAYLOR, *Industrial Exemption in Puerto Rico*, cit.

A tributação política, inspirada na luta de classes, baseia-se nos efeitos da tributação sobre a repartição dos encargos públicos e sobre a redistribuição da renda nacional. Desde alguns séculos, isso foi percebido pelas classes governantes e por alguns pensadores. Há documentos antigos para prova de que uns e outros tinham perfeita consciência dos reflexos da atividade financeira sobre a desigual distribuição das fortunas e das rendas. Instintivamente, os grupos que dispunham do poder político escolheram os impostos, que os pouparam, enquanto submetiam a maior gravame os grupos dominados. Evidentemente, qualquer técnica de tributação extrafiscal em bases racionais pressupõe o estudo dos efeitos de cada imposto em dadas circunstâncias e, notadamente, segundo as tendências da conjuntura económica. As negligências e improvisações podem ter o desfecho do conhecido apólogo do aprendiz de feiticeiro.

### 3 — EXEMPLOS DE TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL

A intervenção do Estado por meio de impostos extrafiscais ou de poder de polícia oferece vasta casuística na legislação dos diversos países. Vejamos alguns exemplos ilustrativos:

a) proteção à produção nacional, agrícola ou fabril, pelas tarifas aduaneiras, que Veneza adotou desde o fim da Idade Média, França, desde o século XVII, pelo menos, ou ainda por gravames sobre a navegação mercante que concorre com a nacional (atos de navegação de Cromwell etc.);

b) combate ao luxo e à dissipação pelos chamados "impostos suntuários" ou para poupança e formação de capitais;

c) medidas de amparo à saúde pública e à higiene alimentar por impostos sobre produtos inferiores, que concorrem com outros de maior valor nutritivo e ricos em vitaminas etc. (impostos que agravam o custo da margarina, nos Estados Unidos, em favor do maior consumo da manteiga de leite);

d) fragmentação dos latifúndios ou remembramento de minifúndios e punição do ausentismo por impostos progressivos sobre a área desocupada ou sobre heranças recebidas por pessoas residentes fora da jurisdição do governo, que exerce o poder de tributar (ver Cap. XXX, n.º 3);

e) política demográfica contra o neomalthusianismo através de isenções às famílias proflícas e majorações sobre solteiros e casais sem filhos;

f) incentivos por isenções às indústrias novas;

g) estímulos à construção e ao aproveitamento de áreas urbanas por meio de tributação drástica sobre os terrenos baldios ou ocupados por prédios velhos, mesquinhos ou em ruínas;

h) restabelecimento da propensão ao consumo, como política fiscal, através de impostos progressivos sobre a herança e a renda, especialmente sobre lucros não distribuídos pelas sociedades, no pressuposto de que a concentração das fortunas nem sempre ajuda o investimento, nem a prosperidade (aplicação da teoria keynesiana);

i) preservação da moralidade e da boa-fé do povo através de fortes impostos de consumo sobre baralhos, dados e artefatos para jogo ou sobre bilhetes de loterias, sorteios etc.;

j) política monetária nacional, tributando-se proibitivamente os bilhetes de bancos estaduais (imposto americano de 1866 na base de 10% sobre o valor das emissões desses bancos);

k) política de nivelamento das fortunas e rendas por inspiração socialista (Babeuf, Kautsky, Wagner, Partido Trabalhista inglês etc.) ou para eliminação de famílias rivais na conquista ou manutenção do poder (impostos dos Médicis em Florença, nos séculos XV e XVI);

l) política fiscal para manutenção do equilíbrio económico pelo controle das tendências à flutuação ou de estímulo ao desenvolvimento económico, sobretudo nos países novos.

É óbvio que, para obtenção de qualquer dos fins acima expostos, existe problema de prognóstico de efeitos económicos e de escolha de técnica adequada. O imposto territorial, por exemplo, presta-se à divisão do latifúndio, mas há de ser aplicado progressivamente pela área e não pelo valor das terras. Se não for racionalmente aplicado pode favorecer o minifúndio, que é tão socialmente nocivo quanto o latifúndio.

Todas as considerações sobre os fenómenos de incidência têm aplicação à escolha da técnica idónea para o objetivo pretendido, a fim de que este se não malogre por efeito de repercussão, absorção ou transformação do tributo.

### 4 — A TRIBUTAÇÃO COMO ARMA DE REFORMA SOCIAL

Há cerca de cinco séculos, eram compreendidos e conhecidos os efeitos da tributação sobre redistribuição da fortuna e da renda entre os indivíduos, pois Gurriciardi, por essa época, resumiu em dois arrazoados os argumentos pró e contra a "decima scalata", proposta em Florença para a guerra de Pisa. Tratava-se de imposto na escala progressiva de 10%, 12,5%, 15%, 17,5%, 20%... até 30%, crescendo 2½% em cada cinco ducados. No rol dos argumentos favoráveis, já se encontra o de reduzir os cidadãos ao mesmo grau económico, "como razoavelmente deveriam ser", além de várias considerações sobre a situação de ricos e pobres dentro da República Florentina, que já experimentara a influência da plutocracia no poder imenso dos Médicis e nas reacções que lhes moviam outras famílias poderosas.<sup>3</sup>

Já Aristóteles consignava as diferenças de fortuna entre as classes sociais como causa das facções e competições políticas.<sup>4</sup> DANTEL WEBSTER, em 1820, mostra que essa ideia foi reproduzida ou ocorreu a Montesquieu,<sup>5</sup> que se reporta a Sérvio Túlio, para quem os romanos eram divididos em classes, de acordo com a propriedade, tocando-lhes os encargos públicos segundo o grau de poder que possuísem

<sup>3</sup> Gurriciardi, ob. e loc. cit.

<sup>4</sup> Aristóteles, *Política*. Livro VI, Cap. III, § 1.º, e liv. III, Cap. V, § 7.º. Na trad. fr. de THURON (*La Politique*, Paris, Garnier s/d), p. 110 e seg. e 225.

<sup>5</sup> Montesquieu, *De l'Esprit des lois*, liv. II, Cap. II (na ed. Garnier anot. por G. THOU, Paris, s/d, t. I, p. 12).

no governo. BEARD, relembrando essa passagem de WEBSTER, cita vários outros pensadores ou políticos, como HARRINGTON, BACON, WALTER RALEIGH e MADISON, que participaram da mesma opinião.<sup>6</sup>

Era natural, pois, que a tributação, como fato político, estivesse visceralmente ligada à luta de classes por ser este elemento subjacente do fenômeno da conquista e manutenção do poder. Ontologicamente considerada, a Política tem por objeto o estudo do poder como fenômeno social. Tributar — exigir dinheiro sob coação — é uma das manifestações do exercício do poder. A classe dirigente, em princípio, atrai o sacrifício às classes subjugadas e procura obter o máximo de satisfação de suas conveniências com o produto das receitas.

Num país governado por uma elite de fazendeiros, por exemplo, é pouco provável que o imposto de renda sobre proventos rurais seja aplicado com o rigor com que atinge os demais rendimentos e bens.

Foi o que fizeram a nobreza e o clero por toda a parte. Mais tarde, quando as despojos do poder político, a burguesia preferiu sistemas tributários que distribuissem a carga fiscal predominantemente sobre o proletariado. É a fase do apogeu dos impostos reais, como o de consumo.

Mas o princípio lógico da democracia, mormente quando se difundiu o sufrágio universal, trazia no ventre os germes do socialismo. Em consequência, os fatos e as idéias que precederam à Revolução Francesa e expandiram-se durante<sup>7</sup> e depois dela provocariam inevitavelmente a deslocação do sacrifício tributário dos ombros do operariado para os das classes mais abastadas. A "colossal transferência de propriedade" efetivada pela Revolução iria dar novo curso às lutas de classes e encorajar nova ordem de idéias. É a longa evolução que vem do século XIX até nossos dias.

A idéia de reforma social por meio de impostos, em lugar da técnica revolucionária, aflorou à pena de vários escritores e líderes. O próprio K. MARX, no Manifesto Comunista (1848), incita a massa a pleitear esse instrumento de oportunismo na ação política, que deveria ser invocado em vários congressos socialistas. Os trabalhos o recomendaram e vários partidos socialistas, como o Partido Trabalhista Inglês, no programa de 1918, atribuído a SIDNEY WEBB, defen-

<sup>6</sup> CHARLES BEARD, *The economic basis of Politics* (A. Knopf, N. Y., 1947), p. 10 e segs.

<sup>7</sup> Geralmente são lembradas palavras de Robespierre, Babeuf e os seus companheiros da "Conspiração dos Iguais", ficando esquecido o jovem Saint-Just. Ver, p. ex., estes fragmentos: "Onde existem grandes proprietários, só se vêem pobres; nada se consume nos países de grande cultura." "Não há necessidade de ricos, nem de pobres." "A opulência é uma infâmia." "É necessário retirar da circulação os assíduos (cédulas inconvertíveis), aplicando um imposto sobre todos que dirigiram os negócios e que trabalharam por paga do Tesouro." "É preciso destruir a mendicância pela distribuição dos bens nacionais aos pobres" (SAINT JUST, *Le gouvernement révolutionnaire jusqu'à la paix* (Introd. e notas de J. GAUCHERON, ed. *Raisons d'être*, Paris, 1946), p. 40; A. OLLIVIER, *Saint-Just et la force des choses*, (Gallimard, Paris, 1954).

dem proposições expressas nesse sentido. Era a arma da reforma, que evitaria as dores da revolução.<sup>8</sup>

WAGNER pretendeu que essa política era uma consequência inevitável da própria evolução da atividade financeira, que se impunha à Ciência das Finanças na chamada "fase social".<sup>9</sup> No fim do século XIX, essas idéias campeavam firmemente e marcavam a linha oportunista do Congresso Socialista de Erfurt em 1891.

Em verdade, um reexame das aspirações desses pensadores e líderes políticos, acusados de "tendências comunistas", mostra que desejavam apenas melhor redistribuição da renda nacional, tributando-se as classes prósperas segundo a capacidade contributiva e melhorando-se a situação das classes pobres pelas despesas de assistência e seguros sociais.

Eles escreveram numa época em que prevaleciam impostos de consumo e apenas alguns países ensaiavam timidamente o imposto de renda. O imposto de herança era proporcional e suave. Os receios de F. FLORA, por esse tempo, pareciam, hoje pueris.<sup>10</sup>

No curso da primeira metade do século XX, os impostos progressivos e pessoais atingiram uma severidade que, talvez, fosse considerada impossível por aqueles defensores duma tributação vigorosa e niveladora.<sup>11</sup>

As escalas atingiram a quase 100% sobre a renda, a herança e já ameaçam o próprio capital.

Em alguns países, como a Inglaterra, em poucos anos, os indivíduos beneficiários de grandes rendas, por efeito do imposto, ficaram reduzidos a pequena fração do número anterior.

Fato de observação geral é que a tributação enérgica passou a ser uma rotina em todos os países amadurecidos, como o mostram as altas tarifas, o crescimento da parcela da despesa pública dentro da renda nacional e a tendência ao desaparecimento dos grandes contrastes de riqueza e pauperismo.

As classes opulentas já não oferecem grande resistência ao fiscalismo, como notou SCHUMPFER. E — mais curioso ainda — um dos fabianos contemporâneos, numa coleção de estudos recentes sobre os novos problemas do laborismo inglês, depois de zombar das profecias de quantos vaticinavam a ruína da produção pelos altos impostos

<sup>8</sup> W. GRENVILLE HULL, *The Labour Party* (Collins, Londres, 1949), p. 85.

Os trechos do programa de 1918 relativos à transformação do sistema financeiro com repunha a todo gravame que redunde em elevação de preços dos alimentos e artigos de primeira necessidade, tributação indireta limitada aos artigos de luxo e de consumo restrita, aplicações do *super-tax*, dos impostos sobre herança, solo e capital etc., podem ser lidos em ERIC WERTHEIMER, *El laborismo británico* (Ed. España, Madrid, 1930), p. 97. Nesse programa também há a previsão do desemprego involuntário de caráter coletivo, recomendando-se "o caminho de organizar a realização de obras públicas" (ob. cit., p. 95).

<sup>9</sup> WAGNER, ob. cit., p. 66 e seg.

<sup>10</sup> F. FLORA, *La Finanza e la questione sociale* (Bocca, Turim, 1897).

<sup>11</sup> Para estudo dessa evolução nos Estados Unidos, ver SIDNEY RATNER, *American Taration — Its history as a social force in Democracy* (Norton, N. Y., 1942).

modernos, que estatisticamente não impediram uma prosperidade já-mais alcançada antes, acreditada que já se tenha atingido o limite da fiscalidade em 1951, na Inglaterra. "Uma agravação sobre as grandes fortunas, daqui por diante, não apresentaria grande interesse, e os pobres, por isso, não ficariam menos pobres".<sup>12</sup>

### 5 — IMPOSTO OU DESPESA?

Na sessão de 1948, em Roma, o Instituto Internacional de Finanças Públicas discutiu um ensaio do financista alemão F. NEUMARK, que então ensinava na Universidade de Istambul, sobre "o imposto como instrumento da política econômica, social e demográfica".

Partindo de que a opinião contemporânea reconhece como verdadeira pacífica a de que os impostos exercem inevitavelmente efeitos sobre a estrutura social, de sorte que as "finanças neutras" equivalem a que esses resultados se realizam de maneira aleatória, o autor rebate o debate sobre as funções extrafiscais dos tributos à luz dos problemas do pós-guerra. Naturalmente, maior espaço concedeu aos problemas da reconversão, da inflação e da proflaxia da recessão no período que se abriu depois da paz. Na segunda parte do ensaio, volta à velha questão do reformismo por meios fiscais, como WAGNER defendia há perto dum século.

Conclui que os impostos, hoje, são corretamente instrumentos de política social, econômica e demográfica na grande maioria de países e que não há mais cabimento para as controvérsias a esse respeito, ressaltado o problema da idoneidade de cada um deles para os fins desejados e também o dos limites dessas aplicações extrafiscais.<sup>13</sup>

Essa opinião, naquele congresso, foi contestada pelo Prof. LAURENBERGER que subestima o imposto e reivindica para a despesa o papel "precipuo de verdadeiro motor do intervencionismo econômico e social".

Considera que o imposto progressivo, pela teoria da utilidade marginal, é perfeitamente compatível com a neutralidade. Mostra-se, enfim, céptico em relação à eficácia do intervencionismo fiscal.

Na realidade, ambos os meios — imposto e despesa — se completam pela obra do orçamento, como plano político, ponderou naquele Congresso BIRAC PINTO.<sup>14</sup> Um existe em função do outro. E não só eles mas também o empréstimo e a emissão de papel-moeda.

Por outro lado, a eficácia da conjugação desses instrumentos — despesas, receitas, empréstimos, — através da política orçamentária,

<sup>12</sup> C. A. R. CROSLAND, "Vers un régime de transition", em *L'Avenir du travailisme* (tr. fr. dos "New Fabian Essays", "Edit. Ouvrières", Paris, 1952), p. 75.

<sup>13</sup> A monografia de NEUMARK, "L'impôt comme instrument de la politique économique, sociale et démographique", está publicada em *Le financement de la reconversion et de la restauration après la guerre* (Travaux de l'Institut Intern. Fin. Pub., Sirey, Paris, 1949), p. 235 e segs. A crítica de LAURENBERGER está no mesmo volume, p. 322 e segs.

<sup>14</sup> *Le financement de la reconversion etc.*, cit., p. 327.

e um fato de observação na transformação social que se operou em alguns países. O próprio Prof. LAURENBERGER o reconheceu, quando registrou aquela profunda modificação da distribuição das rendas e fortunas na Inglaterra, graças ao fiscalismo violento empregado no curso da última Grande Guerra.<sup>15</sup>

### 6 — CONSCIÊNCIA FISCAL

Os escritores de língua inglesa chamam de *tax consciousness*, que se pode traduzir pela expressão "consciência fiscal", o estado de espírito de quem sabe em quanto montam aproximadamente os seus sacrifícios de dinheiro para a manutenção dos serviços públicos.

Numa democracia, essa consciência ntida da parte que incumbe a cada cidadão na distribuição das despesas indispensáveis ao funcionamento do Estado é reputada essencial a um elevado padrão cívico. Em verdade, pequena parte da população, atingida por impostos diretos e pessoais, compreende bem quanto lhe coube no rateio do custo da máquina governamental.

O grosso da população, sob o peso regressivo de impostos de venda, consumo, selo etc., supõe que os tributos recaem sobre os ombros dos grandes contribuintes ou não pensa de modo algum nesses assuntos. Acreditada que seus interesses não estão comprometidos pelas medidas financeiras.

Curioso, porém, é que os contribuintes de direito — os industriais e comerciantes, que a lei chama ao recolhimento do tributo, permitindo-lhes e até prevenindo a repercussão sobre os consumidores, sofrem do engano inverso e lamentam-se por gravames, que, em verdade, descarregam sobre a clientela. Esses e outros casos foram analisados, há algumas décadas, pelo financista italiano PUVVANI, que ensaiou a teoria psicológica das ilusões tributárias.<sup>16</sup>

A dificuldade de serem previstos os efeitos econômicos da tributação em todos os casos não constitui razão para que se descure o possível e realizável, isto é, implantar-se a "consciência fiscal" no maior número possível dos indivíduos quando o legislador dispuser sobre os tributos.

Por felicidade, os impostos que mais ferem a sensibilidade dos contribuintes e despertam, no espírito deles, a consciência fiscal são exatamente os mais justos e de mais benéficos efeitos econômicos: os diretos e pessoais, como o sobre a renda, sobre a herança, sobre a propriedade, elementos seguros de capacidade contributiva.

<sup>15</sup> Ver, sobre a matéria deste capítulo, ALBERTO DEODARO, *As funções extrafiscais do imposto* (Imp. Oficial, Belo Horizonte, 1949).

<sup>16</sup> Ver as várias transcrições de PUVVANI e os desenvolvimentos que lhe dedica PAVIANI, ob. cit., v. I, p. 75 e segs. O livro de AMILCAR PUVVANI, *Teoria della illusione finanziaria*, foi editado em Palermo (1903). É uma variante da teoria dos mitos transportada para o campo da atividade financeira. Ver J. DUNNECK, *Psychologie Sociale d'impôt dans la France d'aujourd'hui* (Presses Univ., Paris, 1961).

Em contraste, a anestesia fiscal é apontada como característica dos impostos de consumo e outros indiretos e reais. Raras pessoas repararam o valor do selo colado aos sapatos, cigarros ou fósforos e raríssimas meditam que esses impostos são regressivos ou inversamente progressivos, isto é, retribuem aos pobres maior percentagem de recursos do que aos ricos, já que os artigos de alimentação e vestuário absorvem a quase totalidade dos salários e apenas pequena parte dos altos rendimentos das classes abastadas.

Na prática, nem sempre é possível ao legislador conciliar a consciência fiscal com a simplicidade e a economia no lançamento e arrecadação dos impostos e disso é exemplo a tributação das pequenas rendas, isentas não só em atenção à necessidade de preservar-se o mínimo de exigência, mas ainda para evitar-se o congestionamento das estações arrecadadoras com processos de insignificante produtividade. Daí a técnica do desconto na fonte para as rendas de escasso vulto, como salários e vencimentos, assunto cabalmente estudado por PAUL STRAYER, que mostra como esse expediente fiscal, se resolve o problema administrativo, oferece, por outro lado, escassos resultados à gênese da consciência fiscal.<sup>17</sup>

Outro meio idôneo e de real eficácia são as agregações de contribuintes que, nos Estados Unidos, assumiram importância social considerável, multiplicando-se pelo país, desde a órbita federal até a dos Estados. A principal entidade desse tipo é a *National Tax Association*, fundada em 1907, que, segundo o depoimento insuspeito do Professor SCHULZ, "concentrando-se a atenção dos seus membros em desejáveis reformas tributárias, revelou-se poderosa força em prol do progresso fiscal dos E. U. A. Essas associações agem através de pesquisas permanentes, conferências anuais e publicação de livros e periódicos.

— Alguns lugares do mundo são conhecidos como "paraísos fiscais" (em inglês, *Tax havens*: literalmente, "abrigos fiscais"), por que oferecem tratamento suave a capitais e empresas estrangeiras, que os elegem para sedes fictícias, em fuga de tributos energéticos dos países de origem. Por ex., — Mônaco, Hong Kong, Liechtenstein, Panamá, Libéria...<sup>18</sup>

## CAPÍTULO XXI

### O quadro jurídico da tributação

SUMÁRIO: 1 — O tributo é obrigação legal. 2 — Regras constitucionais. 3 — Fontes do Direito Tributário. 4 — Interpretação do Direito Fiscal. 5 — A lei fiscal no tempo. 6 — Códigos do Direito Fiscal. 7 — Cod. Trib. Nacional. 8 — Divisões do Direito Financeiro. 9 — Nascimento da obrigação tributária: o fato gerador. 10 — Lançamento. 11 — Base de cálculo.

#### 1 — O TRIBUTO É UMA OBRIGAÇÃO LEGAL

Em todos os países civilizados modernos, o tributo é uma obrigação legal. Decorre de obrigação *ex lege*, claramente expressa, que estabui o *quantum* e os casos em que o contribuinte a ela está sujeito. Difere dos "preços", porque estes podem ter origem contratual.

O poder de decretar impostos, nos países de organização jurídica superior, é exercido por uma colaboração do Legislativo e do Executivo. Este, quase sempre, propõe os impostos novos ou a majoração dos existentes, mas só o Poder Legislativo tem competência para de-liberar, em última análise, sobre a conveniência, oportunidade e justiça de cada tributo.

É o princípio da legalidade: só são exigíveis os tributos decretados em leis, nos casos e dentro dos limites desta. Em consequência, nos países de controle judicial da constitucionalidade e legalidade dos atos administrativos, há remédios expeditos (mandado de segurança, p. ex.) e recursos contra exigências ilegais por parte do Fisco.

E, enquanto não estiver prescrita, cabe ação do contribuinte contra o Tesouro para reaver o que pagou indebitamente, salvo casos expressos em lei, como o de aposição de selos, ou de impostos indiretos, cujo valor só se restitui, pela jurisprudência predominante do S.T.F., se o contribuinte tiver suportado efetivamente o ônus ou estiver autorizado a receber a devolução pelo terceiro a quem transferiu o encargo pela repercussão (C.T.N., art. 166; Súmula do S.T.F., números 71 e 546).

Na formação da obrigação jurídica tributária, identificam-se seis elementos essenciais:

- a) a lei, como fonte de obrigação;
- b) o sujeito ativo (a pessoa de direito público constitucionalmente competente para exigir o tributo);

<sup>17</sup> P. J. STRAYER, *The taxation of small incomes* (Ronald, N. Y., 1939), p. 75 e seqs. Ver SCHMOLDERS, *De la Psychologie sociale de l'impôt à une psychologie financière générale*, na R. S. F., 1962, 399 e seqs.

<sup>18</sup> ALAIN VERNAVY, *Les Paradis fiscaux* (Ed. Seuil, Paris, 1968).