

A FUNÇÃO DO TRIBUTO NAS ORDENS ECONÔMICA, SOCIAL E POLÍTICA

BFD

HUGO DE BRITO MACHADO

---

DISSERTAÇÃO SUBMETIDA À COORDENAÇÃO DO  
CURSO DE MESTRADO EM DIREITO, COMO REQUISITO PARCIAL  
PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ.

FORTALEZA - 1985

Esta Dissertação foi submetida como parte dos requisitos necessários à obtenção do Grau de Mestre em Direito, outorgado pela Universidade Federal do Ceará, e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca Central da referida Universidade.

A citação de qualquer trecho deste trabalho é permitida, desde que seja feita em conformidade com as normas da ética científica.



HUGO DE BRITO MACHADO

DISSERTAÇÃO APROVADA EM 2-IX-1985



Manoel Lourenço dos Santos

Orientador da tese

Paulo Boncuicy

Júlio dos Santos



BFD

Para minha esposa, -Maria José,  
e meus filhos Schubert, Soraya,  
Suzane, Sócrates e Hugo Segun-  
do, a pretexto de recompensá-  
los das atenções que lhes não  
dei, dedicado a este trabalho.

BFD

Aos  
meus Professores  
no Curso de Mestrado,  
pelos quais tenho grande admiração.

SUMÁRIO

	Página
<u>RESUMO</u> .....	vii
<u>INTRODUÇÃO</u>	
1 - <u>A ESCOLHA DO TEMA</u> .....	1
2 - <u>OBJETIVOS</u> .....	5
3 - <u>O JURÍDICO E O METAJURÍDICO</u> .....	6
 <u>CAPÍTULO I - O CONCEITO JURÍDICO DE TRIBUTO</u> .....	 8
1 - <u>A IMPORTÂNCIA DOS CONCEITOS</u> .....	9
2 - <u>CONCEITOS DE LÓGICA JURÍDICA E CONCEITOS DE DIREI TO POSITIVO</u> .....	 12
3 - <u>AS DEFINIÇÕES LEGAIS OU NORMATIVAS</u> .....	14
4 - <u>A UTILIDADE DAS DEFINIÇÕES NORMATIVAS</u> .....	19
5 - <u>VALIDADE, VIGÊNCIA E INTERPRETAÇÃO DAS DEFINIÇÕES NORMATIVAS</u> .....	 22
6 - <u>ANÁLISE DA DEFINIÇÃO DE TRIBUTO</u> .....	28
6.1 - <u>A Definição Legal de Tributo</u> .....	28
6.2 - <u>Prestação Pecuniária Compulsória</u> .....	29
6.3 - <u>Em Moeda ou cujo valor nela se possa exprimir..</u>	34
6.4 - <u>Que não constitua sanção de ato ilícito</u> .....	39
6.5 - <u>Instituída em lei</u> .....	70
6.6 - <u>Cobrada mediante atividade administrativa ple- namente vinculada</u> .....	 90



<u>CAPÍTULO II - A FUNÇÃO DO TRIBUTO NAS ORDENS ECO- NÔMICA, SOCIAL E POLÍTICA</u> .....	101
1 - <u>QUESTÃO TERMINOLÓGICA: OS CONCEITOS DE ORDEM ECO- NÔMICA, ORDEM SOCIAL E ORDEM POLÍTICA</u> .....	102
2 - <u>TRIBUTAÇÃO FISCAL E EXTRAFISCAL</u> .....	109
3 - <u>DESENVOLVIMENTO, SOCIALISMO E TRIBUTAÇÃO</u> .....	114
4 - <u>TRIBUTAÇÃO E EMPRESA PRIVADA</u> .....	122
5 - <u>TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO</u> .....	126
6 - <u>TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO SOCIAL</u> .....	138
7 - <u>TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO POLÍTICO</u> .....	153
<u>CAPÍTULO III - ASPECTOS DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA</u> .....	168
1 - <u>CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES</u> .....	169
2 - <u>OS DEFEITOS DO SISTEMA EM VIGOR</u> .....	171
3 - <u>OS IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO E A CIRCULAÇÃO</u> .....	173
4 - <u>O I.C.M. E AS DESIGUALDADES REGIONAIS</u> .....	178
5 - <u>O IMPOSTO SOBRE O CONSUMO</u> .....	181
6 - <u>OS IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO E A RENDA</u> .....	184
6.1 - <u>Critério de classificação dos impostos</u> .....	184
6.2 - <u>Imposto Sobre a Renda</u> .....	186
6.3 - <u>Imposto Geral Sobre o Patrimônio</u> .....	193
6.4 - <u>Imposto Sobre Heranças e Doações</u> .....	204
7 - <u>DISCRIMINAÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS</u> .....	208
<u>CONCLUSÕES</u> .....	214
<u>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</u> .....	218

BFD

## RESUMO

Esta dissertação trata da FUNÇÃO DO TRIBUTO NAS ORDENS ECONÔMICA, SOCIAL E POLÍTICA, com enfoque para o Estado brasileiro. Não é, como se pode concluir pelo próprio título, um trabalho exclusivamente jurídico, ou mais exatamente, um trabalho de Ciência do Direito. É um estudo interdisciplinar, como sugere a orientação emprestada ao Curso de Mestrado, do qual é fruto.

O primeiro capítulo é constituído de estudo de Ciência do Direito, indispensável à exata demarcação do conceito central da dissertação, vale dizer, o conceito de tributo. Nele é feita uma análise da definição legal constante do artigo 3º do Código Tributário Nacional, e a interpretação dessa definição como norma encartada no sistema jurídico brasileiro. Procurando extrair consequências práticas das posições fixadas nessa interpretação, casos concretos são examinados, inclusive com referência à jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

No segundo capítulo é examinada a função do tributo nas ordens econômica, social e política. Começa fixando os conceitos de ordem econômica, ordem social e ordem política, para fins de compreensão dessas expressões no âmbito da dissertação. Prossegue tratando da tributação caracterizada como fiscal, vale dizer, aquela cuja finalidade é transferir

recursos financeiros do setor privado para o setor público, e como extrafiscal, isto é, aquela que tem por objetivo a interferência do Estado na economia. Mostra que a tributação extrafiscal não é nova, como pode parecer, e esclarece que a teorização da política fiscal seguiu os mesmos caminhos da teoria econômica, sofrendo as mesmas influências do pensamento filosófico e político através dos tempos.

A seguir é examinada a relação entre o desenvolvimento, o socialismo e a tributação. Desenvolvimento em um sentido abrangente de todos os aspectos do processo de luta por uma melhor qualidade de vida. Admite que o desenvolvimento, nesse sentido amplo, pode ser alcançado fundamentalmente de duas formas, ou por dois caminhos, a saber, o socialismo, como tal compreendida a apropriação, pelo Estado, dos meios de produção, e a tributação, que garantirá ao Estado os recursos financeiros necessários a que possa exercer as funções sociais do mesmo reclamadas, com preservação da economia de livre empresa.

A tributação é finalmente estudada em suas relações com o desenvolvimento econômico, com o desenvolvimento social e com o desenvolvimento político.

Finalmente, no capítulo terceiro, são estudados aspectos de uma reforma do sistema tributário brasileiro, a partir da constatação dos defeitos desse sistema, que não são considerados como distorções, mas como qualidades desejadas na reforma tributária de 1965.

São examinados os impostos sobre a produção e a circulação, com destaque para a distinção entre impostos diretos



e indiretos, considerada impraticável no âmbito da Ciência do Direito, embora de grande utilidade para a Ciência das Finanças e para a Política Fiscal. No que pertine ao ICM são apontadas as disparidades de riquezas entre as regiões do país, especialmente entre estados ditos produtores e estados ditos consumidores, e finalmente sugerida a extinção desse imposto nas operações interestaduais como fórmula de evitar o incremento dessas desigualdades.

Relativamente aos impostos sobre o patrimônio e a renda são sugeridas alterações na tabela progressiva para o cálculo do imposto incidente sobre a renda líquida anual das pessoas físicas, na tabela de cálculo do imposto de fonte sobre rendimentos do trabalho, e o restabelecimento do imposto cedular. É sugerida, ainda, mudança na tributação do lucro imobiliário. Não há razão para a redução de cinco por cento, por cada ano, entre a aquisição e a alienação do imóvel, desde que o seu custo é monetariamente corrigido. Também não há razão para favorecer o contribuinte que aufera lucro imobiliário elevado, assegurando-lhe o direito de fugir à tabela progressiva. O lucro auferido na alienação de imóveis deve ser tributado normalmente, vale dizer, mediante sua inclusão pura e simples na declaração anual de rendimentos.

No que pertine ao imposto de renda das empresas, sugerida é a tributação da lucratividade, como medida auxiliar no combate à inflação. É sugerida, ainda, a instituição de incentivo à abertura de capital das empresas, mediante a consideração dos dividendos como despesa, para fins de determi-

nação da base de cálculo do imposto de renda.

É defendida a conveniência, para o desenvolvimento econômico e social, da instituição de um imposto sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas, e um imposto sobre doações e heranças, com a indicação das vantagens que os mesmos representam e a análise das objeções conhecidas.

Finalmente, é apontada como conveniente para o desenvolvimento político, uma alteração na distribuição das receitas tributárias, com o aumento das quotas de participação dos estados e municípios e a introdução de mecanismo que garanta o automatismo na distribuição das mesmas.

BFD

INTRODUÇÃO

BFD

## 1 - A ESCOLHA DO TEMA

É sabido que na escolha do tema de uma pesquisa jurídica, como de resto ocorre com qualquer pesquisa científica, se há de considerar os requisitos da prioridade, da novidade, da oportunidade e do comprometimento. Desde logo, porém, cumpre destacar que o significado de cada um desses requisitos há de ser considerado em conjunto com o significado dos demais.

Escolhemos para nossa dissertação de mestrado o tema "A Função do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política", e entendemos que o mesmo preenche os aludidos requisitos, como a seguir será demonstrado.

Prioridade - O tema é altamente prioritário, eis que, relacionado intimamente com a temática de nossos estudos jurídicos, constitui a preparação balizadora desses estudos, que pretendemos continuar, já não apenas voltado para aspectos isolados do Direito Positivo brasileiro, mas com o interesse em aspectos teóricos mais abrangentes, fazendo como que uma transposição de postura, antes do conhecedor quase simplesmente empírico, para uma postura científica, na qual despontam a preocupação pelos métodos de trabalho e pela sistematização do conhecimento.

Assim, considerando o requisito da prioridade como um critério de escolha voltado especialmente para o sujeito

da pesquisa, vale dizer, um critério seletivo pelo qual se colocam em uma seqüência, em uma ordem lógica e cronológica os temas sobre os quais seja possível recair a escolha, entendemos que o tema escolhido é realmente de prioridade indiscutível.

Aliás, diríamos até que o estudo, agora por nós empreendido, já devia ter sido feito. Os estudos do Direito Tributário que temos feito ao longo dos últimos 15 anos teriam sido bem mais proveitosos se precedidos de um estudo sistemático de Teoria Geral do Direito, de Ciência das Finanças e de Política Fiscal, para não falarmos de incursões no âmbito da Filosofia do Direito, que esta, sem dúvida alguma, constitui matéria básica, imprescindível como ponto de partida para qualquer estudo jurídico.

Novidade - O requisito da novidade há de ser entendido dentro do inevitável relativismo que a tudo preside. Na verdade não se pode pensar que um tema qualquer represente novidade absoluta. A novidade há de ser entendida como a colocação de algo de forma diversa, dando-se uma contribuição no sentido de melhor compreensão de determinadas realidades.

Pretendemos abordar o tema escolhido fazendo a re-colocação de certas questões de sorte a demonstrar alguns equívocos da doutrina, reativar a disputa acerca de pontos já abordados mas praticamente hoje esquecidos e, por outro lado, oferecer uma visão sistematizada do assunto. Sob este aspecto, entendemos que o trabalho atende ao requisito da novidade.

No exame da definição legal de tributo, consubstanci

ada no art. 3º do CTN, por exemplo, abordamos um aspecto que não consta tenha sido estudado pela doutrina. Procuramos explicar, de modo que nos parece original, o grande número de atos normativos secundários em matéria tributária como destinados a tornar efetiva a parte final daquela definição, vale dizer, a expressão segundo a qual o tributo é prestação co-  
brada mediante atividade administrativa plenamente vincula-  
da.

Algumas colocações certamente não constituirão novidade. Sustentaremos, por exemplo, que o fim do tributo é preservar a economia liberal, vale dizer, a economia de livre iniciativa. Isto não é novidade, mas vale a pena ser lembrado, pois muitos ainda pensam que defender uma tributação enérgica representa uma postura comprometida com o comunismo, quando isto não passa de grosseiro equívoco.

Assim, mesmo às vezes apenas recolocando questões antigas, em diversos pontos de nossa dissertação surgirão aspectos que justificam a afirmação de que a mesma atende perfeitamente o requisito da novidade.

Oportunidade - O momento histórico atual exige que se repensem algumas teses doutrinárias tidas por muitos como superadas. O sonho igualitarista, a ilusão de uma sociedade sem classes, de uma economia totalmente planejada, está a se despedaçar. Disto é demonstração inequívoca a situação da Polônia, revelada pelas greves de trabalhadores insatisfeitos com os seus salários. Aliás, a própria União Soviética está em situação econômica difícil, segundo declarações de seu líder máximo, divulgadas pelos noticiários internacio-

nais.

De outra parte, vê-se a ineficiência de certos instrumentos tributários, no plano interno, inteiramente neutralizados por práticas fraudulentas incontroláveis.

Assim, entendemos ser oportuno o estudo do tema escolhido, em busca de um posicionamento capaz de embasar conclusões válidas no presente momento.

Considerando que se cogita, para breve, da convocação de uma Assembléia Nacional Constituinte, não pode haver nenhuma dúvida quanto à oportunidade do estudo de uma reforma tributária. Realmente, constituindo o Sistema Tributário um importante capítulo de nossa Constituição Federal, não se pode negar a importância do questionamento a respeito dos fins a serem perseguidos em uma reforma tributária, e dos instrumentos a serem utilizados para alcançá-los.

Não estaremos exagerando se dissermos que o requisito da oportunidade está, sem a mais mínima dúvida, atendido neste estudo.

Comprometimento - O tema escolhido enseja um efetivo comprometimento com a pesquisa. Sua utilidade como base para estudos futuros, além da utilidade da pesquisa, a obtenção de elementos capazes de reorientar estudos e trabalhos já realizados bastam para demonstrar o grau de comprometimento que o tema propicia.

Justifica-se, finalmente, o tema escolhido, por corresponder precisamente à mensagem do Curso de Mestrado em Direito, da UFC, eis que empresta um enfoque interdisciplinar do fenômeno da tributação.

## 2 - OBJETIVOS

O trabalho, sobre "A Função do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política" tem como objetivo a busca de respostas para a questão de saber qual deve ser a função do tributo nas três ordens que o título indica, a saber, na ordem econômica, na ordem social, e na ordem política.

Tem-se visto a utilização, cada vez mais intensa, do tributo como instrumento de intervenção do Estado na ordem econômica. Essa utilização, porém, nem sempre tem em mira a ordem social, nem a ordem política, e muitas vezes tem resultado no agravamento do problema base dessas ordens que é a concentração da renda, e do poder. Pretende-se, por isto, examinar a questão da utilização do tributo como instrumento do desenvolvimento econômico, do desenvolvimento social, e do desenvolvimento político, oferecendo a final, conclusões que possam eventualmente vir a ser utilizadas.



### 3 - O JURÍDICO E O METAJURÍDICO

Nosso trabalho, como já dito, não se limita ao estudo do tributo no campo jurídico. Incursiona no campo da Ciência das Finanças e da Política Fiscal, como o título desta dissertação está a sugerir.

Realmente, o estudo da função do tributo não está situado no âmbito da Ciência do Direito. Neste situa-se o estudo do conceito de tributo, que fizemos no capítulo primeiro, com uma análise da definição legal contida no art. 3º do CTN.

Concluída a análise da definição legal do tributo passamos a estudar a função do tributo nas ordens econômica, social e política, compondo o capítulo segundo. E finalmente, no capítulo terceiro, fizemos um estudo de possíveis alterações no sistema tributário brasileiro.

Não nos é possível, portanto, deixar de ressaltar que não se trata de uma dissertação jurídica, vale dizer, não se trata de um estudo limitado ao âmbito da Ciência do Direito, pelo menos para aqueles que, como nós, a concebem pela ótica kelseniana.

O capítulo primeiro, todavia, dedicado ao estudo do conceito de tributo, contém, estudo de Ciência do Direito, ou mais exatamente, estudo de Ciência do Direito Tributário Brasileiro. No segundo e no terceiro capítulos, como os res-

pectivos títulos estão a indicar, cuida-se de estudos metajurídicos, embora a preocupação com aspectos jurídicos não tenha sido desprezada, como se verá, por exemplo, no que se refere à classificação dos impostos sobre o patrimônio e a renda.

CAPÍTULO I

O CONCEITO

JURÍDICO DE TRIBUTO

## 1 - A IMPORTÂNCIA DOS CONCEITOS

Em toda norma residem conceitos, de sorte que não é possível, sem um razoável domínio destes, conhecer um sistema normativo. É notória, por isto mesmo, a importância dos conceitos para a Ciência do Direito. Aliás, não é exagero afirmar que as divergências doutrinárias em temas jurídicos correspondem, na sua maior parte, a divergências simplesmente semânticas.

A elaboração de definições jurídicas é, em princípio, tarefa própria do jurista, vale dizer, do cientista do Direito. Em sua missão de descrever o ordenamento jurídico, vale-se muitas vezes de noções colhidas fora das normas, em todos os demais setores do saber humano. Não obstante, o seu papel essencial consiste em analisar as diversas normas e as relações existentes entre elas, para, com o conhecimento daí resultante, elaborar os conceitos próprios da Ciência do Direito.

O estudo dos conceitos jurídicos é indispensável à tarefa de interpretação. Pode-se dizer mesmo que a integra. E o jurista deve ter sempre presente a distinção, acima apontada, entre o conceito colhido do mundo metajurídico e aquele outro elaborado a partir do conhecimento das normas jurídicas. O primeiro não é objeto de um conhecimento especificamente jurídico, mas de um conhecimento situado em outra área

do saber humano, que é, para o Direito, simplesmente factual. Por isto mesmo é da maior importância a distinção que se há de fazer entre o fato e o seu significado jurídico.

Realmente, o fato tem um significado próprio do mundo da natureza. Um significado que pode coincidir, ou não, com o significado deste mesmo fato no mundo jurídico. A distinção ficará clara se retornarmos às noções de fato, incidência de norma jurídica e fato jurídico, tendo em vista que o fato e o fato jurídico situam-se em dois mundos diversos, e a incidência da norma jurídica opera a transposição do primeiro para o segundo. Como adverte PONTES DE MIRANDA, "por falta de atenção aos dois mundos muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, de intuir e dominar o direito." <sup>(1)</sup> O conceito colhido fora do Direito é simples fato. Se, todavia, tem significado que lhe é atribuído por uma norma jurídica, é fato jurídico.

"O facto externo que, de conformidade com o seu significado objectivo, constitui um acto jurídico (lícito ou ilícito), processando-se no espaço e no tempo, é, por isso mesmo, um evento sensorialmente perceptível, uma parcela da natureza, determinada, como tal, pela lei da causalidade. Simplesmente, este evento como tal, como elemento do sistema da natureza, não constitui objecto de um conhecimento especificamente jurídico - não é, pura e simplesmente, algo jurídico. O que transforma este facto num acto jurídico (lícito ou ilícito) não é a sua factividade, não é o seu ser natural, isto é, o seu ser tal como determinado pela lei da causalidade e encerrado no sistema da natureza, mas o sentido

objectivo que está ligado a esse acto, a significação que ele possui. O sentido jurídico específico, a sua particular significação jurídica, recebe-a o facto em questão por intermédio de uma norma que a ele se refere com o seu conteúdo, que lhe empresta a significação jurídica, por forma que o acto pode ser interpretado segundo esta norma. A norma funciona como esquema de interpretação. Por outras palavras: o juízo em que se enuncia que um acto de conduta humana constitui um acto jurídico (ou antijurídico), é o resultado de uma interpretação específica, a saber, de uma interpretação normativa." [2]

## 2 - CONCEITOS DE LÓGICA JURÍDICA E CONCEITOS DE DIREITO POSITIVO.

Na linguagem jurídica há conceitos universais, que não decorrem da observação de um sistema jurídico determinado, nem se ligam a qualquer figura jurídica localizada no tempo e no espaço. São os conceitos da lógica jurídica, cuja elaboração e conseqüente validade pertinem a todo o Direito e não apenas a determinado ordenamento jurídico. Assim, por exemplo, são os conceitos de norma, incidência, dever jurídico, relação jurídica, entre muitos outros. Referindo-se ao conceito de hipótese de incidência, assevera GERALDO ATALIBA: "É aplicável assim ao direito vigente como ao revogado ou constituendo. É válido aqui, como alhures, onde haja direito, porque conceito lógico-jurídico." (3)

Há, por outro lado, conceitos cuja elaboração e conseqüente validade pertinem a determinada ordem jurídica, ao Direito positivo de determinado Estado. Nada impede que um conceito de Direito positivo figure, ao mesmo tempo, de várias ordens jurídicas, e tenha em todas idêntica significação. Isto não o transforma em conceito de lógica jurídica, pois o órgão elaborador de normas de cada uma dessas ordens jurídicas pode, a qualquer tempo, alterá-lo.

CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, esclarece, com propriedade, que os conceitos lógico-jurídicos são dados necessários ao raciocínio jurídico, intermediários obrigatórios entre o jurista e a ciência jurídica, e estão imanentes em

qualquer sistema normativo como condicionantes do pensamento jurídico. São conceitos puros, ditos essenciais. Já "os conceitos jurídico-positivos são o resultado de uma criação humana, produzida em tempo e lugar determinados, tendo em vista a produção de certos efeitos." (4)

Para o estudo do conceito de tributo importam especialmente as questões pertinentes aos conceitos de Direito positivo, em cujo âmbito está situado como conceito jurídico. Por isto, somente desta, aqui nos ocupamos.



### 3 - AS DEFINIÇÕES LEGAIS OU NORMATIVAS

Em primeiro lugar observe-se que não apenas a lei pode ser utilizada como instrumento para definições. O decreto, o regulamento, assim como qualquer outro ato jurídico normativo pode definir. Por isto não nos parece satisfatória a expressão definições legais, geralmente utilizada, e a esta acrescentamos designação mais abrangente: ou normativas.

O estudo do conceito jurídico de tributo, no Direito positivo brasileiro, impõe desde logo uma tomada de posição no que pertine à natureza das definições legais, ou normativas. Tendo o art. 3º do CTN definido o tributo, é relevante determinar-se a natureza dessa definição, pois decorrem daí importantes consequências.

Estudando o conceito genérico de tributo e se referindo especificamente ao art. 3º do CTN., o Professor MANOEL LOURENÇO DOS SANTOS invoca lição de CARLOS DA ROCHA GUIMARÃES, segundo a qual "a lei não deve ser um compêndio, mas um instrumento de ação", e assevera "que a norma jurídica não deve ocupar-se de definições meramente doutrinárias,"<sup>(5)</sup> mas não enfrenta a questão da natureza dessas definições.

Não se põe em dúvida que a elaboração de definições é obra da doutrina, como aliás já há pouco afirmamos. Ocorre, porém, que o legislador, como o elaborador de normas jurídicas outras, muita vez formula definições, e em face deste

fato, presente em todos os sistemas jurídicos, não basta dizer-se que o legislador agiu indevidamente. Aliás, dizer-se que o legislador não se deve ocupar de definições é assertiva desprovida de qualquer valia científica. É simples manifestação axiológica, merecendo, mesmo nesse plano, uma explicação, pois além de ser universal a ocorrência de definições normativas, não podemos negar a utilidade destas, sobretudo como instrumento de superação de divergências doutrinárias.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES ensina que "a sustentação da viabilidade jurídica das definições normativas recebe uma das formulações mais adequadas em Eduardo Garcia Maynez, para quem as definições jurídicas explícitas não perseguem uma finalidade primordialmente teórica, mas fundamentalmente prática, de facilitar a interpretação e aplicação das normas integrantes do sistema jurídico. Os preceitos jurídicos definitórios não tendem à satisfação de um propósito de índole científica, como as definições da matemática ou da ciência natural, mas ao logro de um desiderato completamente distinto: tornar possível a aplicação dos preceitos em que intervêm as expressões definidas, assegurando a eficácia desses preceitos e a realização dos valores que lhes servem de base." Entretanto, "sem desconhecer a inegável agudeza das observações do ilustre jurista", considera que "sustentar a possibilidade jurídica das definições normativas com base no escopo por elas visado é ladear a questão sem resolvê-la. O problema consiste precisamente em demonstrar a congruência dessas definições normativas com as funções que, num determi

nado ordenamento jurídico, o órgão legislativo tem competência para exercer." E conclui, invocando lição de Allorio, "que o intérprete e aplicador da lei não está vinculado por construções teóricas do legislador. Uma simples definição legislativa não será então vinculante para o intérprete." (6)

Mais tarde, todavia, o ilustre tributarista pernambucano modifica a sua posição, adotando, agora, a lição da Teoria Pura do Direito. Admite, então, que as definições jurídicas são normas não autônomas e, assim, diversamente das definições teóricas, são vinculantes para o aplicador do Direito. Sua terminologia é agora inteiramente kelseniana, a partir da indicação "definições descritivas e definições prescritivas", com que se refere, respectivamente, às definições da doutrina e às definições elaboradas pelo órgão jurídico criador do Direito. (7)

Realmente, é indubitosa a existência de duas espécies de definições jurídicas, a saber, as definições legais, ou mais exatamente, as definições normativas, e as definições doutrinárias ou científicas. As primeiras são elaboradas pelos órgãos competentes para criação e aplicação do Direito. São normas não autônomas, (8) ou mais especificamente, normas explicativas ou declarativas. (9) As últimas são elaboradas pela doutrina jurídica. "As definições teóricas", ensina SOUTO MAIOR BORGES, "são formuladas pelo cientista do Direito a partir da experiência do Direito positivo e do seu conhecimento. A verdade ou o erro são portanto atributos das definições teóricas. Reversamente, os atributos das definições normativas são a validade ou invalidade." (10)

As definições teóricas são sempre expressão de conhecimento. Conhecimento metajurídico, do mundo simplesmente fático ou conhecimento de normas jurídicas. As definições relativas aos conceitos não jurídicos são formuladas com fundamento no conhecimento específico, não jurídico. Assim, quando a Consolidação das Leis do Trabalho, por exemplo, diz ser obrigatória a admissão de químicos nas indústrias cujos produtos sejam obtidos por meio de reações químicas dirigidas, (art. 335, letra "c"), tem-se de buscar no conhecimento específico não jurídico a definição do que seja uma reação química dirigida. Por outro lado, quando o Código Tributário Nacional diz que somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos ou a sua extinção (art. 97, I), tem-se aí referência ao conceito lei, que é definido pela doutrina como expressão de conhecimento especificamente jurídico, e ao conceito tributo, cuja definição foi elaborada pelo órgão produtor da própria norma jurídica. A definição de lei, como expressão de um conhecimento especificamente jurídico, há de ser elaborada a partir de outras normas existentes no sistema jurídico. Especialmente das normas da Constituição Federal pertinentes ao Poder Legislativo e, mais especificamente, daquelas relativas ao processo legislativo. Não há, porém, nenhuma norma definindo o que se deva entender por lei. E a doutrina jurídica pode, por isto mesmo, divergir ao estabelecer a definição de lei.

A elaboração de definições teóricas ou doutrinárias a partir de normas jurídicas pressupõe a interpretação destas. O jurista precisa conhecê-las e, por isto mesmo, as interpre

ta. E sendo a interpretação atividade de conhecimento, "o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, conseqüentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem."<sup>(11)</sup> Explica-se, desta forma, a existência de diferentes construções doutrinárias a partir das mesmas normas.

#### 4 - A UTILIDADE DAS DEFINIÇÕES NORMATIVAS

A elaboração de definições normativas não é apenas atividade de conhecimento. Pressupõe, é certo, o conhecimento das normas do sistema em que se vai encartar, mas não é simples conhecimento. A definição normativa é norma jurídica, embora não autônoma como já ficou esclarecido. Sua utilidade reside na determinação do significado em que os termos definidos devem ser entendidos. É interpretação autêntica.

A definição normativa busca eliminar, ou reduzir, a vaguidade e a ambigüidade que residem nas palavras ou expressões. A eliminação total da vaguidade e da ambigüidade é mais um ideal do que uma possibilidade concreta, pois sempre restará em potencial algum termo vago ou ambíguo. Entretanto, a possibilidade de se alcançar algum progresso nessa matéria depende apenas da atenção que a ela se dedique e da técnica empregada. (12)

A maior utilidade das definições legais consiste no fato de serem estas um excelente instrumento de superação dos conflitos doutrinários, pois com "a cristalização de um conceito, através da vestimenta legal, que lhe atribui e garante força de direito positivo," o legislador escolhe e adota um signficado, eliminando os demais. (13)

A propósito da definição constante do art. 3º do CTN, afirma GERALDO ATALIBA já haver sido dos que criticaram o Cõ

digo por conter definições doutrinárias, rendendo-se, todavia, à argumentação do Professor RUBENS GOMES DE SOUSA que "muito bem demonstrou para a correta aplicação do Código, a necessidade, em primeiro lugar, de termos de referência dos seus mandamentos e, em segundo lugar, a inequívoca utilidade prática de tais termos." (14)

Observa-se, aliás, que a técnica das definições normativas tem sido largamente utilizada pelo legislador brasileiro, inclusive no que se refere a setores do Direito de formação mais antiga, como é o caso do Código Civil.

A Consolidação das Leis do Trabalho, por exemplo, define empregador (art. 2º), empregado (art. 3º), gerentes (art. 62, alínea "c"), trabalho noturno (art. 73, § 2º), jornalista (art. 302, § 1º), empresas jornalísticas (art. 302, § 2º), gorjeta (art. 457, § 3º), falta grave (art. 493), entre outros muitos conceitos. O Código Penal, por sua vez, também é rico em definições. Crime doloso (art. 15, I), culposo (art. 15, II), estado de necessidade (art. 20), legítima defesa (art. 21), reincidência (art. 46), funcionário público (art. 327) são alguns dos diversos conceitos que o Código Penal define expressamente. Os códigos, como as leis de um modo geral, contêm inúmeras definições normativas, que se prestam para reduzir a vaguidade ou a ambigüidade das normas.

Destaque-se que em muitos casos o legislador formula definições com o propósito de ampliar, ou de restringir, conceitos jurídicos já bem definidos normativa ou doutrinariamente. As definições normativas, assim, são úteis não apenas para reduzir a vaguidade ou ambigüidade. São extremamente

úteis para determinar o significado, para certos efeitos específicos, de conceitos jurídicos já bem definidos. É exemplo disto a definição de funcionário público, formulada pelo Código Penal.

As definições normativas são úteis, assim, como técnica de interpretação autêntica. Com elas o órgão elaborador da norma indica expressamente o significado de seus termos.



5 - VALIDADE, VIGÊNCIA E INTERPRETAÇÃO DAS DEFINIÇÕES  
NORMATIVAS.

Como normas jurídicas, que são, as definições normativas devem ser examinadas também do ponto de vista de sua validade e de sua vigência. Com isto poderão ser aclaradas algumas dúvidas e superados alguns equívocos da doutrina que às vezes confunde as questões de validade, e de vigência, com a questão de saber se a definição normativa vincula o aplicador do Direito, vale dizer, com a questão pertinente à própria natureza das definições normativas.

Assim, para MARCO AURÉLIO GRECO, "não parece que o princípio da força vinculante das definições legais seja aplicável em todo e qualquer caso indiscriminadamente, pois, importa verificar em cada hipótese, se a formulação legal não foi expressa ou tacitamente revogada pela legislação posterior, aplicando-se os dispositivos da lei de introdução." (15)

A questão de serem vinculantes, ou não, as definições normativas diz respeito à natureza destas. Sabido que tais definições são normas jurídicas, evidentemente a elas se há de ter como pertinentes as questões da validade e da vigência das normas jurídicas em geral. Assim, uma definição normativa só é válida se elaborada pelo órgão competente para a produção normativa, com observância do respectivo processo -

validade formal - e desde que não seja contrária a nenhuma norma hierarquicamente superior - validade substancial. Assim, no sistema jurídico brasileiro, uma definição contida em uma lei ordinária será válida, formalmente, se essa lei houver sido produzida pelos órgãos competentes e com observância do processo legislativo, nos termos da Constituição. Outrossim, será substancialmente válida se não for contrária a qualquer norma contida na Constituição.

É importante esclarecer que a utilização de qualquer conceito, pela Constituição, impõe limite ao legislador ordinário. Se se tratar de conceito já definido em lei ordinária, esta não poderá ser alterada sem ofensa à Constituição. Se o conceito não está explícito em nenhuma norma, mas foi construído pela doutrina à luz de normas existentes no sistema, também não pode ser alterado sem ofensa à Constituição. Admitir-se o contrário seria admitir que o legislador ordinário alterasse, por via indireta, a norma da Constituição na qual o conceito está empregado.

A definição legal, revogada pela superveniência de norma com ela incompatível, sai do sistema jurídico. Não deixa apenas de ter força vinculante, mas deixa de ser norma, pois está revogada. Isto nada tem a ver com a questão de saber se as definições legais são dotadas de força vinculante. A questão, aqui, é de vigência. Se está em vigor a norma na qual se encarta a definição, o caráter vinculante desta é indiscutível.

Vigência é a aptidão para incidir. Norma vigente é aquela que pode incidir, vale dizer, é aquela cuja incidên-

cia está a depender exclusivamente da ocorrência do fato na mesma previsto. Norma vigente é aquela que está apta a prestar-se como esquema de interpretação dos fatos, isto é, a dar a estes significação jurídica. No que pertine às definições normativas nada há de especial no direito intertemporal. Regem a vigência das definições normativas as mesmas normas que regem as vigências das normas nas quais estas se encartam.

Na interpretação das definições legais ou normativas trabalha-se como se trabalha na interpretação de qualquer norma. O método é o mesmo. Os elementos de maior valia, no plano científico, são o literal e o sistemático.

É claro que nos estamos referindo à interpretação no âmbito da Ciência do Direito, à interpretação entendida como fixação, por via cognoscitiva, do sentido da norma. Para a interpretação, neste sentido, somente os elementos literal e sistemático são de utilidade indiscutível. Os demais elementos podem ser úteis para a interpretação dita autêntica, isto é, interpretação no sentido de criação de norma.

Pelo elemento literal se conhece o significado da norma, do ponto de vista da linguagem na qual se expressa. Mas o significado das palavras geralmente não é unívoco, resultando daí que a interpretação literal pode oferecer, e geralmente oferece, mais de um resultado.

Utiliza-se, então, o elemento sistemático. Examina-se a norma no contexto em que esta se encarta. Não apenas no contexto da lei, se de lei se cogita, mas de todas as normas que integram o sistema e tenham, direta ou indiretamente,

com ela qualquer relação. Com isto tende-se a reduzir aquela pluralidade de significados oferecidos pelo elemento literal, afastando-se, porque inaceitáveis, todos aqueles que não se compatibilizem com outras normas da mesma lei, se em lei a norma em exame se encarta, ou com normas de hierarquia superior. Também se há de ter em conta, em razão do elemento sistemático, as definições legais existentes no sistema. Assim, se uma norma definidora de um delito refere-se a funcionário público, o elemento sistemático impõe que a expressão funcionário público seja entendida em consonância com a definição legal existente no Código Penal. Do mesmo modo, em qualquer norma que se refira a tributo, o significado deste termo há de ser buscado na definição legal existente em nosso sistema jurídico.

As definições legais, ou normativas, como normas não autônomas, integram o sistema jurídico exatamente como elementos tendentes a reduzir as divergências no plano da Ciência do Direito. São, por isto mesmo, de inegável utilidade. Apesar disto, não se pode esquecer que "a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correcta, mas possivelmente a várias soluções que — na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar — têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no acto do órgão aplicador do Direito - no acto do tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei, não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa - não significa que ela é a norma indivi-

dual, mas apenas que é uma das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral."<sup>(16)</sup>

"A interpretação sistemática," ensina ROQUE ANTONIO CARRAZZA, embora parta da interpretação gramatical, vai além desta, uma vez que, após atentar para as palavras da lei, acaba por estabelecer o sentido objetivamente válido dum preceito ou disposição jurídica, levando em conta todo o Direito."<sup>(17)</sup>

PAULO DE BARROS CARVALHO considera o método sistemático o único idôneo para conduzir ao verdadeiro significado, conteúdo e alcance das expressões do direito. Reconhece que a definição legal bem elaborada auxilia o intérprete ou aplicador da lei. Entende, porém, que a definição legal não se compatibiliza com o aspecto dinâmico do direito, porquanto, embora útil em certo momento para auxiliar o intérprete, pode passar a dificultar a própria exegese da lei, em face de mudanças verificadas no sistema jurídico.

Na verdade, o inconveniente das definições legais em face da evolução do sistema jurídico, pode ser imputado a quase todas as normas que o integram. O direito tem sido utilizado para a realização de valores entre os quais se destacam, como os mais importantes, a segurança e a justiça. Diríamos que as definições legais melhormente realizam o valor segurança, enquanto as normas que conferem maior liberdade ao intérprete melhormente realizam o valor justiça. A virtude, como sempre, está no meio. Não nos parece aconselhável um sistema jurídico dotado de exagerado número de definições normativas. Também não nos parece que se deva desaconselhar

inteiramente o uso de tais definições.

Destaque-se, finalmente, que a interpretação das definições legais só é útil em razão do elemento sistemático. Elas, como já afirmamos, são normas não autônomas. Encartam-se no sistema jurídico e só no contexto deste podem ser aplicadas, complementando, como realmente complementam, outras normas. (18)

## 6 - ANÁLISE DA DEFINIÇÃO DE TRIBUTO

### 6.1 - A Definição Legal de Tributo

Referindo-se ao artigo 3º do Código Tributário Nacional, GERALDO ATALIBA confessou que, não obstante já haver criticado o Código por conter noções doutrinárias, rendeu-se à argumentação de RUBENS GOMES DE SOUSA, "quando ele muito bem demonstrou para a correta aplicação do Código, a necessidade, em primeiro lugar, de termos de referência dos seus mandamentos e, em segundo lugar, a inequívoca utilidade prática de tais termos."<sup>(19)</sup>

Inegável, realmente, a utilidade das definições legais, sobretudo para superar as divergências doutrinárias e, assim, melhorar o nível de segurança das relações jurídicas.

Tributo, entre nós, é uma categoria de direito positivo e não um conceito de lógica-jurídica. É conceito jurídico-dogmático, pura formulação do legislador.<sup>(20)</sup>

Segundo o art. 3º, do CTN, "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada." Para os fins da análise que pretendemos fazer, destacamos, desta definição legal, as seguintes expressões:

- (a) prestação pecuniária compulsória;
- (b) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir;
- (c) que não constitua sanção de ato ilícito;
- (d) instituída em lei;
- (e) atividade administrativa plenamente vinculada.

Desnecessário é repetir que as normas devem ser interpretadas tendo-se em vista o sistema que integram. A definição de tributo, contida como está na norma jurídica, há de ser interpretada tendo-se em vista as demais normas integrantes do sistema jurídico em que se encarta.

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, além de conter, em seu artigo 9º, outra definição de tributo, com a qual se há de confrontar aquela do art. 3º do CTN, alberga normas cuja consideração é indispensável a que se conheça a definição de tributo, no Direito Positivo Brasileiro.

Feitas estas considerações, examinemos os elementos da definição em estudo.

## 6.2 - Prestação Pecuniária Compulsória.

Prestação, na definição de tributo, é o objeto da obrigação jurídica, "A prestação pode compreender fato, abstenção, omissão, comissão, bem como coisas ou soma certa de



dinheiro."<sup>(21)</sup> Referindo-se a definição legal a prestação pecuniária, deixa claro desde logo tratar-se de prestação em dinheiro. A expressão "em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir" pode constituir suporte à contestação desta assertiva, mas estamos convencidos de que tal expressão deve ser reputada como não escrita, conforme demonstraremos adiante.

Dizer-se que o tributo é uma prestação pecuniária pode parecer que não basta para defini-lo como instrumento de transferência de dinheiro do patrimônio dos contribuintes, para o patrimônio do Estado. Por isto, EROS ROBERTO GRAU, para sustentar que os empréstimos compulsórios não são tributos, valeu-se "do conceito econômico de receita pública: entrada que integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, acresce o seu vulto, como elemento novo e positivo."<sup>(22)</sup> Mas a nosso ver, a palavra prestação, na definição de tributo, há de ser interpretada como objeto de uma relação jurídica mediante a qual se opera a transferência de elemento patrimonial do contribuinte para o Estado. Não se trata de simples transferência financeira, mas de transferência patrimonial. Não é necessário, porém, recorrer a conceitos simplesmente econômicos para se chegar a tal conclusão. Nosso sistema jurídico contém normas expressas que a ela nos conduzem, de forma segura e incontestável.

O art. 62, § 2º, da Constituição, indica ser o tributo uma receita, no sentido econômico e não no sentido financeiro. Além disto, a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, distingue expressamente as receitas correntes, entre as quais

classifica a receita tributária, (art. 11, § 1º), das receitas de capital, entre as quais coloca as provenientes de realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas (art. 11, § 2º). Além disto, define tributo como "a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades"(art 9º).

O art. 3º do CTN não é incompatível com o art. 9º, da Lei nº 4.320/64. As duas definições legais são compatíveis e se completam. Assim, no plano rigorosamente jurídico, é verdadeira a afirmação segundo a qual o tributo é uma receita, no sentido econômico, e não apenas no sentido financeiro.

O tributo é uma receita pública. E esta, segundo lapidar definição de ALIOMAR BALEEIRO, "é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo."<sup>(23)</sup> Destaque-se, com ALIOMAR BALEEIRO, que "as quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como "entradas" ou "ingressos". Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de "movimentos de fundo", sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos

ao governo."(24)

A respeito desse aspecto do conceito de tributo observa, com propriedade, CELSO RIBEIRO BASTOS: "Certas contribuições, entretanto, previstas na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional, refogem ao estrito regime tributário. São quantias que não chegam a ingressar nos cofres públicos ou nos cofres de quem atua no lugar do Estado; vão diretamente para as mãos dos particulares, configurando, assim, quase uma extensão do salário."(25)

Não apenas no Brasil tem-se tal compreensão do tributo. No sentido de que o tributo opera a transferência de recursos financeiros do contribuinte para o ente público é a lição de TULLIO ROSEMBUJ: "La prestación tributaria es un comportamiento positivo, das sumas de dinero, que establece el simétrico empoblecimiento patrimonial del obligado y el enriquecimiento del ente público, y debido, en el sentido de la absoluta prevalencia de la ley sobre la autonomia de voluntad del sujeto obligado."(26) Do ponto de vista da Ciência do Direito, importa o conceito que se possa formular em face do sistema jurídico, vale dizer, do Direito Positivo. E diante do sistema jurídico brasileiro, como visto, é inegável que o tributo é instrumento de transferência de elementos patrimoniais, devendo a expressão prestação pecuniária compulsória ser entendida como o objeto da obrigação jurídica, consistente em dinheiro coativamente transferido do patrimônio do sujeito passivo para o patrimônio do sujeito ativo da relação de tributação.

Prestação pecuniária pode significar também a atividade

BFD

de de prestar, vale dizer, a atividade de entregar dinheiro. Aqui, porém, prestação é o resultado da atividade. É aquilo que é prestado e não a atividade de prestar.

Destaque-se, finalmente, que o tributo é prestação compulsória, pois é objeto de uma obrigação jurídica e não o fruto da liberalidade do contribuinte.

Entende PAULO DE BARROS CARVALHO que a expressão prestação pecuniária compulsória parece redundante, e "poderia ter sido substituída, simplesmente, por "prestação pecuniária", já que, para o Direito, as prestações são sempre as jurídicas e essas, essencialmente coativas."<sup>(27)</sup> Ocorre que a palavra prestação não tem apenas o significado de objeto da obrigação jurídica. Pode significar também "ato de dar, conceder, dispensar: prestação de alimentos, de fiança, de caução, de dinheiro, de socorro, etc."<sup>(28)</sup> Mesmo na linguagem jurídica, é conhecida a denominada prestação facultativa à qual não se contrapõe o direito de crédito correspondente.<sup>(29)</sup>

Assim, embora a palavra prestação signifique objeto da obrigação jurídica, e seja, neste sentido, sempre compulsória, não nos parece inadequado o uso do qualificativo compulsório, na definição em estudo. Pelo contrário. Parece-nos bastante útil a qualificação da prestação tributária como compulsória, para distingui-la daquelas decorrentes de simples liberalidade, pois a palavra prestação é plurissignificativa e a definição normativa em exame, como as normas jurídicas de um modo geral, não se dirige apenas aos que são, como BARROS CARVALHO, profundos conhecedores da terminologia

jurídica. Por outro lado, o qualificativo em questão, ainda que desnecessário, não causa qualquer transtorno para o intérprete.

### 6.3 - Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir

Qualificada a prestação como pecuniária, não se fazia necessária a expressão em moeda. Esta, porém, foi colocada como qualificação alternativa: em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Isto significaria que o tributo é prestação pecuniária, consistente em moeda, ou em qualquer outro bem cujo valor nesta possa ser expresso.

ALFREDO AUGUSTO BECKER sustenta ser irrelevante a natureza do objeto da prestação para caracterizá-la como tributo. Para ele, "a fim de que a relação jurídica tenha natureza jurídica tributária, pouco importa que a obrigação, por ela gerada, seja satisfeita por uma prestação em dinheiro ou in natura ou in labore, pois, nas três hipóteses, o conteúdo jurídico da prestação será sempre o mesmo: um prestar, isto é, um ato positivo (facere) ou um ato negativo (non facere) do sujeito passivo na relação jurídica. Por sua vez, o sujeito ativo, no outro polo da relação jurídica, terá, nas três hipóteses, sempre o mesmo direito de natureza pessoal." Argumenta o eminente jurista gaúcho que "o objeto da prestação é que poderá variar segundo o critério da Política Fiscal; esta poderá escolher (mediante criação de regra jurídica) em

lugar do dinheiro, ou outro bem (ex.: imóvel) ou um serviço pessoal. Aliás, em última análise, a prestação em dinheiro não deixa de ser também uma prestação in natura: unidade ideal de valor."<sup>(30)</sup>

A análise cuidadosa do Capítulo VI da notável "Teoria Geral do Direito Tributário", onde BECKER tratou dos tributos "in natura" e "in labore", leva-nos à conclusão de que também aquele eminente jurista incorreu no equívoco, por ele próprio denunciado no Capítulo I de sua referida obra, invocando lição de CARNELUTTI.<sup>(31)</sup>

Realmente, BECKER confundiu o dever jurídico tributário com o dever jurídico em geral. Confundiu o tributo, como objeto da prestação jurídica, especificamente considerado, com o objeto de uma prestação jurídica qualquer. Em outras palavras, confundiu um conceito de direito positivo com um conceito de lógica jurídica. Tal posição, porém, é explicável pelo fato de que naquela época não havia no Direito positivo brasileiro uma definição normativa de tributo, nem as normas existentes permitiam pacífica formulação doutrinária de um conceito de tributo. Assim, não vislumbrou elementos estritamente jurídicos que lhe permitissem distinguir a espécie - prestação jurídica tributária - do gênero - prestação jurídica.

PAULO DE BARROS CARVALHO entende que a expressão "o cujo valor nela se possa exprimir" amplia o âmbito das prestações tributárias, tendo em vista serem quase todos os bens suscetíveis de avaliação pecuniária. Cita autores italianos que defendem a tese dos tributos in natura e in labore. En-

tretanto, afirma defeituosa a tese "por não distinguir deveres jurídicos de conteúdos totalmente diferentes." E confessa que não compreende a posição de BECKER, "sem sacrifício da própria precisão terminológica que entende essencial ao estudo de qualquer ciência."<sup>(32)</sup>

RUBENS GOMES DE SOUSA, o mais destacado dos responsáveis pela elaboração do anteprojeto do Código Tributário Nacional, diz que a expressão "em moeda" já está contida na qualificação "pecuniária", e considera que a expressão "ou cujo valor se possa exprimir" transforma o tributo de dívida de dinheiro em dívida de valor.<sup>(33)</sup> No debate entre aquele eminente pioneiro dos estudos do Direito Tributário no Brasil e os professores GERALDO ATALIBA e PAULO DE BARROS CARVALHO, a conclusão foi a de que a interpretação sistemática do art. 3º do Código Tributário Nacional, vale dizer, a interpretação da definição de tributo no contexto da ordem jurídica, nos leva a admitir que a expressão "em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir", é supérflua, devendo ser tida pelo intérprete como não escrita.<sup>(34)</sup>

De inegável importância é a distinção que se há de fazer entre prestação e sanção, para que se possa entender com segurança a questão da natureza do objeto da prestação tributária. É claro que uma prestação cujo objeto seja um fazer, em face da não prestação, isto é, em face do não cumprimento do dever jurídico por parte do sujeito passivo, pode ensejar uma execução forçada, vale dizer, uma sanção impondo ao responsável um dar. Isto não significa que o objeto da obrigação jurídica não seja distinto.

A propósito do tema em exame duas diferentes questões podem ser colocadas. Uma é a questão de saber se a lei pode criar um tributo em natureza, ou em serviço, ou se, pelo contrário, só é possível a criação de tributo como prestação pecuniária. Outra é a questão de saber se o tributo, instituído como prestação pecuniária, pode ser satisfeito em natureza, ou em serviço.

No plano da lógica jurídica nada impede a criação de um tributo em natureza, ou em serviço. O objeto da prestação tributária, neste caso, não seria de natureza pecuniária. Seria um bem diverso do dinheiro, ou um serviço. E nem precisaria ser dimensionado pecuniariamente. Aliás, já houve quem sustentasse a vantagem da instituição de um dízimo real sobre todos os frutos da terra, sem exceção alguma, o qual produziria melhor resultado líquido, sendo percebido em espécie, in natura, de execução simples, sem a necessidade de cálculos. (35)

No Direito positivo brasileiro, porém, tal é inadmissível. Além da definição constante do art. 3º do Código Tributário Nacional, diversas normas integrantes de nosso sistema jurídico, inclusive do próprio CTN, indicam claramente a natureza pecuniária do tributo. É certo que as normas situadas no plano da lei ordinária, ou em plano inferior, poderiam ser alteradas pela lei ordinária que viesse a instituir um tributo in natura, ou in labore. A Constituição e as leis complementares, porém, impedem a criação de tributo não pecuniário.

Assim, a primeira das duas questões acima colocadas



encontra resposta afirmativa no plano da lógica jurídica, mas no plano do Direito positivo brasileiro sua resposta há de ser negativa.

A questão de saber se o tributo, instituído como prestação pecuniária, pode ser satisfeito em natureza, ou em serviço, por seu turno, há de ser examinada à luz da distinção que na estrutura da norma jurídica se há de fazer entre prestação e sanção. A prestação é o conteúdo, ou objeto, da obrigação jurídica. A sanção é, a nosso ver, uma consequência da não prestação, e pode consistir na execução forçada da prestação. Admitida essa distinção, é possível afirmar-se que a obrigação tributária tem como objeto uma prestação pecuniária, vale dizer, o dever jurídico tributário tem como objeto a entrega de dinheiro, e não de outros bens, ao Estado.

Este entendimento tem consequência prática da maior relevância. Entender-se que o dever jurídico tributário pode ser cumprido mediante a entrega de bens, diversos do dinheiro, ao fisco, implicaria admitir-se que o contribuinte tem o direito subjetivo de obter a quitação de dívida tributária mediante a entrega, ao fisco, de quaisquer bens, cujo valor possa ser expresso em moeda.

Diversas normas da Constituição indicam claramente que a receita pública é constituída de dinheiro, e diversas normas do Código Tributário Nacional, especialmente aquelas que se referem às bases de cálculo e às alíquotas dos impostos, indicam a inequívoca natureza pecuniária do tributo, no Direito brasileiro. Assim, não nos parece procedente a tese que atribui ao contribuinte o direito de entregar bens diver

tos de dinheiro, ao fisco, como forma de cumprimento de suas obrigações tributárias.

É certo que já foi admitida a dação em pagamento de imóveis ao fisco federal (Decreto-lei nº 1.766, de 28.1.1980). Essa norma, porém, não se presta como fundamento para a afirmação da existência de tributos in natura no Direito brasileiro. Pelo contrário. Em virtude de seu caráter excepcional, confirma a tese de que a prestação tributária é de natureza pecuniária.

O argumento de que o tributo pode ser pago em bens diversos do dinheiro porque o fisco expropria, mediante o processo de execução, bens do contribuinte em débito, é também inadmissível. Só se poderia admiti-lo ignorando a distinção entre prestação e sanção, acima lembrada. Por outro lado, é importante ressaltar que no processo de execução não ocorre, ordinariamente, a transmissão dos bens penhorados do patrimônio do devedor para o patrimônio do credor. Os bens são objeto de venda pública e o débito é a final satisfeito com a entrega de dinheiro ao credor. Só nas hipóteses de adjudicação é que se opera a transferência da propriedade do bem do devedor para o credor. Trata-se, porém, de situação excepcional. Além disto, a execução é espécie de sanção decorrente do inadimplemento da obrigação. Não é forma de prestação. Decorre precisamente da não prestação.

#### 6.4 - Que não constitua sanção de ato ilícito.

Para bem compreender a definição legal de tributo é

de grande importância definir o que se deve entender por sanção. Como disse GOMES DE SOUSA, a definição contida no artigo 3º do CTN, sem a ressalva de que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, abrangeria igualmente tributo e pena pecuniária. A expressão "que não constitua sanção de ato ilícito", inserida na definição legal de tributo, significa que a prestação pecuniária compulsória, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, em função de determinado fato, não pelo fato em si, mas pela circunstância de ser o mesmo ilícito, não é tributo.<sup>(36)</sup>

A tentativa de formulação de conceitos jurídicos a partir de elementos metajurídicos, especialmente através do que se poderia chamar de tratamento axiológico do Direito, tem levado alguns estudiosos a posições inaceitáveis. Assim é que o eminente IVES GANDRA DA SILVA MARTINS chegou a afirmar que o tributo é uma penalidade. Para ele a distinção entre tributo e penalidade pecuniária só existe na substância, mas na sua expressão formal são realidades jurídicas idênticas. Por isto é que o art. 3º do Código cuidou de estabelecer uma distinção, expressamente, estabelecendo que o tributo não constitui sanção de ato ilícito.<sup>(37)</sup>

Não é exata, porém, a assertiva de SILVA MARTINS. No plano axiológico não se pode estabelecer qualquer distinção entre a sanção e o denominado tributo extrafiscal proibitivo. Na verdade, ao instituir um tributo extrafiscal proibitivo, o legislador tem por fim desestimular uma atividade por considerá-la indesejável, tal como acontece ao instituir uma sanção. Impossível, portanto, distinguir tributo de penalida

de pecuniária no plano axiológico.

No plano da lógica jurídica, porém, o tributo distingue-se da penalidade pecuniária precisamente porque não é consequência de ato ilícito. Assim, parece-nos que a expressão "que não constitua sanção de ato ilícito", empregada pelo legislador ao definir tributo, é meramente explicitante. Ainda que não estivesse escrita assim deveria ser entendido, embora não se tivesse como exigir tal entendimento, à míngua de norma jurídica neste sentido. Essa norma veio em boa hora contribuir para a formação do Direito brasileiro. Sua compreensão, porém, suscita a questão de saber o que é sanção e o que se deve entender por ilícito.

Para DANIEL COELHO DE SOUZA a sanção integra a estrutura da norma, e não apenas da norma jurídica, mas de toda norma, porque toda norma é infringível, vale dizer, tem como pressuposto a possibilidade de não ser cumprida. Parece, portanto, entender que a sanção é uma consequência da infração à norma. Refere-se ele à concepção comum de sanção como "promessa de um mal". Aliás, autores de nomeada assim a entendem.<sup>(38)</sup> Observa, porém, com absoluta propriedade, que embora a experiência aponte a sanção como um mal, isto não basta para a elaboração de um conceito jurídico, "porque a idéia de mal importa uma referência axiológica, ainda que precária, o que a desloca do plano científico para o plano filosófico", não podendo, portanto, "servir de base para um conceito de sanção nos quadros da ciência do direito."<sup>(39)</sup>

No dizer de GERALDO ATALIBA, sanção é "a reação da ordem jurídica ao fato de algum comportamento não corresponder

ao prescrito em alguma norma." Entende aquele eminente jurista que a sanção pode ser desagradável ou não, podendo ser até um prêmio. Este aspecto não tem importância nenhuma. Não obstante, aponta como pressuposto da sanção o fato de um comportamento não corresponder ao prescrito ou previsto numa determinada norma. (40)

O Professor ARNALDO VASCONCELOS sustenta que a sanção é uma consequência de uma atitude perante o Direito, podendo ser boa ou má, agradável ou desagradável. E esclarece: "Em face de uma exigência jurídica, há três condutas possíveis: (a) a normal, ou sua observância; (b) a anormal, ou sua inobservância; e (c) a sobrenormal, ou a adesão a um mais, que ultrapasse o ordinariamente estabelecido para todos." Em seu entendimento, no primeiro caso consuma-se regularmente a prestação, não se podendo, portanto, cogitar de sanção. Nos dois outros casos, ou não se deu a prestação, "ou ela foi além do comumente exigido. Verificou-se uma não prestação, ou uma prestação a maior." Para o caso de não prestação deverá ocorrer uma sanção punitiva, e para o caso da prestação a maior deverá ocorrer uma sanção premial. (41)

Não nos parece, porém, que o prêmio deva ser considerado uma sanção. Aliás, não há qualquer razão para se pretender colocá-lo nessa categoria. O prêmio é, isto sim, uma prestação. A conduta que enseja o prêmio é prevista na endonorma, e não na perinorma. Assim, por exemplo, se alguém paga, antes do vencimento, um tributo, está realizando o fato temporal ao qual a norma liga uma prestação, vale dizer, o prêmio. Neste sentido é a lição de Mário Alberto Capello, em

monografia considerada por COSSIO como o mais perfeito trabalho sobre o assunto.<sup>(42)</sup>

Como ensina DANIEL COELHO DE SOUZA, invocando lição de Roberto José Vernengo, sanção e prêmio são técnicas de socialização, de motivação de condutas, pois tanto é possível controlar o comportamento do indivíduo gratificando-o pela conduta desejável, como punindo-o pela conduta indesejável. Assim, no plano sociológico, "sanção e prêmio seriam técnicas de eficácia comuns a todas as normas de convivência."<sup>(43)</sup> No plano jurídico, porém, sanção e prêmio não se confundem, Prêmio é prestação. E embora prestação e sanção sejam ambas, como diz CARLOS COSSIO, produto da vida humana, e conseqüentemente, da liberdade, a sanção não se integra com o sentido da liberdade de quem a sofre, mas com o sentido da força que se opõe à liberdade do ilícito ao qual é imputada, de modo que a liberdade do ilícito é então pensada por meio de sanção.<sup>(44)</sup>

Aliás, o Professor ARNALDO VASCONCELOS, não obstante diga ser o prêmio uma espécie de sanção, define esta como "um dever-ser resultante da não prestação"<sup>(45)</sup> e destaca, com ênfase: "Na cronologia do fenômeno jurídico, situa-se como resultado da não prestação e como pressuposto da coação, que se manifestará através do poder institucionalizado, consistente num ato executivo, judicial ou mesmo legislativo. Por esse meio, obterá eficácia."<sup>(46)</sup>

Observe-se que o Código Tributário Nacional refere-se, ao definir tributo, a sanção de ato ilícito, com o que afastou a questão de saber se o prêmio é espécie de sanção.

Para a correta compreensão da definição de tributo, formulada em seu art. 3º, essa questão é irrelevante. Por isto não nos pareceu útil o seu aprofundamento.

Para formular o conceito de sanção, KELSEN, coerente com a postura adotada em sua doutrina, procura afastar qualquer consideração axiológica. Afirma que não existe o ato antijurídico em si mesmo. Só é antijurídico o ato que seja tido como pressuposto de uma sanção. É incorreta, para ele, a afirmação corrente segundo a qual determinada conduta implica uma sanção por ser tal conduta antijurídica. Correto seria exatamente o inverso, isto é, uma conduta é antijurídica porque tem como consequência uma sanção.<sup>(47)</sup>

Sustentando que não se justifica o conceito de mal em si, afirma KELSEN ser necessário separar o problema jurídico consistente em saber como se deve definir o ato antijurídico dentro de uma teoria do direito positivo, do problema político-moral consistente em saber a qual conduta deve o legislador vincular uma sanção.<sup>(48)</sup>

Não nos parece satisfatório o ensinamento de KELSEN neste ponto. Dizer-se que o ato é antijurídico porque foi escolhido pelo legislador como pressuposto de uma sanção é insuficiente para possibilitar a formulação de um conceito de sanção. Ficaríamos, então, em um círculo vicioso: o ilícito, ou antijurídico, é o ato que tem como consequência uma sanção, enquanto a sanção seria definida simplesmente como consequência de um ato ilícito.

O próprio KELSEN, porém, oferece valioso subsídio para a solução do problema, quando adverte para a necessidade

de se distinguir entre os juízos de valor objetivo dos juízos de valor subjetivo . Há um juízo de valor objetivo quando se afirma que uma conduta está de acordo, ou em desacordo, com uma norma objectivamente considerada. Há um juízo de valor subjetivo quando se afirma que uma conduta é boa, ou é má, de acordo com o desejo de um, ou de vários indivíduos. Em suas palavras: "O valor que consiste na relação de um objecto, especialmente de uma conduta humana, com o desejo ou vontade de um ou vários indivíduos, àquele objecto dirigida, pode ser designado como valor subjetivo - para o distinguir do valor que consiste na relação de uma conduta com uma norma objectivamente válida e que pode ser designado como valor objetivo. Quando o juízo segundo o qual uma determinada conduta humana é boa apenas significa que ela é desejada ou querida por uma outra ou várias outras pessoas, e o juízo segundo o qual uma conduta humana é má apenas traduz que a conduta contrária é desejada ou querida por uma outra ou várias outras pessoas, então o valor "bom" e o desvalor "mau" apenas existem para aquela ou aquelas pessoas que desejam ou querem aquela conduta ou a conduta oposta, e não para a pessoa ou pessoas cuja conduta é desejada ou querida. Diversamente, quando o juízo segundo o qual uma determinada conduta humana é boa traduz que ela corresponde a uma norma objectivamente válida, e o juízo segundo o qual uma determinada conduta humana é má traduz que tal conduta contraria uma norma objectivamente válida, o valor "bom" e o desvalor "mau" valem em relação às pessoas cuja conduta assim é apreciada ou julgada, e até em relação a todas as pessoas cuja conduta é



determinada como devida [devendo ser] pela norma objectivamente válida, independentemente do facto de elas desejarem ou quererem essa conduta ou a conduta oposta. A sua conduta tem um valor positivo ou negativo, não por ser desejada ou querida - ela mesma ou a conduta oposta -, mas porque é conforme a uma norma ou a contradiz. O acto de vontade cujo sentido é a norma não entra aqui em linha de conta.<sup>(49)</sup>

É de suma importância, para a compreensão da doutrina kelseniana, a distinção entre dever ser lógico e dever ser axiológico. A ciência jurídica é perturbada pela moral, pela política, pela religião, etc. se o jurista não se atém dogmáticamente a seu objeto, tal como é.<sup>(50)</sup>

Também para formularmos um conceito de sanção é da maior importância a distinção entre o dever ser lógico, ou objetivo, e o dever ser axiológico, ou subjetivo. O sistema jurídico é composto de normas e de comandos ou ordens, vale dizer, é composto de prescrições jurídicas ou proposições prescritivas, na linguagem de BOBBIO.<sup>(51)</sup> Os atos, ou condutas, que observam, ou não desobedecem tais prescrições, são lícitos. Os atos, ou condutas, que desobedecem tais prescrições, são ilícitos. Ilícito, portanto, é o ato praticado em desobediência a uma prescrição jurídica, ou proposição prescritiva. E conceituado, desta forma, o ilícito, é possível afirmar que a sanção é a consequência de um cometimento ilícito.

Não há necessidade de recorrermos à idéia de mal em si para estabelecermos o conceito de ilícito. O juízo de valor que se há de formular situa-se no plano da ciência do Di

reito. É um juízo de valor objetivo, ou lógico, e não um juízo de valor axiológico. Para determinar se um ato é lícito ou ilícito, o que se há de verificar é se ele está, ou não, em conformidade com o prescrito pelo direito.

A definição de sanção, assim, é viável: sanção é a consequência de um comportamento ilícito, a qual se pode efetivar independentemente da vontade daquele contra quem é imposta. Não se confunde com o dever jurídico porque, cronologicamente, situa-se como resultado da não prestação, fora do denominado momento da liberdade, como pressuposto da coação, poder institucionalizado que lhe assegura eficácia.

Esta compreensão do significado da sanção permite distingui-la do tributo, inclusive do chamado tributo extrafiscal proibitivo que, no plano axiológico, com ela se confundiria. Na verdade, o tributo extrafiscal proibitivo, como já afirmamos e é de todos sabido, tem o mesmo objetivo da sanção, vale dizer, tem por fim desestimular determinada conduta. Por isto, no plano axiológico a distinção é impossível. No plano jurídico, porém, tal distinção é indiscutível. A sanção, como visto, pressupõe um cometimento ilícito. É consequência da não prestação. Já o tributo extrafiscal proibitivo não tem ilícito em sua hipótese de incidência.

Há situações nas quais o tributo parece resultar de um cometimento ilícito. É o caso, por exemplo, da pessoa jurídica legalmente obrigada a manter escrituração contábil para a determinação de seu lucro sujeito ao imposto de renda e que, por qualquer motivo, não faz tal escrituração. O imposto, neste caso, é calculado mediante arbitramento do lu-

cro, podendo parecer que é uma consequência da ilicitude consistente no não cumprimento do dever jurídico de manter escrituração contábil. Na verdade, porém, assim não é. O imposto decorre do auferimento da renda, cujo valor é determinado por arbitramento à míngua dos meios para conhecer o seu valor real. Cuida-se de simples critério de determinação da base de cálculo do imposto, legalmente estabelecido por razões de ordem prática. A conduta ilícita consistente em não fazer a escrituração contábil enseja a aplicação da multa correspondente, vale dizer, a sanção.

A distinção entre o tributo e a sanção é de grande utilidade para a Ciência do Direito, pois permite a explicação satisfatória de diversas questões, entre as quais aquela pertinente à tributação das atividades ilícitas.

Diante do que por nós já foi aqui exposto é certo ser inadmissível um tributo em cuja hipótese de incidência reside a ilicitude. Isto, porém, não leva à intributabilidade de um rendimento auferido em atividade ilícita, como já tivemos oportunidade de esclarecer. (52)

A questão da incidência do imposto sobre rendimentos decorrentes de atividades ilícitas já foi motivo de muitas divergências. O art. 26, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, estabelece que "os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem. E embora estivesse apenas explicitando aquilo que, segundo a melhor doutrina, se deveria entender, essa norma "causou divergências no Congresso, quando foi examinada, sus

tentando alguns que esses rendimentos não deveriam ser objeto de legalização, de vez que seria reconhecer uma situação de fato, ou pelo menos uma demonstração de que o Estado estava tolerando as atividades ilícitas, pois reconhecia os seus ganhos como rendimentos iguais aos outros."<sup>(53)</sup>

Para MICHELI a norma tributária pode definir como hipótese de incidência de um tributo fatos contrários a outras normas, vale dizer, fatos ilícitos. "Se o tributo não deve ser considerado como uma reação contra a prática de um ilícito, não se pode excluir porém, que um ilícito apresente um índice de "capacidade contributiva" e sirva para constituir - segundo a avaliação do legislador - o pressuposto de um tributo."<sup>(54)</sup> Como se vê, o eminente tributarista italiano identifica o tributo pelo fato de que o seu pressuposto é um indicador de capacidade contributiva. Esse critério, porém, é inaceitável no plano da ciência do Direito e especialmente em face do Direito Brasileiro vigente.

AMILCAR FALCÃO adota o mesmo entendimento de MICHELI, sustentando que se deve "tomar em consideração a natureza do fato gerador da obrigação tributária, como um fato jurídico de acentuada consistência econômica, ou um fato econômico de relevância jurídica, cuja eleição pelo legislador se destina a servir de índice de capacidade contributiva."<sup>(55)</sup> Sustenta ele que a ilicitude há de ser indiferente, para o Direito Tributário, "não porque prevaleça naquele ramo do Direito uma concepção ética diversa, mas sim porque o aspecto que interessa considerar para a tributação é o aspecto econômico do fato gerador ou a sua aptidão a servir de índice de capa-

cidade contributiva."(56)

Os argumentos geralmente utilizados, tanto a favor como contra a tributação de atividades ilícitas, têm fundamentos pré-jurídicos, de natureza ética ou econômica.<sup>(57)</sup> Diz-se, sustentando a incidência do imposto de renda sobre os lucros decorrentes de atividades ilícitas, que a não exigência do tributo representaria uma vantagem adicional para os marginais, os ladrões, os que lucram com o furto, o crime, o jogo de azar, o proxenitismo, etc.<sup>(58)</sup> Os rendimentos de atividades ilícitas deviam ser tributados mais pesadamente. Na pior das hipóteses, deve ser cobrado pelo menos tributo igual ao devido por quem exerce atividade honesta. "O que clama aos céus todavia é a conclusão de que essa renda por ser trabalho delituoso, há de ficar livre de encargos fiscais. O imposto não é prêmio. É ônus. É lamentável, degradante, que o Estado consinta na exploração de jogo de azar. Pior, admitir que os exploradores desse jogo tenham rendas em posição melhor do que a renda proveniente das atividades honestas, entendendo que o peso do imposto deve afetar só as últimas e deixar, incólumes, as primeiras."<sup>(59)</sup>

Em sentido contrário, sustentou-se que "o Estado cometeria grave incoerência, se participasse por meio do produto do imposto das atividades nocivas que lhe cumpre combater e eliminar. O simples fato de estar inscrito no rol dos contribuintes gera a presunção de que o indivíduo exercita as suas atividades dentro das normas reconhecidas e consagradas pelo direito."<sup>(60)</sup>

Colocando a questão em termos estritamente jurídicos,

ALFREDO AUGUSTO BECKER esclarece que o problema da tributação dos atos ilícitos deve ser analisado em dois momentos distintos. No primeiro momento deve ser examinada a questão de saber se a lei, ao instituir o tributo, pode colocar a ilicitude como elemento integrante de sua hipótese de incidência. No segundo momento, "o problema que pede solução é o de se examinar se, juridicamente, a autoridade incumbida de proceder ao lançamento de um tributo (em cuja hipótese de incidência a lei não incluiu a ilicitude) pode abstrair ou ignorar a ilicitude porventura constatada quando examina a realização da hipótese de incidência." E adverte "que são duas posições jurídicas diametralmente opostas: no primeiro momento há a prévia ciência da ilicitude de ato futuro; no segundo momento há o desconhecimento da ilicitude de ato passado ou presente. Lá tributa-se porque se toma conhecimento da natureza ilícita do ato; aqui tributa-se porque se ignora, deliberadamente, a natureza ilícita."(61 )

ALFREDO AUGUSTO BECKER registra que, de todos os autores por ele consultados, apenas Giorgio Tesoro, Francesco Forte e principalmente Antonio Berliri, observaram essa colocação, vale dizer, cuidaram do problema admitindo essa dicotomia.(62 )

Efetivamente, BERLIRI entende ser distinto dizer que o legislador pode colocar como fato gerador do tributo uma atividade qualquer geradora de renda, sem incluir como elemento qualificador de tal atividade a ilicitude, de outra coisa que é perguntar se o legislador pode unir o nascimento de uma obrigação tributária a uma atividade ilícita enquanto

tal. E sustenta que em um sistema constitucional flexível não há dúvida de que o legislador pode criar um imposto sobre atividades ilícitas enquanto tais, já que em tal sistema o legislador é praticamente onipotente. Ademais, no plano ético, um tributo sobre atividades ilícitas pode parecer justificado como sanção indireta. Em um sistema constitucional rígido, porém, seria necessária para tanto uma norma da própria constituição, pois não se deve esquecer que cada um deve contribuir para o atendimento dos gastos públicos na proporção de sua capacidade contributiva e, portanto, para admitir a legitimidade de um imposto sobre atividades ilícitas, enquanto tais, seria necessário demonstrar serem elas indicadoras de capacidade contributiva, apenas por serem ilegais, o que não é fácil de demonstrar.<sup>(63)</sup>

Discorda BERLIRI da posição de TESORO. Para este último, "el presupuesto de ato, o sea la causa jurídica de una obligación tributaria, no puede en ningún caso estar constituida por un hecho ilícito - civil, administrativo o penal - realizado por el sujeto pasivo de la obligación; cuando por un hecho ilícito surge la obligación de satisfacer una prestación pecuniaria, ésta tiene carácter de sanción, no de tributo: corresponde a la pretensión penal del Estado, no a su actividad financiera."<sup>(64)</sup>

A lição de BECKER, seguindo os ensinamentos de TESORO foi compreendida como contrária à tributação das atividades ilícitas<sup>(65)</sup>. Na verdade, porém, as lições destes mestres neste ponto são incontestáveis. A elas não se pode opor qualquer objeção no plano da Lógica Jurídica, nem muito menos no

plano do Direito positivo brasileiro em vigor. Talvez seja possível, porém, recolocar tais ensinamentos à luz da distinção entre hipótese de incidência e fato gerador do tributo. É o que pretendemos fazer, procurando com isto contribuir, ainda que modestamente, para o aperfeiçoamento da Ciência do Direito.

De inegável importância para a Ciência do Direito é a distinção entre hipótese de incidência e fato gerador do tributo, pois, como ensina GERALDO ATALIBA, "não é possível desenvolver trabalho científico sem o emprego de um vocabulário rigoroso, objetivo e unívoco."<sup>(66)</sup> Aliás, a necessidade dessa distinção tem sido sentida por tributaristas os mais ilustres. Como demonstra GERALDO ATALIBA, o Professor Rubens Gomes de Sousa, preocupado com o rigor conceitual imposto pelos estudos jurídicos, referindo-se a fato gerador viu-se compelido a esclarecer que se estava referindo à "concretização da definição legal da hipótese abstrata de incidência", e em outra parte refere-se a "fato gerador abstrato", reportando-se à hipótese de incidência.<sup>(67)</sup> ALFREDO AUGUSTO BECKER também viu-se na contingência de usar a expressão "hipótese realizada", para designar o fato gerador, expressão cujo uso ele repele, terminantemente.<sup>(68)</sup>

Não pretendemos, nem seria oportuno fazê-lo aqui, defender o uso da expressão fato gerador. O que afirmamos é a necessidade de distinguir as duas realidades: uma a descrição legal, outra a ocorrência, no mundo fático, do que está contido naquela descrição. Sustentamos a necessidade de distinguir a simples descrição, contida na norma geral, denomi-



nando-a "hipótese de incidência", do acontecimento daquilo que está contido na descrição, denominando-o "fato gerador", ou "fato imponível" como prefere ATALIBA, ou "suporte fático". O essencial é compreendermos que há uma inescusável diferença entre uma descrição, contida na norma, e a ocorrência do que nesta está descrito. Como já tivemos oportunidade de afirmar, "uma coisa é a descrição legal de um fato, e outra coisa é o acontecimento desse fato. Uma coisa é a descrição da hipótese em que um tributo é devido. Por exemplo: a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza (C.T.N., art.43). Outra coisa é o fato de alguém auferir renda. Por exemplo: João recebeu dividendos de uma sociedade anônima da qual é acionista. A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, abstrata, enquanto o fato é concretização da hipótese."<sup>(69)</sup>

O Ministro DJALMA DA CUNHA MELO, embora tenha utilizado também argumentos metajurídicos, foi preciso ao afirmar que "em termos de imposto de renda, a obrigação de pagar o tributo surge sempre que se apresenta o fato objetivo, previsto na lei, ou seja o lucro, a renda, a capacidade contributiva passível de imposição."<sup>(70)</sup> É que a hipótese de incidência é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza (CTN art.43).

Não a atividade que gera a renda, mas o próprio auferimento desta, sem figurar como elemento integrativo da hipótese de incidência a ilicitude, pois auferir renda não é, em si mesmo ilícito.

Ensina KARL ENGISCH, com absoluta propriedade: "Assim como os juízos hipotéticos no sentido lógico são constituídos por conceitos, de igual modo o são a prótase e a apódose de um imperativo jurídico condicional. Por isso, a "hipótese legal" e a "consequência jurídica" (estatuição), como elementos constitutivos da regra jurídica, seqüência jurídica concreta, tal como esta é proferida ou ditada com base naquela regra."(71)

Nessa linha de raciocínio, ensina CLÉBER GIARDINO que a natureza penal ou tributária da norma não resulta da consequência jurídica por ela determinada, mas de sua hipótese de incidência. "Nestas condições: a) constituindo seu suporte fático, o descumprimento de dever jurídico prescrito por outra norma - de norma jurídico-penal cogitaríamos; b) constituindo seu suporte fático qualquer outra situação que não o descumprimento de dever jurídico prescrito por outra norma - de norma jurídica não penal cogitaríamos."(72)

Por isto não nos parece ter razão VILLEGAS ao afirmar que "la finalidad de cobertura de gastos públicos permite diferenciar a los tributos de los ingresos por sanciones patrimoniales (ver supra, cap. III, punto 8). El código tributario nacional brasileño pone esta diferencia especialmente de relieve al definir a los tributos como prestaciones pecuniarías compulsorias que no constituyen sanción por acto ilícito

to (art. 3º)". (73)

Realmente, o "que não constitua sanção de ato ilícito", no art. 3º do CTN, nada tem a ver com a finalidade. Sanção e tributo não se distinguem pela finalidade, nem mesmo no plano axiológico, como já demostramos. Distinguem-se pela respectiva hipótese de incidência.

Estabelecida a distinção entre hipótese de incidência e fato gerador do tributo, é fácil entender-se que a cobrança do imposto sobre rendimentos auferidos em atividades ilícitas, prevista em nossa legislação, não significa a existência, no Direito brasileiro, de tributo sobre atividade ilícita. Não contraria a definição legal de tributo. É que a hipótese de incidência do imposto, no caso, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. A ilicitude não é elemento integrante dessa hipótese de incidência, embora eventualmente possa estar presente, como elemento acidental, do fato gerador.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional, determinando que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, colocou no plano do Direito positivo brasileiro um conceito de lógica jurídica, com notável significação pragmática. Assim é que o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, apreciando questão entre a Prefeitura Municipal de São Paulo e um contribuinte de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, decidiu que o acréscimo de 200% da alíquota daquele imposto, relativamente aos imóveis onde haja construções irregulares, configura penalidade, sendo incompatível com a definição legal de

tributo. Assim é que o Supremo Tribunal Federal, apreciando Recurso Extraordinário do qual foi relator o eminente Ministro MOREIRA ALVES, entendeu que em face do art. 3º do CTN é vedada, em nosso sistema jurídico, a utilização de um tributo com a finalidade de penalizar a ilicitude. "Tributo não é multa, nem pode ser usado como se o fosse - Se o município quer agravar a punição de quem constrói irregularmente, cometendo ilícito administrativo, que crie ou agrave multas com essa finalidade - por ser contrário ao art. 3º, do CTN, e, conseqüentemente, por não se incluir no poder de tributar que a Constituição Federal lhe confere." (74)

Na apreciação do referido caso o eminente Ministro MOREIRA ALVES, um dos mais cultos integrantes do Supremo Tribunal Federal, colocou a questão com absoluta propriedade, valendo, portanto, aquela decisão da Corte Maior, como exemplo do alcance pragmático da definição legal do tributo. E o exemplo tem a maior importância porque o legislador algumas vezes tem utilizado o tributo como sanção, o que é inadmissível. Aumenta a alíquota, ou a base de cálculo de um tributo, tendo em vista a ilicitude, procedimento absolutamente incompatível com a definição legal de tributo.

Para demonstrar nossa assertiva, temos os arts. 72 e 73 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. O art. 72 definiu as hipóteses de distribuição disfarçada de lucros, e o art. 73 determinou que sobre os lucros ou dividendos disfarçadamente distribuídos incide o imposto de 50%. Como as hipóteses de distribuição disfarçada de lucros configuram cometimentos ilícitos, tem-se que o elemento determinante da eleva

ção da alíquota, no caso, é precisamente a ilicitude."Assim, sobre um mesmo montante de lucro, ou incidem o imposto de produção à taxa de 30%, mais o de distribuição à taxa de 5%, se o proveito é claramente demonstrado como auferido pela pessoa jurídica e ostensivamente por ela distribuído aos seus sócios ou acionistas (totalizando 35%), ou o tributo único de 50%, se o lucro é omitido como tal pela pessoa jurídica, e esta o transfere sub-repticiamente aos seus sócios ou acionistas. A única razão de tal diferença de tratamento reside na irregularidade de conduta da pessoa jurídica, que, mascarando sob a forma de uma operação permutativa normal a passagem de seu lucro aos respectivos sócios ou acionistas, deixa de submetê-lo ao imposto que sobre ele incidiria à taxa de 30% e de pagar o imposto de 5% sobre a distribuição ostensiva, gerando, ainda, o risco de os beneficiários se furtarem ao pagamento dos tributos por eles devidos em suas declarações de rendimentos, ou por eles suportados mediante retenção na fonte, conforme o caso."<sup>(75)</sup>

Tem-se, neste caso, o imposto aumentado em função da ilicitude. Como assevera ULHOA CANTO, "o motivo único da diferença de percentuais do imposto é o modo sub-reptício como foi tentada a ocultação do lucro e do rendimento, ao passo que nas situações anteriormente evocadas a razão determinante da diversidade é outra, que não a conduta irregular de quem quer se seja".<sup>(76)</sup>

Felizmente o próprio legislador eliminou de nosso sistema jurídico dita anomalia. Disciplinou adequadamente a questão, determinando o cômputo, como lucro sujeito ao impos

to da pessoa jurídica, das parcelas consideradas como lucro disfarçadamente distribuído, bem como a tributação dessas mesmas parcelas em poder das pessoas físicas em favor das quais tenha sido feita a distribuição, as quais são consideradas também responsáveis pelo imposto da pessoa jurídica. ( )

A norma que proíbe sejam as multas consideradas na apuração do lucro sujeito ao imposto de renda é, como demonstraremos, outro exemplo de aumento de imposto em virtude de cometimento ilícito.

Já em face do art. 117, § 4º, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 55.866/65, reproduzido pelo art. 164, § 4º, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 58.400/66, segundo o qual "não serão dedutíveis as multas fiscais pagas pela empresa", a questão foi suscitada pelos contribuintes. Sustentavam que o mencionado dispositivo regulamentar não tinha base legal. E na verdade não havia nenhum dispositivo de lei que expressamente lhe servisse de base. O Egrégio TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS entendeu que a indicada restrição não violava as normas legais pertinentes.<sup>(77)</sup> Decidiu que os aludidos dispositivos regulamentares "limitaram-se a explicitar o que implicitamente dispôs o art. 50 da Lei nº 4.506/64."<sup>(78)</sup> E terminou fixando na Súmula nº 101 o seu entendimento no sentido de que as multas não constituem despesa.

A questão foi colocada à luz do princípio da legalidade e está, sob este aspecto, superada com o advento do Decreto-lei nº 1.598, que estabeleceu não serem "dedutíveis como

custos ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo". (art. 16, § 4º). Assim, a questão da dedutibilidade das multas já não deve ser colocada à luz do princípio da legalidade, a não ser que se pretenda discutir a validade do decreto-lei. Por outro lado, ficou expressamente admitida a consideração, como custo ou como despesa operacional, das multas por infrações meramente formais, isto é, pelo inadimplemento de obrigações tributárias acessórias, e ainda das multas dita compensatórias, expressão que a nosso ver foi utilizada para designar as multas moratórias.

Das manifestações doutrinárias anteriores ao mencionado Decreto-lei destacamos: (a) de um lado, sustentando que as multas não são custo ou despesa, a de BRANDÃO MACHADO, com arrimo sobretudo na jurisprudência alemã e norte-americana<sup>(79)</sup> e (b) de outro, sustentando a tese oposta, a de RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA.<sup>(80)</sup> A nosso ver, porém, a questão deve ser colocada à luz da própria definição legal de tributo e examinada sob o enfoque estritamente jurídico. Esta colocação, aliás, é válida mesmo diante da norma contida no art. 16, § 4º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977, como se pretende aqui demonstrar.

Para sustentar que as multas não podem ser consideradas como custo ou despesa operacional, foram expendidos especialmente os seguintes argumentos: (a) somente são dedutíveis na apuração do lucro as despesas necessárias, e a multa não é despesa necessária; (b) as multas decorrem de fatos es

tranhos aos objetivos de uma empresa; (c) a dedução das multas implicaria verdadeira frustração do preceito legal que as comina, porque reduziria de modo indireto o seu montante através da redução do montante do imposto de renda; (d) o legislador não desejou que o ônus da multa fosse transferido para o fisco; (e) não estando diretamente vinculada à produção da renda, não se enquadra como dispêndio específico da atividade da empresa, ainda que se possa admitir como contingência do exercício dessa atividade.

Não obstante a admiração que nos merecem os defensores desses argumentos, entre os quais se destaca o eminente jurista BRANDÃO MACHADO, e o acatamento que nos merece o EGRÉGIO TRIBUNAL FEDERAL DE RECURSOS, que de certa forma os acolheu, tais argumentos não nos parecem procedentes. Não resistem, data vêniam, a uma análise à luz da definição legal de tributo, especialmente em face do elemento que não constitui sanção de ato ilícito, nela contido.

A hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos (CTN., art. 43). "Em face das controvérsias a respeito do conceito de renda há quem sustente que o legislador pode livremente fixar o que como tal se deva entender. Assim, porém, não nos parece que seja. Entender que o legislador é inteiramente livre para fixar o conceito de renda e de proventos importa deixar sem qualquer significação o preceito constitucional respectivo. A Constituição alude a renda e a proventos, ao cuidar da atribuição de competências tributárias. Entender-



se que o legislador ordinário possa conceituar livremente essas categorias implica que esse legislador ordinário cuide da própria atribuição de competências, e tal não se pode conceber em um sistema jurídico tributário como o brasileiro."<sup>(81)</sup>

As divergências doutrinárias em torno do conceito de renda conferem, é certo, ao legislador, relativa liberdade para definir tal categoria. Essa liberdade, porém, restou de limitada pelo Código Tributário Nacional. "Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda acréscimo."<sup>(82)</sup>

Em se tratando de pessoa jurídica, a base de cálculo do imposto de renda é o lucro. A base de cálculo, ou base imponible, como prefere ATALIBA, "é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência."<sup>(83)</sup> A base de cálculo ou base imponible, é um atributo do aspecto material da hipótese de incidência do tributo. É um atributo que permita o seu dimensionamento. No caso do imposto de renda é o valor. Em se tratando de pessoas jurídicas é o valor do lucro. Este, de um modo geral, é determinado através de adequada escrituração contábil dos fatos econômicos dos quais resulta.

A importância da base imponible na identificação do tributo é decisiva. Como doutrina GERALDO ATALIBA, "fica evidente a posição central da base imponible - relativamente à hipótese de incidência pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja ínsita na hipótese de incidência."<sup>(84)</sup> Por isto um imposto sobre a renda não pode ter como ba-

se imponible algo que não seja renda. Um imposto sobre serviços não pode ter como base imponible algo não inerente ao serviço.

A base imponible do imposto de renda das pessoas jurídicas é o lucro, que pode ser real, arbitrado ou presumido. O lucro real é a regra. O arbitrado e o presumido constituem exceções. O lucro real, segundo a definição da legislação específica, é "o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pe la legislação tributária." (DL 1.598/77, art. 6º). Assim, a base de cálculo ou base imponible, não é o lucro efetivamente apurado segundo a escrituração contábil da empresa, pois na determinação dessa base imponible, que a lei denomina impropria mente de lucro real, são feitos os ajustamentos legalmente indicados. Algumas parcelas são somadas. Outras são subtraídas.

Na determinação do lucro real são somados ao lucro líquido, isto é, ao lucro contabilmente apurado, todos os valores que tenham sido considerados como elementos negativos na formação do lucro líquido e que, para fins de cálculo do imposto de renda a legislação não considere como tal.

À primeira vista pode parecer que o referido ajustamento, alterando a base imponible, implica descaracterização do imposto. Mas isto não ocorre porque o ajustamento em referência tem por fim, especialmente, evitar procedimentos fraudulentos dos contribuintes. As parcelas adicionadas ao lucro, embora não sejam lucro do ponto de vista contábil, o são para os efeitos tributários, por ficção legal.

A base de cálculo, ou base imponible, do imposto de

renda das empresas é o lucro contábil ajustado segundo determina a lei. Nesse ajustamento, como dito acima, algumas parcelas são adicionadas ao lucro, Entre estas, o valor das multas pagas pela empresa. As multas, portanto, constituem parcelas do lucro por ficção legal. No dizer de BULHÕES PEDREIRA a norma segundo a qual as multas não podem ser consideradas como despesa criou "uma contradição em termos: as normas que fixam multa exigem que a pessoa jurídica sofra uma perda patrimonial como sanção às infrações fiscais, enquanto que a norma do DL nº 1.598/77 nega a existência da perda patrimonial imposta pela própria legislação tributária."<sup>(85)</sup>

Na verdade, só como lucro por ficção legal se pode explicar a adição do valor das multas ao lucro líquido, vale dizer, a inclusão do valor destas na base de cálculo do imposto de renda. Tal explicação, porém, não afasta o conflito entre a norma que considera o valor das multas como lucro, para fins de incidência do imposto, e a definição legal de tributo.

Incluir o valor das multas na base de cálculo do imposto significa, como observa BULHÕES PEDREIRA, "punir a pessoa jurídica duas vezes pela mesma infração: a primeira com a multa - no montante fixado na lei como sanção à infração - e a segunda com o aumento do imposto sobre a renda que resulta da tributação da multa paga, como se fosse lucro."<sup>(86)</sup> Assim, a parcela correspondente a esse "aumento do imposto", é na verdade uma sanção pelo ato ilícito, o mesmo que ensejou a aplicação da multa respectiva. Flagrante, portanto, o conflito existente entre a norma da qual resulta esse "aumento

do imposto", e a definição legal de tributo, segundo a qual este não constitui sanção de ato ilícito.

Feitas estas considerações, já é possível oferecermos respostas aos argumentos contrários à consideração das multas como despesa. Diremos: (a) quando a lei se refere a despesas necessárias, deve-se entender que se está reportando às despesas que sejam uma contingência da atividade geradora da renda, e as multas pagas pela empresa são, inegavelmente, contingências de sua atividade; (b) as multas não decorrem de fatos estranhos aos objetivos da empresa, mas de fatos inerentes ao objetivo último da atividade empresarial que é a obtenção de lucro. A maior parte das infrações das quais resultam as multas decorre ou de algum modo se liga a providências tendentes a aumentar os lucros. Há inclusive multas, como aquelas impostas pela venda de mercadorias por preços superiores aos tabelados, que resultam de infrações cometidas exatamente com o propósito específico de aumentar os lucros; (c) a dedução das multas, ou mais exatamente, a consideração destas como despesa, não implica frustração do preceito legal que as comina, pois tal preceito visa impor ao infrator uma redução patrimonial, e tal redução resulta consumada com o pagamento da multa. E não se pode falar, sem evidente impropriedade, em redução do imposto, pois este é uma decorrência do lucro. Só nasce com a apuração do lucro, sendo posterior a esta, lógica e cronologicamente. E se nasce menor, em virtude do pagamento da multa, é porque a sua base impositiva restou diminuída por aquela; (d) o argumento pelo qual o legislador não desejou a transferência do ônus da

multa para o fisco é desprovido de todo e qualquer fundamento jurídico, pois o desejo do legislador não é útil para definir o alcance das normas que elabora. Além disto, ninguém pode afirmar que o legislador desejou ou deixou de desejar isto ou aquilo; (e) a vinculação direta do dispêndio à produção da renda não pode ser tida como condição para que tal dispêndio seja considerado na apuração desta. Muitos dispêndios, cuja consideração como tal jamais foi posta em dúvida, não se ligam diretamente à produção da renda. As perdas decorrentes de incêndio, de furto, de apropriação indébita, não podem ser ditas necessárias, nem se ligam diretamente à atividade produtora da renda. São, porém, levadas em conta na apuração do lucro sujeito ao imposto, pois são inerentes à atividade empresarial, são uma contingência do exercício dessa atividade.

Determinar que o valor das multas não seja considerado como despesa, como fez o art. 16, § 4º, do Decreto-lei nº 1.598/77, implica colocar na própria hipótese de incidência do imposto de renda, como elemento desta, a ilicitude. Definida essa hipótese de incidência como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, disse o legislador, na norma em questionamento, que se considera renda o valor das multas. E como renda tal valor não é, tem-se que se trata de ficção legal, mediante a qual o infrator é punido uma segunda vez, pela mesma infração.

O argumento segundo o qual considerar o valor da multa como despesa favorece o infrator, permitindo-lhe que

transfira o ônus da multa para o fisco, não tem base científica. Lembra aquele outro, igualmente infundado, pelo qual não deve o imposto incidir sobre rendimento decorrente de atividade ilícita. Na verdade a ilicitude é irrelevante. Tanto no que diz respeito ao auferimento da renda, como no que pertine à despesa. O que importa é o auferimento real, efetivo, da renda, pois tal fato realiza a hipótese de incidência tributária respectiva.

Assim, se determinada empresa vende mercadorias por preços acima dos tabelados, o aumento de seu lucro resulta precisamente desse cometimento ilícito. Poderá ser multada pelo órgão governamental competente. Seu lucro ficará, então, reduzido pelo pagamento da multa. Correto, pois, que o imposto de renda seja calculado sobre o valor líquido, isto é, sobre o valor a final realmente ganho pela empresa. A ilicitude é elemento estranho à hipótese de incidência do imposto de renda, tanto que o lucro auferido ilicitamente é tributado. Assim, incluir o valor das multas pagas, que inegavelmente reduziu o patrimônio de quem as pagou, na base de cálculo do imposto de renda, como fez o art. 16, § 4º, do Decreto-lei nº 1.598/77, implica transformá-lo em sanção de ato ilícito, contrariando a própria definição legal do tributo.

Do ponto de vista econômico a multa é despesa. Ninguém ousa afirmar o contrário. Com o pagamento da multa o patrimônio da pessoa jurídica fica diminuído do valor correspondente. Por isto não há como se possa escriturar tal pagamento de outro modo. Há de ser mesmo escriturado como despesa.

Do ponto de vista jurídico a multa é sanção pelo come

timento de ato ilícito. A ilicitude é seu pressuposto essencial. Aliás, a distinção entre o tributo e a multa reside precisamente nisto: na hipótese de incidência da norma de tributação não pode figurar a ilicitude, enquanto na hipótese de incidência da norma sancionatória ou punitiva a ilicitude é essencial.

Poder-se-ia afirmar que a tese por nós aqui sustentada é desprovida de interesse prático porque a não consideração das multas como despesa está prevista em lei (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 16, § 4º) e esta pode instituir sanções, de sorte que a distinção entre o tributo e a sanção não teria significado prático. O acréscimo, decorrente da soma do valor das multas no lucro líquido, para efeito de cálculo do imposto de renda, pode ser validamente exigido, quer a título de imposto, como a título de multa. Mas o argumento seria improcedente. A distinção é valiosa porque a multa não tem exatamente o mesmo regime jurídico do tributo. Algumas normas aplicam-se às multas e não se aplicam aos tributos. Os artigos 106 e 112 do Código Tributário Nacional oferecem exemplos de normas que integram o regime jurídico das multas, tornando-o distinto do regime jurídico do tributo.

Como doutrina SOUTO MAIOR BORGES, invocando lição de GARCIA MAYNEZ, referindo-se à definição de tributo: "Trata-se pois de uma definição legal, que não persegue uma finalidade lógica ou epistemológica, mas eminentemente prática: facilitar a interpretação e aplicação das normas gerais em que intervêm o tributo, termo definido como sendo uma prestação pecuniária." (87 )

Ainda no dizer do eminente Professor de Direito Tributário nos Cursos de Mestrado da Universidade Federal de Pernambuco e Escola de Administração Fazendária em Brasília, "para o C.T.N., queda excluída do âmbito do tributo a sanção do ato ilícito. A hipótese de incidência tributária poderá assim descrever determinados fatos lícitos, como ensejadores da tributação, ação de tributar. O fato ilícito está pois fora do campo do tributo, pelo art. 3º do C.T.N., embora não o esteja do mundo jurídico, porque é precisamente o ilícito que permitirá ao Direito exercer a sua função essencial e tipificadora que é a realização de atos de coação."(88)

É importante a distinção entre ilícito e ilícito penal, ou fato típico do direito penal. Qualquer conduta que lesione o direito à vida, à liberdade e à propriedade constitui ilícito. Para ser ilícito penal, ou fato típico é preciso que coincida com uma conduta descrita em uma norma penal. O denominado furto de uso é exemplo de conduta que lesiona o direito de propriedade, mas não constitui ilícito penal.

Ressalte-se que a qualificação de uma atividade como ilícita só é juridicamente valiosa se e quando feita por um órgão competente. Só um órgão do Poder Judiciário, no Brasil, pode dizer se determinada conduta é ilícito penal. Como observa, com acuidade, PAULO DE BARROS CARVALHO, é importante o exame da tributação antes e depois do reconhecimento da ilicitude pela ordem jurídica. Sem ter havido uma decisão judicial definitiva a respeito não se pode qualificar certa atividade como lícita ou ilícita. Para o Direito Tributário



essa qualificação é desnecessária. A autoridade da Administração Tributária não precisa, para lançar o tributo, qualificar o fato imponível como lícito. Já o órgão judicial que impõe uma sanção penal tem de qualificar como ilícito penal a conduta sobre a qual decide.

Se não está o fato qualificado pela ordem jurídica como lícito, ou como ilícito, por não ter havido pronunciamento, a esse respeito, de um órgão competente, e o fato configura uma hipótese de incidência tributária, o lançamento pode ser feito. A questão reside em saber se é admissível o lançamento se o fato está juridicamente qualificado como ilícito, por decisão definitiva do órgão competente.

PAULO DE BARROS CARVALHO entende, com razão, ser inadmissível a tributação, se a ilicitude já está reconhecida pela ordem jurídica.<sup>(89)</sup> Realmente, um dos efeitos da condenação é a perda em favor da União, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé, do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso (Código Penal, art. 74, I). Assim, se perante a ordem jurídica se invalidou o auferimento, não há suporte para a tributação.

#### 6.5 - Instituída em lei.

Duas questões, aparentemente sem importância, devem

ser aqui enfrentadas porque essenciais à adequada compreensão do conceito de tributo. A primeira consiste em saber o que significa ser instituído. A outra consiste em saber o que é uma lei. São questões aparentemente banais, mas realmente pouco vale saber-se que o tributo é prestação pecuniária instituída em lei, se não se sabe o que significa ser instituída, vale dizer, se não se sabe o conteúdo da função instituidora, e menos ainda se não se sabe o que significa a palavra lei, nesse contexto.

Como em geral acontece com as questões relativas ao princípio da legalidade, a questão de saber em que consiste a instituição ou criação do tributo reside essencialmente, em saber se o legislador pode delegar atribuições suas e até que ponto pode fazê-lo. É a debatida questão da distribuição das funções do Estado.

Criar um tributo é modificar o direito vigente. É instituir norma jurídica. Assim, só tem competência para fazê-lo o órgão dotado de competência legislativa. Isto é afirmado por quase todas as constituições do mundo, como informa VICTOR UCKMAR, arrolando os dispositivos das constituições de expressivo número de países. Segundo UCKMAR, só a Constituição da URSS não estabelece o princípio da legalidade tributária. (90)

Mesmo assim, merece exame a questão de saber se o Poder Legislativo pode, ao instituir o tributo, apenas dizer, em lei, que determinado tributo é criado, e deixar a cargo da Administração a tarefa de definir o núcleo da hipótese de incidência, a base de cálculo e a alíquota respectivas bem

como os sujeitos da obrigação tributária.

Tendo em vista o princípio da separação dos poderes do Estado, a atribuição aos órgãos legislativos da competência para criar tributos deveria implicar "a exclusão de toda e qualquer potestade normativa por parte do Executivo. Porém, a experiência demonstra que os Parlamentos não têm a possibilidade - seja pela quantidade de trabalho que devem realizar, seja pelo insuficiente conhecimento dos problemas práticos e dos pormenores - de exercer por inteiro a função legislativa que, portanto, vai sendo confiada, sempre com maior frequência e amplitude, ao Executivo."<sup>(91)</sup> Em alguns casos essa função legislativa é exercida pelo Poder Executivo de modo pleno, mediante decreto-lei, como acontece no regime de nossa vigente Constituição Federal. Na maioria dos casos, porém, a função normativa do Executivo, em matéria tributária, é apenas regulamentar. E essa atividade regulamentar tem sido considerada juridicamente válida, desde que a criação do tributo, com a individualização dos sujeitos da obrigação tributária principal, seja reservada ao legislador, podendo o judiciário negar aplicação às normas regulamentares que estejam em contraste com a lei.<sup>(92)</sup>

No sistema jurídico brasileiro, o princípio da legalidade está posto de tal modo que não se pode admitir qualquer delegação legislativa, no pertinente à definição da hipótese na qual o tributo é devido, vale dizer, na definição da hipótese de incidência do tributo. Assim, por exemplo, a denominada sobretarifa destinada ao Fundo Nacional de Telecomunicações, cobrada com a tarifa telefônica, com a indicação sim-

plificada F.N.T., sendo um tributo, como entendeu SILVIO DOBROWOLSKI, implica flagrante violação do princípio da legalidade<sup>(93)</sup>. Realmente, a mencionada sobretarifa não foi criada por lei. A Lei nº 4.117, de 17 de agosto de 1962, apenas autorizou a criação de sobretarifas pelo Conselho Nacional de Telecomunicações, destinadas a obtenção de recursos para constituição do Fundo Nacional de Telecomunicações, por ela então criado. A sobretarifa, em suas diversas modalidades, foi criada por resolução e decisão do CONTEL e por portaria do Ministro das Comunicações. Coube, aliás, ao CONTEL, em virtude de disposição expressa da lei nº 4.117/62, fixar os critérios para a determinação da tarifa em questão (art. 101).

Realmente, no Direito Tributário brasileiro há normas expressas e específicas a indicar o conteúdo do princípio da legalidade. Normas da própria Constituição Federal (artigos 19, I e 153, § 29) e do Código Tributário Nacional que, embora votado como lei ordinária, é indiscutivelmente uma lei complementar, pelo fato de que a matéria no mesmo tratada é hoje de trato privativo da lei complementar. As normas da Constituição indicam a adoção do princípio da legalidade em nosso sistema jurídico, enquanto as normas do Código Tributário Nacional indicam o seu conteúdo, vale dizer, especificam a matéria compreendida na denominada reserva legal.

O princípio da legalidade é fruto de um momento histórico superado, qual seja o do Estado liberal. Também o princípio da separação dos poderes do Estado é tido como decadente, porque incompatível com a ampliação dos fins do Estado e com a posição em que este se deve colocar "para proteger

eficazmente a liberdade do indivíduo e a sua personalidade." (94) Um e outro, porém, perduram nos textos constitucionais. Há mais de vinte anos, PAULO BONAVIDES, considerando a liberdade contra o Estado uma idéia morta, fazia dramática advertência: "ou alcançamos a liberdade no Estado, e para tanto se mostrará obsoleto o princípio constitucional clássico, ou, com a hipertrofia dos fins do Estado, seremos esmagados pela ascensão do totalitarismo estatal, que já deu e continua dando, sombrias mostras da maneira impetuosa e da irrefreável desenvoltura com que é capaz de suprimir, a golpes de opressão, a democracia e a liberdade." (95) Mas o caminho sugerido pelo ilustre jusfilósofo conterrâneo, o parlamentarismo, não foi trilhado. Nem se encontrou qualquer outra fórmula capaz de viabilizar a defesa das liberdades individuais, vendo-se, pelo contrário, cada dia mais esmagado o indivíduo, sob o argumento, nem sempre sincero, da prevalência do interesse social.

É nesse quadro, pouco otimista, que se justifica a permanência, no texto constitucional, do princípio da legalidade. À mingua de melhor instrumento de defesa do indivíduo, é plenamente válido o uso do instrumento antigo, mesmo desgastado pelo duro e inevitável embate com a realidade de nossos dias. E outro talvez não tenha sido o motivo pelo qual nossa Constituição dispensou tanto cuidado ao princípio, especialmente em matéria tributária. Vedou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a instituição e o aumento de tributo, sem que a lei o estabeleça, a não ser nos casos nela própria previstos (art. 19, II). Ao cuidar

"dos direitos individuais" assegurou que "nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça ..." (art. 153, § 29).

O Código Tributário Nacional, por seu turno, reproduz a regra vedando a instituição de tributo sem que a lei o estabeleça (art. 9º), e explicita o princípio em toda a sua extensão, estabelecendo que: somente a lei pode instituir, extinguir, majorar e reduzir tributo, com as ressalvas expressamente previstas; só a lei pode definir o fato gerador da obrigação tributária principal, fixar as alíquotas e bases de cálculo, cominar penalidades e estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (art. 97).

Na verdade, dizer que somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos (CTN art. 97, I) seria suficiente. Mas o Código foi além. Disse que somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do seu sujeito passivo. Com isto já ficou afastada a possibilidade de fixação, em qualquer ato normativo diverso da lei, de qualquer elemento necessário à determinação do tributo, em todos os seus aspectos. Mas o Código não ficou aí. Determinou, ainda, que somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo (art. 97, IV). Assim, ficou inteiramente excluída a possibilidade de se admitir, por via de interpretação em que se desse à expressão fato gerador um sentido menos abrangente, o estabelecimento, em normas diversas da lei, de elementos necessários à fixação do quantum do tributo, ou do sujeito passivo

respectivo.

Com efeito, descrever o fato gerador da obrigação tributária, ou, em outras palavras, fixar a hipótese de incidência da norma de tributação, significa fixar todos os elementos de que se pode necessitar para a determinação do quantum do tributo e do sujeito passivo correspondente. A hipótese de incidência tributária, como ensina GERALDO ATALIBA, é uma unidade formal e substancial. E os elementos ou dados de que se necessita para a determinação do quantum do tributo e de seu sujeito passivo, na verdade não passam de aspectos da hipótese de incidência, pois "esta categoria ou protótipo (hipótese de incidência) se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dá entidade. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na lei. Pode haver e tal é o caso mais raro, uma lei que os enumere e especifique a todos, mas, normalmente, os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico. Esta multiplicidade de aspectos não prejudica, como visto, o caráter unitário e indivisível da hipótese de incidência." (96)

Com as disposições expressas e explícitas do CTN, ainda que se pretenda interpretar a expressão fato gerador da obrigação tributária do modo mais restrito, entendendo-se que a mesma abrange apenas o núcleo, ou aspecto material da hipótese de incidência, não seria possível excluir da reserva legal a determinação dos demais aspectos. Tem-se, portanto, como indubitado, que no sistema jurídico brasileiro somente a

lei pode estabelecer a hipótese de incidência tributária, em todos os seus aspectos. Outro não é o entendimento de ATALIBA, que invoca a este propósito, lição de ALBERTO XAVIER<sup>(97)</sup>

Assim, a primeira das duas questões aqui enfrentadas, vale dizer, a questão de saber o que significa ser instituída (a prestação de que trata o art. 3º do CTN), fica equacionada: a prestação em causa é instituída quando a lei define a respectiva hipótese de incidência em todos os seus aspectos, vale dizer, define o fato impositivo, indicando o critério de dimensionamento deste (base de cálculo, ou base impositiva) a quota, ou parte, atribuída ao fisco (alíquota), o sujeito ativo e os critérios de determinação do sujeito passivo, e ainda as circunstâncias de tempo, e de lugar, para o nascimento da relação jurídica tributária.

Passemos, agora, à questão de saber o que significa a palavra lei, no art. 153, § 29, da Constituição Federal, e no art. 97, do Código Tributário Nacional.

A doutrina jurídica, tradicionalmente, tem se referido a lei em sentido formal e em sentido material. Em sentido formal, lei é o ato jurídico produzido pelo órgão estatal competente para exercer a função legislativa, com observância do processo para tanto estabelecido pela Constituição. Lei, em sentido material, é a norma geral abstrata. Uma lei que autoriza a União a criar uma empresa pública, por exemplo, só é lei em sentido formal. Não é regra de conduta. Não é norma geral e abstrata. Não é lei em sentido material. É uma norma de conduta, geral e abstrata, que não tenha sido produzida pelo órgão estatal competente para o exercício da



função legislativa, com observância do processo estabelecido pela Constituição para a elaboração das leis, não é lei em sentido formal. "Assim, a palavra lei tem um sentido amplo e outro restrito. Lei em sentido amplo é qualquer ato jurídico que se compreenda no conceito de lei em sentido formal ou em sentido material. Basta que seja lei formalmente, ou materialmente, para ser lei em sentido amplo. Já em sentido restrito só é lei aquela que o seja tanto em sentido formal como em sentido material."(98)

Quando a Constituição refere-se à lei, trata-se de lei em sentido estrito. Não se admite um tributo, mesmo que instituído por ato do órgão dotado de competência legislativa, se dirigido a determinada pessoa, vale dizer, se a norma que o instituiu for individual. Do mesmo modo não se admite tributo, mesmo criado por norma de caráter geral, se tal norma não houver sido produzida por quem, nos termos da Constituição, tenha competência para exercer a função legislativa. É esta a conclusão a que se chega mediante a análise de nosso sistema jurídico que assegura não apenas a legalidade da tributação, mas também a igualdade de todos perante a lei.

Para MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO é importante a distinção entre atos normativos gerais e atos normativos individuais. "Se "norma é o sentido de um ato através do qual uma conduta é prescrita, permitida ou, especialmente, facultada, no sentido de adjudicada à competência", como ensina Kelsen, não é incorreto distinguir entre as normas gerais que prescrevem conduta a pessoas indiscriminadas que possam estar numa mesma situação, e normas individuais que prescre-

vem conduta a pessoa, ou pessoas discriminadas. "E esclarece aquele eminente constitucionalista: "A expressão "ato normativo", assim, empregada com toda sua extensão, tanto abrange a produção de normas gerais como de individuais. Entretanto, no seu uso mais comum, quando se fala em ato normativo só se tem em mente a produção de normas gerais. Por sua importância e porque de certo modo as normas individuais nela se contêm, as normas gerais e as questões ligadas a sua produção ocupam o primeiro plano. Por isso, não é inexato tratar apenas da sistematização das normas gerais quando se procura a sistemática do ato normativo."(99)

Segundo MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, "a lei ordinária é o ato legislativo típico. É um ato normativo primário. Em regra, edita normas gerais e abstratas, motivo por que, na lição usual, é conceituada em função da generalidade e da abstração. Não raro, porém, edita normas particulares, caso em que a doutrina tradicional a designa por lei formal, para sublinhar que lei propriamente dita é aquela, a que tem matéria de lei, por isso chamada de "lei material". Essa distinção, contudo, não traz vantagens, além de não ser, muitas vezes, fácil de marcar. De fato, quanto ao momento de instauração e, sobretudo, quanto à eficácia (que é o mais importante) a lei dita material e a lei dita formal estão num só e mesmo plano."(100)

HERMES LIMA ensina: "Uma das características da lei é ser comum e geral. Lei que não regula relações de modo geral e abstrato não se pode considerar jurídica, pois sendo o direito regra de coexistência social implica ordem, igualda-

de, exclusão de arbítrio individual, ensina textualmente COVIELLO. Diziam os romanos: lex est commune praeceptum."(101) Entretanto, admite que "pode a lei ser material ou formal. No primeiro caso, a lei encerra preceito de conduta e, portanto, cria direito objetivo. Nesse sentido é que a lei é fonte de direito. No segundo caso, embora igualmente elaborada pelo Legislativo, não contém preceito jurídico, mas apenas um ato de autoridade. Exemplo: a lei do orçamento."(102)

Como se vê, há certa contradição em HERMES LIMA. Ser comum e geral não é o mesmo que ser geral e abstrata. Por outro lado, se a lei é uma só, desde que emanada da autoridade competente e na devida forma, não se pode ter como característica da lei o ser comum e geral.

DEL VECCHIO distingue a lei formal da lei material. Para ele, "temos a lei formal, sempre que se reúnem os requisitos extrínsecos de que a criação da lei depende; temos a lei material, sempre que, além dos referidos requisitos, se nos depare certo conteúdo jurídico."(103)

Para DEL VECCHIO, porém, a lei material não é necessariamente geral e abstrata. Diz ele: "Alguns consideram leis meramente formais as que regulam uma relação individual determinada (por exemplo: a concessão, por lei, da cidadania a certa pessoa; a expulsão, por lei, da família ex-reinante do território nacional). Pode observar-se que, mesmo em tais casos, não faltam os elementos fundamentais da juridicidade, visto que, embora limitando-se a casos particulares, a lei mantém ainda o caráter da imperatividade e da bilateralidade."(104)

Em GROPPALI a distinção entre leis formais e leis materiais reside na eficácia. "Os comandos contidos nas leis formais e nas leis materiais, embora tenham a mesma força imperativa, têm, no entanto, uma eficácia diferente, porque as leis formais, sendo consideradas como a manifestação por excelência da vontade do Estado, como aquelas que são emanadas de órgãos em contacto mais directo com o povo e, assim, mais representativos da sua consciência, das suas necessidades e das suas aspirações, constituem limites dentro dos quais se devem manter as leis materiais." (105) Para ele, "a característica de generalidade e de abstração, é uma das notas mais evidentes da norma jurídica, querendo-se significar com isso que ela, normalmente, não vale para casos concretos e particulares, mas para uma pluralidade de casos indeterminados, que apresentam, ou poderão apresentar no futuro, certas características comuns. Normalmente, qualquer preceito jurídico, em vez de um caso concreto ou particular, prevê e regula, hipoteticamente, uma série infinita, um tipo abstrato; preferimos dizer série infinita e não conjunto, porque aquela, em oposição a este, designa um grupo indefinido de situações." (106)

Segundo JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, as várias regras que exprimem a ordem jurídica são hipotéticas, no sentido de que, "pairando sobre a vida social, só se aplicam quando se produz um facto que corresponde à sua própria previsão!" (107) Coloca ele em primeiro plano, como característica da norma jurídica a generalidade e a abstração. A generalidade consiste em que a norma não se refere a pessoas determina-

das.<sup>(108)</sup> "A generalidade contrapõe-se à individualidade. É geral o preceito respeitante aos cidadãos, individual o respeitante ao cidadão x; geral o preceito sobre chefes de repartição, individual o preceito respeitante ao chefe da 1.<sup>a</sup> repartição de certa Direcção-Geral."<sup>(109)</sup> Coloca em dúvida a generalidade dos preceitos respeitantes ao Presidente da República, constantes da Constituição Política, mas assevera que tais preceitos são gerais, pois "o que interessa a generalidade é que a lei fixe uma categoria, e não uma entidade individualizada. Se o preceito refere a categoria Presidente da República a lei é geral; se refere a pessoa determinada que em certo momento é o seu suporte, é individual."<sup>(110)</sup>

Insiste ASCENSÃO na necessidade de se distinguir a generalidade da pluralidade. "Se se dispõe que três governadores são chamados à capital, há pluralidade de implicados, mas não temos um preceito geral."<sup>(111)</sup> Para ele, "quando se fala em abstracção como característica da regra jurídica quer-se normalmente dizer que os factos ou situações previstas pela regra não hão-de estar já concretizados; são factos ou situações que de futuro podem surgir ou não surgir."<sup>(112)</sup>

Como se vê, ASCENSÃO distingue a generalidade da pluralidade, mas não chega a distingui-la da abstracção.

A propósito dos conceitos de lei e de norma jurídica inúmeras outras manifestações doutrinárias poderiam ser mencionadas. Giram todas em torno dos mesmos pontos e a questão terminológica é, também, aqui, responsável pelas divergências. Importante, porém, é colocar aqui o que nos parece ser de maior valia para a adequada compreensão deste estudo,

sem a pretensão de fazer doutrina no âmbito da Teoria Geral do Direito.

O conceito de norma jurídica situa-se no âmbito da Teoria Geral do Direito. É um conceito de lógica-jurídica, universal e essencial à compreensão do fenômeno jurídico. Já o conceito de lei é um conceito jurídico-positivo. Por isto os dois conceitos, embora intimamente correlacionados, não são necessariamente coincidentes. Mesmo que se entenda a lei no sentido de norma jurídica, ainda assim os dois conceitos são inconfundíveis. A lei é produção estatal e existem normas jurídicas produzidas por pessoas não estatais, de sorte que confundir lei com norma jurídica seria operar desastrosa redução, como adverte, com propriedade, o professor ARNALDO VASCONCELOS.<sup>(113)</sup>

O ordenamento jurídico é composto de prescrições que podem ter por objeto ações concretas, como, por exemplo, o contrato de compra e venda que fulano fez com cicrano. E podem ter por objeto tipos de ações, como, por exemplo, os contratos de compra e venda.

Se a prescrição tem por objeto uma ação concreta, sua eficácia termina com a ocorrência da conduta prescrita. Se todavia, a prescrição tem por objeto uma ação tipo, sua eficácia abrangerá todos os comportamentos que possam ser incluídos na ação tipo, ou, em outras palavras, sua eficácia se renova toda vez que o sujeito ao qual se dirige estiver na situação de ter que realizar a ação a que se refere.

Há no ordenamento jurídico inúmeras prescrições que, não obstante tenham a forma de lei, tem conteúdo de ato admi

nistrativo, vale dizer, dizem respeito a uma situação particular e não a uma ação tipo. A Lei nº 7.145, de 23.11.83, por exemplo, estabelece: "A pensão especial concedida pela Lei nº 2.637, de 09 de novembro de 1955, a ADELINA DE GONÇALVES CAMPOS, viúva do ex-magistrado Francisco Gonçalves Campos, fica reajustada no valor correspondente a 2 (duas) vezes o maior salário mínimo vigente no País." (art. 1º). É fácil, porém, perceber a distinção que há entre a prescrição: "É concedida a AUGUSTO SCHULZE, filho de Gustavo Schulze e Frida Hardt, considerado inválido em consequência da explosão acidental de uma granada, em 30 de março de 1957, deixada em local onde foram realizados exercícios de tiro pelo então 23º Regimento de Infantaria, pensão especial, mensal, equivalente a 2 (duas) vezes o maior salário mínimo vigente no País!" (Lei nº 7.142, de 23.11.83, art. 1º). E outra que diz: "Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência, ou imprudência, violar direito, ou causar prejuízo a outrem, fica obrigado a reparar o dano." (Código Civil, art. 159). Entretanto, poucos se preocupam com a explicação doutrinária da diferença entre essas duas prescrições. Mas essa diferença é fundamental à compreensão dos conceitos de lei de norma jurídica.

Em diversos de seus dispositivos a Constituição Federal prescreve a necessidade de lei como instrumento de atos administrativos. Nesses casos a lei não tem conteúdo normativo, não tem eficácia repetitiva, pois não diz respeito a uma ação-tipo, mas a uma situação concreta. A criação de cargos públicos, por exemplo, é feita por lei (C.F. art. 43, V), mes

mo em se tratando de cargos no âmbito do Judiciário ou do Legislativo (C.F. art. 108, § 2º). A criação de empresa pública, como ato de intervenção no domínio econômico, também é exemplo de ato administrativo, vale dizer, ato de efeitos concretos, formalizado mediante lei (C.F. art. 163 e Decreto-lei nº 200, de 25.02.1967, art. 5º, II).

Embora alguns juristas utilizem a expressão norma jurídica para designar qualquer das duas espécies de prescrições acima mencionadas, parece-nos que predomina o uso da expressão para designar apenas as prescrições abstratas, vale dizer, aquelas que têm por objeto uma ação tipo. (114)

No Direito Positivo brasileiro entende-se como lei a prescrição jurídica emanada do Poder Legislativo, observado o processo de elaboração previsto na Constituição, ou do Chefe do Poder Executivo a quem esta atribuiu o desempenho excepcional da atividade legislativa. Tanto pode ter como objeto uma ação-tipo como uma ação concreta.

Realmente, como no exemplo já aqui mencionado há pouco, a atividade legislativa, desempenhada por quem tem competência para fazê-lo, e com observância do processo constitucionalmente para tanto determinado, tem como resultado uma prescrição concreta. Essa prescrição jurídica, assim, é uma lei, pelo menos do ponto de vista jurídico formal.

Isto não significa, porém, que uma prescrição concreta seja instrumento hábil para a instituição de tributo, como já demonstrado.

Por outro lado, a propósito do conceito de lei, leva problema a questão de saber se o tributo pode ser criado por



decreto-lei. Na interpretação do art. 55, II, da Constituição Federal em vigor, dividem-se os doutrinadores. De um lado, juristas os mais respeitáveis, entre os quais se destacam ALIOMAR BALEEIRO<sup>(115)</sup> e GERALDO ATALIBA<sup>(116)</sup> sustentam não ser o decreto-lei um instrumento hábil para instituir ou majorar tributo. Do outro lado, juristas não menos ilustres, entre os quais ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA, FÁBIO FANUCCHI, HAMILTON DIAS DE SOUSA e ALBERTO PINHEIRO XAVIER<sup>(117)</sup> sustentam a tese oposta. Tanto uns, quanto os outros, desenvolvem excelentes argumentos, muitos dos quais, porém, tanto de um lado, como do outro, não são argumentos jurídico-científicos.

Aliás, como ensina KELSEN, "a interpretação jurídico-científica não pode fazer outra coisa senão estabelecer as possíveis significações de uma norma jurídica. Como conhecimento do seu objecto, ela não pode tomar qualquer decisão entre as possibilidades por si mesma reveladas, mas tem de deixar tal decisão ao órgão que, segundo a ordem jurídica, é competente para aplicar o Direito. Um advogado que, no interesse do seu constituinte, propõe ao tribunal apenas uma das várias interpretações possíveis da norma jurídica a aplicar a certo caso, e um escritor que, num comentário, elege uma interpretação determinada, de entre várias interpretações possíveis, como a única "acertada", não realizam uma função jurídico-científica mas uma função jurídico-política (de política jurídica). Eles procuram exercer influência sobre a criação do Direito. Isto não lhes pode, evidentemente, ser proibido. Mas não o podem fazer em nome da ciência jurídica,

como frequentemente fazem."(118)

Do ponto de vista jurídico-científico a questão de saber se o decreto-lei é instrumento hábil para instituir ou majorar tributo está superada em face da orientação adotada pelo Supremo Tribunal que é, como se sabe, o órgão competente para, em última instância, realizar a interpretação autêntica.

No que pertine à questão de saber se o decreto-lei é ou não compatível com o princípio da anterioridade, também é possível sustentar tanto uma resposta negativa quanto uma resposta afirmativa. Parece-nos que o simples fato de referir-se a Constituição Federal, em seu art. 55, tanto aos "casos de urgência" como aos de "interesse público relevante", é bastante para afastar qualquer incompatibilidade entre o decreto-lei e o princípio da anterioridade.

Entendemos ser o decreto-lei um instrumento jurídico indesejável. Isto, porém, não nos autoriza a afirmar a sua invalidade, pois reconhecemos que a nossa Constituição, neste ponto, está longe de ensejar uma interpretação unívoca. Aliás, como adverte KELSEN, "a interpretação jurídico-científica tem de evitar, com o máximo cuidado, a ficção de que uma norma jurídica apenas permite, sempre e em todos os casos, uma só interpretação: a interpretação "correcta". Isto é uma ficção de que se serve a jurisprudência tradicional para consolidar o ideal da segurança jurídica. Em vista da plurissignificação da maioria das normas jurídicas, este ideal somente é realizável aproximadamente."(119)

Por outro lado, tendo em vista não apenas as normas

da Constituição pertinentes ao decreto-lei, mas todo o Direito Positivo brasileiro, no qual se encartam também as decisões judiciais, parece-nos inegável a compatibilidade entre o Decreto-lei e o princípio da anterioridade.

Assim, resolvemos a questão de saber o que é lei, no contexto do art. 3º, do Código Tributário Nacional, afirmando que é uma prescrição jurídica abstrata, vale dizer, uma prescrição jurídica de eficácia repetitiva, produzida por quem tenha competência para exercer a função legislativa e com observância do processo constitucionalmente estabelecido para tal.

Não basta, porém, dizer-se que a instituição do tributo há de ser feita por lei, mesmo entendido o termo em seu sentido estrito. É que a lei poderia ser de tal sorte vaga que os elementos determinantes da decisão da autoridade administrativa não estivessem nela fixados. E se assim fosse, restaria inútil, praticamente, o princípio. Não basta, portanto, o exame da fonte de produção jurídica. É importante, igualmente, o exame do grau de determinação da conduta contida na norma. A norma instituidora do tributo há de descrever a hipótese de incidência de tal sorte que fique reduzido ao mínimo possível o subjetivismo de seu aplicador. O art. 97 do CTN é indicativo desse entendimento.

No dizer de ALBERTO XAVIER, "a idéia de que em matéria de tributos a lei é o único instrumento de realização da justiça material não podia conduzir apenas à proclamação de uma reserva de lei formal, com as correspondentes exclusões do costume e do regulamento. Tornava-se ainda indispensável

que essa mesma lei disciplinasse os atos do poder administrativo de uma forma tão completa que a expressão da justiça estivesse por inteiro contida nos termos da lei, com exclusão de qualquer margem de arbítrio dos órgãos de aplicação do direito."(120)

É certo que uma determinação total e absoluta da conduta em uma norma não é, pelo menos de um modo geral, praticável. A indeterminação é muitas vezes voluntária, e muitas vezes involuntária, explicando-se, esta última, pela pluralidade de significações de uma palavra ou de uma seqüência de palavras em que a norma se exprime. "Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correcta, mas possivelmente a várias soluções que - na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar - têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no acto de órgão aplicador do Direito - no acto do tribunal, especialmente, Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei, não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa - não significa que ela é a norma individual, mas apenas que é uma das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral."(121)

De qualquer forma, pelo menos a indeterminação intencional deve ser afastada. A lei deve conter o maior grau de determinação possível da conduta em matéria de tributação. E assim deve ser não apenas em se tratando de matéria contida no campo da reserva legal, definido em nosso Direito Positivo pelo art. 97 do CTN, como em qualquer aspecto da relação

tributária. Assim, os regulamentos e normas outras integrantes da denominada "legislação tributária", também devem conter o maior grau possível de determinação da conduta, de sorte a evitar atividade discricionária, incompatível com o conceito legal de tributo, esteriotipado no art. 3º do Código Tributário.

#### 6.6 - Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

É sabido que o Direito, vale dizer, o sistema normativo, é um sistema de limites à liberdade humana. Assim, a autoridade administrativa tem no sistema jurídico limites ao desempenho de suas atribuições. Esses limites podem ser mais, ou menos estreitos. Em consequência, a liberdade de que a autoridade administrativa dispõe no desempenho de suas tarefas não é a mesma em todas as situações.

Tendo em vista o grau de liberdade conferido à autoridade para o desempenho de suas atribuições, os atos administrativos podem ser classificados em: (a) discricionários; e (b) vinculados. Fala-se, também, dos atos arbitrários. São aqueles em cuja prática a autoridade administrativa não reconhece nenhum limite jurídico. Tais atos, precisamente porque caracterizados pela inobservância de quaisquer limites jurídicos, são incompatíveis com o Direito e, assim, ficam fora do campo de estudos do jurista.

Conceituam-se como atos administrativos discricionários aqueles em cuja prática dispõem as autoridades de ampla liberdade que lhes é conferida pela lei. Já os atos vinculados são aqueles em cuja prática as autoridades administrativas não dispõem de nenhuma liberdade, posto que a norma jurídica estabelece, em todos os seus aspectos, o único comportamento legalmente possível. "Nessa categoria de atos administrativos, a liberdade de ação do administrador é mínima, pois terá que se ater à enumeração minuciosa do direito positivo para realizá-los eficazmente. Deixando de atender a qualquer dado expresso na lei, o ato é nulo, por desvinculado de seu tipo-padrão." (122)

Há quem pretenda caracterizar o ato vinculado como sendo aquele praticado de acordo com a lei. Nisto reside, porém, evidente impropriedade. O ser praticado de acordo com a lei não se presta para caracterizar o ato vinculado, pois também o ato discricionário é praticado de acordo com a lei. Ato praticado em desacordo com a lei é ato arbitrário.

No dizer de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, "atos vinculados seriam aqueles em que, por existir prévia e objetiva tipificação legal do único possível comportamento da administração em face de situação igualmente prevista em termos de objetividade absoluta, a administração ao expedirlos não interfere com apreciação subjetiva alguma." Já os atos discricionários, segundo CELSO ANTONIO, "seriam os que a administração pratica com certa margem de liberdade de avaliação ou decisão segundo critérios de conveniência e oportunidade formulados por ela mesma, ainda que adstrita à lei regulamentada

dora da expedição deles."(123)

Discricionariedade não se confunde com arbitrariedade. "Discricionariedade é liberdade dentro da lei, nos termos dela e exclusivamente para dar exato atendimento às finalidades estipuladas. Mas é também, antecipada aprovação, pela lei, do critério adotado pelo administrador, desde que mantido no interior das possibilidades comportadas pela regra normativa a cumprir e orientado em direção ao fim por ela estipulado."(124) A norma que confere poder discricionário geralmente diz que isto, ou aquilo, poderá ser feito desta ou daquela forma, a critério da autoridade administrativa. E a autoridade decide, em cada caso, do modo que entende seja melhor alcançado o fim perseguido pela atividade administrativa. "Daí que discricionariedade e apreciação subjetiva caminham "pari passu". Só há discricionariedade onde caiba algum subjetivismo. Reversamente, não há discricionariedade onde, pelo teor da dicção legal, falte espaço para interferência de alguma avaliação subjetiva, para alguma opção."(125)

Se a atividade de tributação fosse discricionária, a norma jurídica tributária diria, por exemplo, que determinado tributo seria cobrado de todas as pessoas que tivessem capacidade contributiva, na medida desta e de modo a satisfazer as necessidades do Tesouro Público. Como se vê, a autoridade da Administração Tributária disporia de ampla margem de poder discricionário para determinar o valor do tributo que iria exigir de cada um. Isto, por razões evidentes, não conduziria a bom resultado.

AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO já ensinava que nos atos administrativos nem a vinculação nem a discricção "aparecem na prática em caráter absoluto, de modo que a distinção das duas categorias se faz, concretamente, tendo em vista o caráter que seja predominante no ato." (126) E adiante esclarecia: "Assim é que a vinculação do ato pode referir-se a algum dos seguintes aspectos, isolada ou conjuntamente: conteúdo, efeitos, forma e obrigatoriedade de emanção ou execução." (127)

Segundo HELY LOPES MEIRELLES, "difícilmente encontraremos um ato administrativo inteiramente vinculado, porque haverá sempre aspectos sobre os quais a Administração terá opções na sua realização. Mas o que caracteriza o ato como vinculado é a predominância de especificações da lei sobre os elementos deixados livres para a Administração." (128)

Toda a questão está em saber se é possível, ou não, a descrição na norma, de uma hipótese de incidência da qual não participem conceitos vagos. Com efeito, há discricionariedade quando a norma, no dizer de CELSO ANTONIO BANDEIRA DE MELLO, "a) ou não descreve antecipadamente a situação em vista da qual será suscitado o comportamento administrativo (por ex., suponha-se uma norma nestes termos: "O Presidente da República poderá mudar a capital do País". Não há indicação do pressuposto, isto é, do motivo, da situação que autoriza a prática do ato); b) ou a situação é descrita por palavras que recobrem conceitos vagos, dotados de certa imprecisão e por isso mesmo irredutíveis à objetividade total, refratários a uma significação unívoca inquestionável (por ex.,



suponha-se uma norma nestes termos: "Os que se comportarem de modo indecoroso deverão ser expulsos do cinema" - o pressuposto comportamento indecoroso, ressen-te-se de alguma flui-dez); c) ou, independentemente de haver previsão da situação (contemplada mediante conceito preciso ou impreciso) a norma confere no próprio mandamento uma liberdade decisória, que envolve exame de conveniência, de oportunidade, ao invés de um dever de praticar um ato específico. Neste caso, ela poderá haver outorgado certa liberdade ao administrador para não praticar o ato ou praticá-lo num ou noutra sentido (por ex., suponha-se norma nestes termos: "A Administração poderá a re-querimento do interessado, converter em pecúnia a licença-prêmio a que o funcionário faça jus", ou ainda: "A Administração poderá conceder um prêmio de Cr\$50.000,00 a quem haja preenchido tais e tais condições"). Finalmente, registre-se que nos casos em que o pressuposto não seja enunciado pela lei ou, havendo sido, sua descrição recubra conceito vago ou impreciso, a caracterização do motivo autorizador do ato dependerá de seu ajustamento à finalidade legal. (Com efeito: toda norma administrativa visa a alcançar um interesse público, uma finalidade pública); d) finalmente, o objetivo legal costuma ser descrito de forma apenas genérica (o "interesse público") ou, em sendo específica ("moralidade pública, salu-bridade pública, ordem pública", por exemplo) contempla con-ceito padecente de certa imprecisão, certa indeterminação ob-jetiva, como nos exemplos aludidos. Esta imprecisão refluirá sobre o próprio motivo. Pense-se no exemplo já aventado: a Administração deverá expulsar dos locais de espetáculo públi-

co, os espectadores que se portem indecorosamente, a fim de proteger a moralidade pública. Como saber o que é ou não indecoroso? Depende da noção que se tenha de moralidade pública. Ora, como esta é conceito dotado de certa elasticidade, sua imprecisão é que irá tornar fluída a noção de ato indecoroso." (129)

Como se vê, a discricionariedade é evitável em alguns, mas não em todos os casos. A lei tributária não pode excluir a discricionariedade na situação descrita na letra "b", acima, pois não se pode redigir uma norma utilizando somente conceitos inteiramente objetivos, vale dizer, conceitos sem alguma vaguidade.

Volta-se, desta forma, à questão mais delicada da Ciência do Direito, que é a questão da interpretação. E na medida em que se admite que a Ciência do Direito não tem meios para conduzir a uma interpretação da norma que seja a única correta, tem-se de admitir a impossibilidade de vinculação absoluta do comportamento à norma.

E se assim é, a questão que se coloca é a de saber o que significa o advérbio plenamente, utilizado na definição legal do tributo. Em primeiro lugar, é importante esclarecer que a vinculação da atividade administrativa a que se reporta o art. 3º do Código Tributário Nacional, não há de ser sempre em relação à lei. Indicando que a vinculação da atividade administrativa não há de ser apenas em relação à lei, doutrina MÁRIO MASAGÃO: "O ato vinculado é aquele que alguma norma jurídica, obrigatória para o órgão que o realiza, manda praticar num determinado sentido, desde que surjam os re-

quisitos, por ela previamente estabelecidos. Pode tratar-se de lei, de regulamento, de instrução etc." (130)

Atividade administrativa plenamente vinculada, consoante exige a definição legal de tributo, é aquela consubstanciada de atos que RUY CIRNE LIMA denominou executivos, vale dizer, "aqueles atos que representam meramente a execução de lei ou regulamento; todos os elementos do ato vêm estabelecidos na disposição legal ou regulamentar, incluída a prática do ato mesmo, que ao funcionário vem imposta como dever!" (131)

Conforme já demonstrado, é impraticável uma absoluta vinculação dos atos administrativos à lei. Mas, como a atividade da Administração Tributária há de ser plenamente vinculada, utiliza-se a técnica da atividade administrativa normativa. Através dos regulamentos e das denominadas normas complementares da legislação tributária, mencionadas no art. 100 do C.T.N., opera-se a redução da vaguidade dos conceitos usados na lei, de sorte que o ato de concreção, vale dizer, o ato administrativo de execução, é praticado com o mínimo possível de discricionarismo.

Não se trata de delegação legislativa. Ao editar um regulamento, o Poder Executivo não está exercendo atividade legislativa delegada, mas atividade administrativa.

Esta colocação é da maior relevância no que pertine ao exame do cabimento, em certos casos, de mandado de segurança. Realmente, há situações em que o ato de concreção da norma tributária não é praticado pela autoridade administrativa, mas por um particular. É o caso, por exemplo, do desconto do imposto de renda na fonte. O ato de concreção do Di

reito, aí, é praticado pela fonte pagadora do rendimento sujeito ao desconto. É o ato de descontar o imposto. E esta compreensão leva a entender-se incabível o mandado de segurança, pois não há ato de autoridade lesionando o direito do contribuinte.

Entendimento diverso foi o adotado pelo Juiz Federal ANTONIO AUGUSTO CATÃO ALVES, invocando decisão da 4a. Turma do Tribunal Federal de Recursos, no AMS 102.225-RJ, do qual foi relator o eminente Ministro PÁDUA RIBEIRO. Entendeu aquele magistrado que, na hipótese de retenção do imposto de renda na fonte, nos termos do art. 6º do Decreto-lei 2.065/83, as autoridades impetradas, vale dizer, o Superintendente e o Delegado da Receita Federal, são incumbidas de dar execução às determinações contidas no citado dispositivo legal, e que "as empresas, encarregadas da retenção do imposto, são meros agentes arrecadadores. Além disso, ao contrário do que pretendem as autoridades supracitadas e o "Ministério Público Federal, não se trata de impugnação de lei em tese, mas de medida efetiva e concreta de retenção de imposto incidente sobre os rendimentos descritos na inicial."<sup>(132)</sup> No mesmo sentido foi a decisão do Juiz Federal FLEURY ANTÔNIO PIRES.<sup>(133)</sup>

Observou, com acuidade, o eminente Ministro CARLOS MÁRIO VELLOSO, a distinção entre a atividade legislativa delegada e o poder regulamentar, destacando que este é atividade administrativa. E esclareceu, invocando as lições de GERALDO ATALIBA, CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO e CELSO BASTOS, que as leis administrativas, diversamente do que ocorre com as

leis civis e penais, comportam regulamentação, precisamente porque o regulamento tem por objeto as situações nas quais a Administração pode atuar, no cumprimento da lei, de forma discricionária.<sup>(134)</sup>

A atividade da Administração Tributária é exercitada, portanto, de duas formas: normativa e executiva. Sempre que a lei deixa margem a mais de um comportamento, a Administração Tributária deve atuar exercendo atividade normativa, para dessa forma, eliminar o discricionarismo no momento do exercício da atividade executiva.

É importante, neste ponto, relembrar a distinção entre norma e comando, ou ordem. A norma tem eficácia repetitiva, vale dizer, que se renova toda vez que a situação nela prevista ocorre. Já o comando, ou ordem, tem eficácia instantânea, vale dizer, que se exaure em um único caso. A lei tributária contém normas. Também o regulamento, e as normas complementares de que trata o art. 100 do CTN. Assim, o fato de uma autoridade da Administração Tributária editar um ato normativo, embora seja o exercício de atividade administrativa, não é ato de concreção do Direito, posto que esse ato normativo, situa-se, ainda, no plano da denominada lei em tese. É dotado de abstração, ou generalidade.

Parece-nos, não obstante o maior respeito que temos pela opinião contrária, que os atos normativos editados pelas autoridades administrativas, do mesmo modo que o art. 6º, do Decreto-lei nº 2.065/83, estão no plano da denominada lei em tese, dotados que são de eficácia repetitiva, vale dizer, eficácia que se renova todas as vezes que ocorrer o pagamen-

to dos rendimentos neles especificados.

Uma decorrência do caráter vinculado da atividade administrativa de tributação, de notável relevância, está em que as opções feitas pela autoridade, dentro das margens de discricionarismo legalmente fixadas, vinculam a Administração. Assim, se ocorre modificação de critério jurídico, em primeiro lugar devem ser modificadas as normas que consubstanciam esses critérios, e só depois se pode admitir a prática de atos concretos de tributação com fundamento nos critérios novos. "No direito tributário, qualquer modificação de orientação administrativa deve ser precedida de alteração dos instrumentos normativos que a consubstanciam"<sup>(135)</sup>.

Como ensina GERALDO ATALIBA, "é pacífico, no direito brasileiro, que: 1) os atos concretos se fundam sempre numa norma prévia, que orienta a sua prática; 2) não pode a administração praticar ato concreto sem, com isso, aplicar as normas que os regem; 3) se tais normas emanam da própria administração (como é o caso), só pode ela praticar diversamente os atos concretos, se, antes, reformular as normas; 4) ainda quando assim aja, a administração não pode atribuir efeito retroativo às normas que expeça."<sup>(136)</sup>

Ao lado dos atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; das decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; dos convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, integram a legislação tributária, como normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos de-

cretos, as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas. Por isto, mesmo não havendo norma escrita, o comportamento da autoridade administrativa termina por vincular-se às normas costumeiras, criadas pelas práticas reiteradas dessas autoridades.

O Supremo Tribunal Federal decidiu ser indevida a aplicação de novo critério de cálculo de contribuições para o FUNRURAL relativamente a operações realizadas em período anterior à mudança de interpretação fiscal (RE nº 96.671 - SP, REL.: Ministro OSCAR CORRÊA, Revista Trimestral de Jurisprudência, vol. 107, p. 1123). Reconheceu, nesse caso, efeito normativo à decisão proferida em consulta pela Comissão Diretora do FUNRURAL. Esse entendimento, que já havia sido adotado pelo Ministro JOSÉ DANTAS, em voto vencido, no Tribunal Federal de Recursos, é perfeito. Tem indiscutível amparo no art. 146 do CTN e aplica-se também à hipótese de práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.

Há quem afirme serem os usos e costumes, representados pela prática reiterada das autoridades administrativas, importância insignificante.<sup>(137)</sup> Na verdade, porém, essas normas têm significativa importância na medida em que vinculam o comportamento das autoridades administrativas, afastando o discricionarismo e garantindo, assim, maior grau de segurança aos sujeitos passivos de obrigações tributárias.

CAPÍTULO II  
A FUNÇÃO DO TRIBUTO  
NAS ORDENS ECONÔMICA, SOCIAL E POLÍTICA



1 - QUESTÃO TERMINOLÓGICA: OS CONCEITOS DE ORDEM ECONÔMICA, ORDEM SOCIAL E ORDEM POLÍTICA.

A uniformidade de conceitos é indispensável em qualquer estudo jurídico. Aliás, essa uniformidade constitui uma necessidade elementar em todo e qualquer estudo, em toda e qualquer comunicação do saber científico. E na ciência do Direito, como se tem dito muitas vezes, a falta dessa uniformidade responde pela maioria das incompreensões e divergências. Nos estudos jurídicos, realmente, a maioria das divergências gira em torno de questões terminológicas.

Muitas vezes a doutrina não consegue superar as divergências a respeito do significado das palavras e expressões e o legislador, por isto mesmo, termina por formular definições, na tentativa de minimizar essa dificuldade.

Seja como for, a escolha das palavras com as quais se pretende expressar as idéias, nos estudos jurídicos, é sempre muito difícil. Estamos mesmo convencidos da absoluta impossibilidade da escolha de termos capazes de evitar divergências. O que se pode, e deve fazer - e certamente isto é o mais importante - é preservar a uniformidade conceitual, evitando o emprego das palavras ora em um, ora em outro sentido. E quando por algum motivo se tem de usar uma palavra em sentido diverso daquele que, em princípio, se tem a mesma atribuído, é conveniente uma explicação, uma advertência des

tinada a evitar incompreensões.

Assim é que nos preocupamos com o conceito de tributo, a ele dedicando um capítulo inteiro desta dissertação. De igual modo, consideramos conveniente estabelecer o que pretendemos dizer com as expressões ordem econômica, ordem social e ordem política.

Escrevendo sobre a economia e as diversas ordens, MAX WEBER assevera que "la tarea de la ciencia jurídica (de un modo más preciso, la jurídico-dogmática) consiste en investigar el recto sentido de los preceptos cuyo contenido se presenta como un orden determinante de la conducta de un círculo de hombres, demarcado de alguna manera; es decir, en investigar las situaciones de hecho subsumido en esos preceptos y el modo de su subsunción. Procede de tal suerte en esa tarea que, partiendo de su indiscutible validez empírica trata de determinar el sentido lógico de los preceptos singulares de todas clases, para ordenarlos en un sistema lógico sin contradicción. Este sistema constituye el "orden jurídico" en el sentido jurídico de la palabra. Por el contrario, la ciencia económico-social considera aquellas acciones humanas que están condicionadas por la necesidad de orientarse en la realidad económica, en sus conexiones efectivas. Llamamos "orden económico" a la distribución del poder de disposición efectivo sobre bienes y servicios económicos que se produce consensualmente - concensus - según el modo de equilibrio de los intereses, y a la manera como esos bienes y servicios se emplean según el sentido de ese poder fáctico de disposición que descansa sobre el concenso."<sup>(138)</sup> Adian-

te, porém, esclarece que "si, a pesar de esto, el orden económico y jurídico se encuentran mutuamente en la más íntima relación, ello significa que este último no se entiende en sentido jurídico sino sociológico: como validez empírica. En este caso el sentido de la expresión "orden jurídico" cambia totalmente. Entonces no significa un cosmos lógico de normas "correctamente" inferidas, sino un complejo de motivaciones efectivas del actuar humano real. Esto necesita una mayor explicación."<sup>(139)</sup> E passa a explicar as relações e recíprocas interferências entre a economia e o Direito.

A palavra ordem, como muitas outras, pode ser usada com diversos significados. "Uma série de sentidos, variados e por vezes ambíguos, assola o trabalho do jurista quando vai abordar o tema referente à expressão ordem. Bastaria fixar-se no que representa enquanto sistematização de princípios ou como comando, para se aquilatar as dificuldades da tarefa."<sup>(140)</sup> Também a palavra social está muito longe de ser unívoca.

Não obstante o seu significado ambíguo, ou até, talvez, por isto mesmo, a palavra ordem é muito utilizada em estudos jurídicos. Com a palavra ordem significando "um conjunto sistêmico de princípios de organização", no dizer do Professor EROS ROBERTO GRAU, "podemos referir uma ordem jurídica, uma ordem pública, uma ordem econômica, uma ordem social. Todas estas últimas, no entanto, se compõem, como parcelas daquela, na ordem jurídica."<sup>(141)</sup>

Realmente, a ordem jurídica, como conjunto de prescrições destinadas a regular a conduta humana, envolve os mais

diferentes aspectos da vida em sociedade. Assim, é inegável que abrange a ordem econômica e a ordem social. Aliás, há quem afirme que a ordem econômica abrange a ordem social, pois os problemas ditos sociais, pertinentes à distribuição da riqueza, são também problemas econômicos. Entender-se como problemas econômicos somente os da produção e da circulação, e como problemas sociais os da repartição, seria um equívoco devido "à ênfase que se conferiu, ao final do século passado, ao tratamento de tais problemas, de gravidade social extrema. Tão grande a sua relevância social - ainda que não tenham deixado eles, problemas de repartição do produzido, de ser essencialmente econômicos - que em torno a sua consideração expressões várias foram plasmadas, sempre com a qualificação do "social". Aí a "questão social", a idéia de um "Direito Social" e a noção de uma "justiça social". É certo porém, de toda sorte, que a extrema relevância social dos problemas de repartição não é tal que exclua a sua natureza essencialmente econômica. Não há, aqui, salto qualitativo suficiente para opor, entre si, produção e circulação, de um lado, e repartição, do outro. As preocupações do social, obviamente, estão presentes tanto na ordenação da produção e da circulação, quanto na da repartição. A circunstância de surgirem tais preocupações de modo mais incisivo em relação à repartição, todavia, não importa a redução do âmbito da economia, para o efeito de que dela se apartem os problemas dessa última espécie."(142)

É evidente que os problemas sociais são também problemas econômicos, e que estes são, igualmente problemas so-

ciais, na medida em que as palavras econômico e social são tomadas em sentido mais amplo, ou mais restrito. Tudo não passa, portanto, de uma questão semântica, a exigir que, pelo menos para fins didáticos, o autor de qualquer estudo esclareça o significado dessas expressões.

Assim, nesta dissertação, utilizamos a expressão ordem econômica, para designar o conjunto de relações pertinentes à produção e à circulação da riqueza. É claro que essas relações não podem ser isoladas daquelas outras, pertinentes à distribuição. Mas é possível, pelo menos no plano didático, examiná-las tendo-se em vista especialmente a produção e a circulação da riqueza.

Designamos, aqui, com a expressão ordem social, o conjunto de relações pertinentes à distribuição da riqueza. A palavra social, aqui, tem um significado restrito. Não se refere, obviamente, à vida social em seus múltiplos aspectos que, de certo modo, são inseparáveis. Diz respeito, apenas, ao aspecto de distribuição dos bens da vida, como aspecto relevante, que é, para a harmonia dos homens.

A determinação desses conceitos, porém, não é puramente arbitrária. Pelo contrário, procura aproximar tanto quanto possível a linguagem aqui utilizada daquela que é corrente em nosso meio. Como demonstra a lição de EROS ROBERTO GRAU, há pouco transcrita, é comum o uso da palavra social no sentido por nós adotado. Por outro lado, nossa opção torna compreensível, e de certa forma explica a linguagem usada na Constituição, que assim não há de ser considerada equívoca, pela referência a uma ordem econômica e social.

Finalmente, por ordem política deve ser entendido, aqui, o conjunto de relações pertinentes à aquisição e ao exercício do poder estatal.

Sabemos que, tal como acontece com as expressões ordem econômica e ordem social, também a expressão ordem política é portadora de múltiplos significados. Ordem, como vimos, é palavra plurissignificativa. Política, é "termo empregado em várias acepções: 1. no sentido vulgar, tudo o que se relaciona com a vida coletiva das organizações políticas: eleições, partidos, atividades dos órgãos governamentais e dos indivíduos sob certos aspectos, etc. Ex.: A política está muito agitada. Isso são coisas da política. 2. Orientação ou atitude do governo em relação a certos assuntos. Ex.: política financeira, política do café, etc. 3. Conjunto de processos, métodos, expedientes e ardís para conseguir, conservar e exercer o poder. Foi o sentido que lhe deu Machiavelli e também alguns autores modernos. 4. Arte de governar os Estados e realizar o bem público. "Política é a arte de governar..." (Bluntschli). "A Política descreve o Estado como deve ser, o Estado justo." (Kelsen). 5. Conhecimento sistemático dos fenômenos políticos, isto é, do Estado, como fato político que engloba os demais fatos políticos. Nesta última acepção é usado o termo Política pela maioria dos sociólogos e juristas contemporâneos, sendo raros os que ainda lhe pretendem conferir o caráter de arte ou ciência normativa." (143)

Quando nos referimos, aqui, à função do tributo na ordem política, reportamo-nos à questão de saber se o tributo

é um instrumento útil na reconstrução do federalismo, porquanto, no dizer autorizado do Professor PAULO BONAVIDES, "será trabalho de juristas retocar a velha e imobilizada estrutura jurídica do antigo federalismo, acomodando-a às condições novas do sistema, que irrevogavelmente se moverá agora e de futuro no âmbito de um Estado eudemonístico, o "Welfare State", realidade primeira, que trouxe já para o Estado presente a política do salário-mínimo, da previdência, das reformas sociais profundas na idade das massas e da socialização do poder e da riqueza." (144)

## 2 - TRIBUTAÇÃO FISCAL E EXTRAFISCAL

Entende-se por tributação fiscal a atividade de tributação desenvolvida com a finalidade de carrear dinheiro para os cofres públicos. Com a tributação fiscal, ou neutra, o Estado não pretende exercer qualquer influência nas relações econômicas. Quer apenas obter recursos financeiros. É inegável que a simples retirada de dinheiro das mãos daqueles que exercem atividades econômicas produzirá algum efeito nas relações de produção e circulação de riqueza. Entretanto, quando se afirma que um tributo tem finalidade fiscal, pretende-se dizer que ele não foi instituído para outro fim que não seja o de carrear dinheiro para os cofres públicos.

Extrafiscal, por seu turno, é a atividade de tributação que tem por objetivo a interferência do Estado na economia. Com o tributo extrafiscal pretende o Estado exercer influência nas relações de produção e circulação da riqueza, ou ainda, na distribuição da riqueza, ou, finalmente, pretende o Estado alcançar qualquer outro objetivo que não seja a simples arrecadação de recursos financeiros.

A distinção, como se vê, está na finalidade com que o tributo é utilizado. Daí afirmar ALBERTO DEODATO, invocando lição de Del Vecchio, que não existe uma finança fiscal e outra extrafiscal, mas uma finança fiscal e, depois, infinitas possibilidades de transformá-la em extrafiscal, por exi-



gências, ideais, motivos, etc. (145)

A rigor não há tributo neutro. O tributo sempre produz algum efeito na conjuntura econômica. Seja pela simples retirada do dinheiro de alguém, que, desta forma não o destinará ao consumo, ou ao investimento, como faria se o tributo não existisse, seja ainda pela reação que provoca naquele que o suporta. Realmente, pelo influxo da tributação o sujeito gravado modifica seu comportamento a fim de impedir, se possível, ou pelo menos reparar o prejuízo sofrido por causa do imposto. Se não procura aumentar sua renda, tenta pelo menos mantê-la no mesmo nível, pois a renúncia àquilo com que já estava acostumado, a queda de seu padrão de vida é mais dolorosa do que a perda de uma vantagem ou aumento esperado mas ainda não obtido. (146)

A tributação extrafiscal, diversamente do que a muitos pode parecer, não é nova. Assim é que SCHMOLDERS, descrevendo a história da imposição, registra: "El segundo Imperio persa (226-627 p. Cr.) creó con los Sasánidas un Estado asiático altamente organizado; siendo inicialmente un simple Estado feudal. Corsoes II (551-578) abolió los privilegios de la nobleza mediante una reforma cuyos puntos capitales fueron la nueva medición de las tierras para lograr una más justa recaudación del impuesto territorial y la reforma tributaria, de innegable parecido con la de Diocleciano. Elemento central del nuevo sistema tributario fué también en este caso un impuesto de producto sobre la tierra, pero con tarifas graduadas según las distintas especies de cultivo. Así, por ejemplo, el propietario de una viña pagaba ocho veces

más de lo que había de pagar por la misma superficie dedicada al cultivo de trigo. También se semetiõ a tarifa gradual el impuesto de capitación; estaban exentos los funcionarios y los varones de veinte y mayores de cincuenta años, según "la mayor o menor capacidad de cada uno." (147)

Observa-se, porém, com SCHMOLDERS, que a queda do Império romano levou consigo a avançadíssima economia monetária da antiguidade e, ao ressurgir novamente com os germanos, a Fazenda Pública voltou a oferecer as características da economia natural, vale dizer, a atividade financeira do Estado voltou a ter a característica da neutralidade. (148)

A teorização da política fiscal, como não podia deixar de ser, seguiu os mesmos caminhos da teoria econômica. Sofreu as mesmas influências do pensamento filosófico e político através dos tempos. E os estudos de política fiscal ganharam, assim, maior importância com o advento do denominado Estado intervencionista.

Nos dias atuais, não se pode afirmar a existência de tributação exclusivamente fiscal. Pode-se, em determinado sistema tributário, apontar um tributo com função predominantemente fiscal, ou extrafiscal. Mas o sistema, como todo, tem sempre função predominantemente extrafiscal.

Em termos metodológicos, é importante fazermos algumas distinções. Assim, é importante distinguir a extrafiscalidade que se manifesta no momento da incidência do tributo, daquela que se manifesta no momento da aplicação, pelo Estado, dos recursos arrecadados por meio do tributo. Estabelecida essa distinção, é possível afirmar que certos tributos

não ostentam função extrafiscal. Em outras palavras, é possível dizer-se que o Estado, ao instituir determinado tributo, não pretende que a sua cobrança exerça influência nas relações econômicas, embora pretenda obter recursos em cuja aplicação vai exercer tais influências. Por outro lado, é relevante distinguir os efeitos previstos, e desejados, daqueles imprevistos. Da maior importância, por isto mesmo, são os estudos da Ciência das Finanças Públicas.

Muita vez um tributo, criado para exercer determinada função, é utilizado com objetivos inteiramente diversos. Entre nós, o Imposto sobre Produtos Industrializados, incidente sobre os cigarros, tem sido utilizado com o intuito de aumentar a receita tributária. Com a Emenda Constitucional nº 23/83, foi aumentada a base de cálculo desse imposto, com o propósito declarado de aumentar a arrecadação. É sabido, porém, que esse imposto tem, pelo menos no plano teórico, função extrafiscal, consistente em desestimular o consumo de cigarros.

Essa prática, porém, só é possível, ou pelo menos só é possível com êxito, porque se sabe que aquele efeito sobre o consumo de cigarros não ocorre efetivamente. Ou pelo menos não ocorre de modo significativo, sendo por isto previsível o aumento de receita decorrente do aumento do tributo.

Este exemplo presta-se para demonstrar que o emprego da tributação como instrumento extrafiscal é na verdade uma questão muito complexa. Por outro lado, é também um indicador de que a tributação e os gastos públicos devem ser tratados em conjunto, como instrumentos de Política Fiscal. Quase

sempre os estudiosos confundem o fim extrafiscal do tributo com o fim extrafiscal da atividade financeira do Estado. Por isto mesmo não distinguem o momento da incidência tributária do momento da aplicação dos recursos financeiros decorrentes da tributação. (149)

3 - DESENVOLVIMENTO, SOCIALISMO E TRIBUTAÇÃO

Empregamos a palavra desenvolvimento, aqui, em sentido amplo, abrangente de todos os aspectos do processo de luta por melhor qualidade de vida. "O desenvolvimento de qualquer sociedade constitui um processo complexo, difícil e de múltiplas dimensões. Em seus termos mais simples, as nossas aspirações de desenvolvimento podem ser sintetizadas por três objetivos fundamentais: a riqueza, a equidade e a liberdade." (150)

A luta pela riqueza, a luta pela equidade e a luta pela liberdade estão intimamente ligadas e certamente constituem não mais que aspectos da luta pelo que denominamos melhor qualidade de vida. Seguramente a luta pela riqueza não terá êxito se empreendida com desprezo pela equidade e pela liberdade. Por outro lado, a equidade sem a riqueza e sem a liberdade não seria mais que a socialização da miséria. Finalmente, a liberdade, sem riqueza e sem igualdade é absolutamente impossível. "Desenvolvimento econômico, social e político representam assim três facetas, estreitamente inter-relacionadas, de um mesmo processo de enriquecimento e aperfeiçoamento da sociedade, com a progressiva superação das limitações e deficiências que caracterizam o atraso e o subdesenvolvimento." (151)

Mesmo assim, consideramos acertado, senão indispensável, pelo menos no plano metodológico, a identificação dos objetivos específicos do desenvolvimento, em cada um dos seus três aspectos aqui mencionados. Assim diremos que a busca da riqueza, vale dizer, da disponibilidade cada vez maior de bens e serviços, é o objetivo do desenvolvimento econômico, em sentido restrito. O desejo de equidade na distribuição da riqueza constitui o objetivo essencial do desenvolvimento social. E, finalmente, o desejo de liberdade constitui o objetivo do desenvolvimento político.<sup>(152)</sup>

Não pretendemos, até porque é tarefa que está acima de nossas modestas possibilidades, fazer um estudo do desenvolvimento com o exame profundo desses três mencionados aspectos. Isto, aliás, ultrapassaria também os limites desta dissertação. Pretendemos apenas examinar a possibilidade de utilização do tributo, como instrumento de que se pode valer o Estado na luta pelo desenvolvimento em seus três aspectos fundamentais, a saber, o econômico, o social e o político. Em outras palavras, pretendemos estudar a prestabilidade do tributo como instrumento de compatibilização, capaz de permitir que a luta pela riqueza se desenvolva sem prejuízo da equidade e da liberdade.

Para muitos, a única postura do Estado, capaz de permitir a efetiva preservação dos interesses sociais, vale dizer, de permitir que a riqueza seja repartida com equidade, é a apropriação dos meios de produção. É a estatização da economia. É o Estado socialista.

Admitida a opção pelo Estado socialista, o estudo da

função do tributo perde sua importância, porque, "en el socialismo triunfante no desaparece la necesidad objetiva de utilizar las fuentes impositivas para cubrir una parte de los ingresos del presupuesto del Estado socialista. En el socialismo, los impuestos se siguen jugando un papel importante en la política económica del Estado. Se utilizan como un medio para estimular el desarrollo de las formas colectivas de economía, para regular los ingresos individuales y como fuente complementaria de los ingresos de recursos financieros en el presupuesto de la nación."<sup>(153)</sup>

Segundo os doutrinadores do socialismo, na União Soviética "los impuestos a pagar por la población van perdiendo de año en año su importancia. Gracias a los éxitos logrados en el desarrollo de la economía, la reproducción ampliada y la elevación del nivel material y cultural del pueblo soviético, estos impuestos se aseguran, fundamentalmente, con los ingresos procedentes de la economía socialista."<sup>(154)</sup>

Há, todavia, quem afirme que o Estado pode realizar sua função social sem excluir a economia de livre iniciativa, vale dizer, a economia de mercado. Se isto é certo, ou não, é problema que não pretendemos enfrentar, até porque ultrapassa os limites desta dissertação. De qualquer sorte, ao optarmos pelo estudo da função do tributo já demonstramos de alguma modo a nossa crença no Estado social, não socialista.

Neste ponto cumpre-nos prestar um esclarecimento a propósito da distinção entre Estado social e Estado socialista. Entendemos por Estado social aquele voltado para a defesa da igualdade, sem aniquilamento da liberdade, sem o esma-

gamento do indivíduo. "O Estado social representa efetivamente uma transformação superestrutural por que passou o antigo Estado liberal. Seus matizes são riquíssimos e diversos. Mas algo, no Ocidente, o distingue, desde as bases, do Estado proletário, que o socialismo maxista intenta implantar: é que ele conserva sua adesão à ordem capitalista, princípio cardinal a que não renuncia." (155) Por Estado socialista entendemos aquele que se apropria dos meios de produção, valendo ressaltar que isto não ocorre necessariamente de uma só vez. Pode verificar-se aos poucos, progressivamente. Assim, no momento em que o Brasil criou o monopólio estatal do petróleo e fundou a PETROBRÁS, não tomou "essa iniciativa doutrinariamente em nome de um Estado social, mas de um Estado socialista, embora não o confesse." (156)

O Estado social, ou Estado democrático, "segundo o bolchevismo ortodoxo, é, com todo o teor social de que se reveste, apenas outro esforço dissimulado da burguesia capitalista, que, obrigada a concessões de sobrevivência, a recuos ideológicos cada vez mais assinalados, procura, com os direitos outorgados nas cartas constitucionais, evitar o desfecho fatal contido na previsão do Manifesto Comunista!" (157)

Nossa opção pelo Estado social democrático não significa uma certeza, para nós, de sua viabilidade. Há mais de vinte anos escreveu o Professor PAULO BONAVIDES: "postulando justiça para todas as classes, com cujos interesses intenta conciliar-se, o Estado social, a despeito da impiedosa crítica maxista e do colapso do Estado liberal, constitui a palavra de esperança com que acenam estadistas e teóricos do Oci



dente, na ocasião em que os elementos da tempestade social, de há muito acumulados no horizonte político das massas proletarizadas, ameaçam desabar sobre a ordem social vigente, impondo-lhe o dilema de renovar-se ou destruir-se."(158) Considerava, todavia, aquele notável teórico do Direito Constitucional e cientista político, ser quase impossível a conservação do Estado social, mesmo a ele atribuindo valoração máxima, por lhe parecer "aquele que busca realmente, como Estado de coordenação e colaboração, amortecer a luta de classes e promover entre os homens a justiça social, a paz econômica."(159)

A incerteza quanto à viabilidade do Estado social não nos leva a acreditar no Estado socialista como instrumento do desenvolvimento social porque temos profundo receio de que a eliminação da liberdade de iniciativa econômica arrefeça o ânimo das pessoas na luta pelo desenvolvimento econômico. Por outro lado, parece-nos que a concentração, no Estado, das duas formas de poder, o poder institucional e o poder econômico, conduz ao totalitarismo, e este ao esmagamento do indivíduo, prejudicando, assim, o desenvolvimento político.

Pensamos, com BERTRAND RUSSELL, que "uma sociedade sã e progressista exige tanto controle central como iniciativa individual e de grupo: sem controle há anarquia, e sem iniciativa há estagnação."(160)

Não há dúvida de que a inteira liberdade de iniciativa individual, o individualismo sem controles, responde pelas gritantes desigualdades, pela excessiva concentração da

renda em mãos de uns poucos privilegiados e pela pauperização das grandes massas populacionais. Por isto é indispensável, para a preservação da liberdade, a reformulação do seu conceito. Não é admissível a liberdade em prejuízo da equidade. A liberdade admissível é aquela que, no dizer do Professor EROS ROBERTO GRAU, invocando a lição de FRIEDMANN, "não deve conduzir à degradação, à vida dos bairros miseráveis, à indignância da maioria por contraste com a riqueza e o poder de muitos." (161)

O caminho é o Estado social, vale dizer, o Estado intervencionista. E neste a tributação é instrumento de inegável valia.

Com efeito, é sabido que a intervenção do Estado pode ocorrer por absorção ou participação, por direção e por indução. Na primeira dessas três formas de intervenção o Estado atua como empresário. Associado, ou não, a outros empresários, ele desempenha atividade de produção ou de circulação da riqueza. Na intervenção por direção o Estado impõe normas para os sujeitos da atividade econômica. Na intervenção por indução, o Estado se utiliza das leis naturais do mercado, sem impor comportamentos ao empresário, mas procurando oferecer certas vantagens para os que adotarem certos comportamentos.

Na intervenção por participação o Estado é sujeito do processo econômico. Nas duas outras formas ele age sobre o processo, exercendo funções de ordenação do mesmo por meio de instrumentos jurídicos. "É evidente que as posturas assumidas, em uma e outra hipóteses, colocam o Estado em posi-

ções jurídicas inteiramente diversas. Além disso, é certo também que os conjuntos de normas de intervenção por direção e de intervenção por indução apartam-se entre si de modo claro e preciso. No primeiro caso, estamos diante de comandos imperativos, definidos pelo seu caráter cogente, impositivos de determinados comportamentos, a serem necessariamente cumpridos pelos agentes no processo econômico. Já no segundo, defrontamo-nos com normas que, embora apontem uma determinada conduta ou organização a ser seguida pelo seu destinatário, não o obrigam juridicamente a segui-la, deixando em aberto outras opções a serem adotadas. A norma típica de intervenção por direção estará no tabelamento do preço de um determinado produto. A intervenção por indução, na definição de estímulos ou incentivos à adoção de um certo comportamento, a cujo destinamento pelo agente econômico, não obstante, não corresponde a aplicação de uma penalidade de caráter jurídico. Para logo se vê, assim, serem também distintos os critérios e técnicas normativas aplicáveis a uma e outra daquelas modalidades."(162)

Embora admitindo, em certos casos, a intervenção por participação, não escondemos nossa preferência pelas outras formas, por considerarmos o Estado um péssimo empresário. E entre a intervenção por direção e a intervenção por indução, preferimos esta última, porque preserva maior margem de liberdade individual.

Na intervenção por indução, o tributo é inegavelmente o mais valioso instrumento do Estado. Seu uso com habilidade permite realizar os fins sociais do Estado sem prejuízo da

liberdade individual de iniciativa econômica, na qual o egoísmo humano funciona como móvel maior na luta pelo desenvolvimento.

Não constitui novidade a afirmação de que o tributo é uma arma valiosa de reforma social. Em livro editado há trinta anos, ALIOMAR BALEEIRO afirmava que os efeitos da tributação sobre a redistribuição da fortuna e da renda entre os indivíduos eram perfeitamente conhecidos há cerca de cinco séculos<sup>(163)</sup>. E segundo BALEEIRO, "já ARISTÓTELES consignava as diferenças de fortuna entre as classes sociais como causa das facções e competições políticas."<sup>(164)</sup>

Diversos escritores e líderes já defenderam a reforma social por meio de impostos, sendo relevante destacar que "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".<sup>(165)</sup>

Note-se que os antigos defensores da tributação como arma de reforma social não conheceram impostos vigorosos sobre o patrimônio e a renda. "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, parecem, hoje, pueris."<sup>(166)</sup>

#### 4 - TRIBUTAÇÃO E EMPRESA PRIVADA.

O termo "capitalismo" conserva um significado negativo, intimamente ligado ao Estado liberal e, portanto, ao individualismo. Não o empregamos, porém, com este sentido, mas no sentido de sistema econômico em que predomina a empresa privada, vale dizer, a economia não estatizada. É certo que o sentido etimológico do termo induz a idéia de favorecimento ao capital, como um dos fatores da produção. E não temos dúvida de que a empresa privada, a livre iniciativa econômica, em face de um Estado liberal, favorecem efetivamente o capital. Daí as gritantes desigualdades entre as diversas classes sociais, sendo certo que a classe dos trabalhadores é sempre sacrificada. Mas quando afirmamos que a livre iniciativa econômica favorece o fortalecimento do capital, em detrimento do fator trabalho, situamos tal afirmação no campo da denominada economia positiva.

"A economia positiva trata do que é, era ou será. A economia normativa trata do que deve ser. Essa distinção pode ser adequadamente esclarecida se recorrermos a algumas asserções, perguntas e hipóteses, classificando-as como positivas ou normativas. Foi este o recurso utilizado por Lipsey e Steiner para bem fixar a diferença essencial entre as duas noções: "A afirmação de que a cisão do átomo é impossível é uma proposição positiva, que de certo modo pode ser definiti

vamente refutada (como de fato foi) por observações empíricas; já a afirmação os cientistas não devem proceder à cisão do átomo é uma proposição normativa, que implica juízos éticos dependentes da posição filosófica, religiosa ou cultural de quem a formulou e que, por isso mesmo, não pode ser definitivamente refutada via observação empírica, uma vez que depende de juízos de valor, pessoais e subjetivos. A pergunta quais são as medidas governamentais que reduzem o desemprego e quais as que evitam a inflação é de natureza positiva; é, porém, normativa a proposição devemos dar mais importância ao desemprego do que à inflação. A primeira pergunta pode ser respondida pelo conhecimento positivo da Economia: de observações empíricas, racionais e científicas deduzem-se as respostas pretendidas. Já a segunda pergunta, pelo seu conteúdo normativo, é passível de controvérsias; dependendo dos juízos de valor de indivíduos que pensem diferentemente sobre questões sociais, são igualmente admissíveis posições opostas a respeito dessa proposição normativa. E não será a simples observação empírica dos fatos que conduzirá à indicação da posição correta." (167)

A tributação, ao que nos parece, é excelente instrumento para o direcionamento da economia, pois permite sejam alcançados os fins sociais, vale dizer, o desenvolvimento social, a distribuição da riqueza com equidade, sem prejuízo da livre empresa. Se as relações econômicas podem ser vistas e descritas do modo como são, como faz a denominada economia positiva, também é possível direcioná-las. Para tanto é que se desenvolve a denominada economia normativa.

Nesse direcionamento, afastada a idéia da estatização, resta o tributo. Este, como já afirmamos, é talvez o único instrumento hábil para a preservação da livre empresa.

É preciso, portanto, que se afaste de uma vez por todas a idéia de que a tributação enérgica é arma contra a economia liberal. Referindo-se ao imposto de renda, sustenta PONTES DE MIRANDA: "Sociologicamente, é o imposto com que pode a burguesia fazer a sua política de duplo frenamento: retardar os movimentos simetrizadores causados pela exagerada, profunda e grave diferença de fortuna (milionários, pobres), evitando que se chegue ao limite, a ponto neurálgico, em cujo contacto se inicie a catástrofe; e dotar a economia liberal dos meios para a realização de obras públicas, assistência social e luta contra o desemprego. A partir de certo momento de assimetria econômica das classes, economia liberal que não tem reservas morais capazes de realizar a política de gravação das rendas é economia liberal que se suicida. Não há democracia liberal, a certo ponto de tal assimetria, sem imposto sobre renda." (168)

(Economia liberal, na lição de PONTES DE MIRANDA, não é a economia puramente liberal, como ele próprio esclarece).

No século XIX o imposto já era usado como arma contra revolucionária. Era considerado "o seguro de todos contra a revolução." Já "no princípio do século XX, foi o imposto sobre o rendimento que desempenhou este papel, aparecendo como um meio de igualização das condições sociais." E atualmente, "os autores pensam da mesma forma na tributação do capital para reduzir as desigualdades crescentes de rendimentos,

mantendo a economia de mercado e a sociedade capitalista."(169)

No dizer de ALLAIS, "o imposto sobre o capital aparece como o preço a pagar pelos beneficiários de rendas puras para a manutenção da propriedade privada e da economia de mercado."(170)

Vê-se, portanto, que o tributo não é instrumento do socialismo, vale dizer, da estatização, mas da economia de mercado, da livre iniciativa econômica. Mas é preciso que os detentores das grandes fortunas assim o entendam e, portanto, o admitam.

Realmente, não se pode negar que o poder de decisão está com os ricos. Se não são eles os titulares do poder institucionalizado, pelo menos exercem fortíssima influência sobre estes. Por isto, a criação de impostos enérgicos, capazes de efetivamente reduzir as desigualdades sociais a limites toleráveis, depende indiscutivelmente da vontade dos detentores da riqueza. Por tal razão, realmente não é fácil. Mas é preciso que estejam conscientes de que a tributação é a melhor arma na defesa da economia de mercado, vale dizer, da empresa privada.



## 5 - TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO

Desenvolvimento econômico, é aqui, expressão que empregamos para designar o que alguns economistas chamam crescimento econômico. Queremos nos referir ao sentido restrito da expressão, vale dizer, ao crescimento dos índices de riqueza, sem dar importância aos aspectos da equidade e da liberdade, dos quais nos ocuparemos mais adiante, quando cuidarmos do desenvolvimento social e do desenvolvimento político.

Considerado, assim, apenas o aspecto do desenvolvimento relacionado à luta pela riqueza, poder-se-ia argumentar que a tributação seria um instrumento de desestímulo. Com o tributo, o Estado estaria retirando do setor privado recursos que, em ali permanecendo, estariam certamente produzindo novas riquezas.

Nessa linha de raciocínio muitos sustentam que determinados empreendimentos só serão viáveis quando o empreendedor dispõe de somas elevadas de dinheiro para sua exploração. Muitas atividades não podem ser desenvolvidas com êxito por empresas de pequeno e médio porte. Só as empresas de grande porte econômico as podem explorar com vantagens.

No dizer do Professor MÁRIO HENRIQUE SIMONSEN, "o progresso tecnológico estabeleceu dimensões mínimas para que as empresas operem com eficiência em determinados setores. Mais

ainda, o tempo vem ampliando tanto essas dimensões mínimas, com a lista de atividades que se beneficiam de economias de escala. Isso não implica a condenação à morte das pequenas e médias empresas, que continuam economicamente ajustadas à agricultura, a algumas indústrias, e a muitos serviços. Mas significa que, com o progresso econômico, percentagem crescente do produto nacional e dos investimentos, tem que se concentrar em empresas de grande porte. A dimensão econômica mínima pode, inclusive, exigir escala transnacional em setores de grande dinamismo tecnológico, e cujo desenvolvimento exige grandes gastos em pesquisa. (171)

Diante dessa colocação, o Estado teria de criar condições favoráveis ao acúmulo de grandes riquezas nas mãos dos empresários. Ou, pelo menos, abster-se de promover a redistribuição da riqueza de sorte que, pelo funcionamento do próprio mecanismo do mercado esse acúmulo de riqueza viesse a acontecer.

A partir de considerações dessa ordem desenvolveu-se, no Brasil, uma política de incentivos fiscais altamente concentradora de rendas. "Estudos recentes feitos na Universidade de São Paulo mostram que o grau de regressividade embutido no sistema tributário brasileiro hoje é bastante elevado. Carga tributária média, níveis de renda em torno de um a três salários mínimos, chega a 30% da renda familiar, enquanto que a carga tributária média em níveis de renda em torno de 100 salários mínimos baixa a 15% da renda familiar, ou seja, a metade da carga tributária anterior. Isso deve obviamente não ao Imposto sobre a Renda, mas muito mais particu-

larmente ao elevado peso que os impostos indiretos sobre mercadorias ainda apresentam nesse sistema tributário." (172)

Parece-nos que a concentração de riqueza é algo que acontece naturalmente. Assim, uma postura abstencionista do Estado é suficiente para que ela aconteça. Além disto, existem mecanismos através dos quais as pessoas, conscientemente ou não, promovem a concentração da riqueza. A loteria é exemplo incontestável de mecanismo concentrador de riqueza, que atua com a colaboração espontânea das pessoas, levadas pela esperança do prêmio.

Não nos parece, porém, que a concentração da riqueza seja indispensável ao desenvolvimento econômico. E não é verdade que uma tributação enérgica sobre a riqueza seja incompatível com esse desenvolvimento. O argumento de que a tributação da riqueza constitui um estímulo ao consumo e um desestímulo à poupança e ao investimento, tem validade muito relativa. É mais uma desculpa do que um argumento sério. Pode ser verdadeiro em relação a pessoas com rendas inexpressivas, mas não o é em relação àqueles que auferem rendas elevadas.

É possível que o ônus de um tributo sobre o patrimônio conduza o contribuinte a fazer gastos suntuários. Entretanto, provavelmente o conduzirá também a reduzir os seus gastos com a aquisição de bens de consumo duráveis, pois estes ficariam sujeitos ao tributo.

A preferência pelos gastos suntuários que pode ser neutralizada pela incidência de um imposto bastante forte, especificamente sobre gastos dessa natureza. Ao contribuinte possuidor de rendas significativas restariam, portanto, as

alternativas: (a) adquirir bens de consumo duráveis e, desta forma, aumentar a riqueza sujeita ao imposto geral sobre ela incidente, sem aumentar suas rendas; ou, (b) investir em atividades produtivas.

É certo que a aplicação de recursos em atividades produtivas não significaria uma fuga ao imposto geral sobre a riqueza, com ele o contribuinte buscaria a obtenção de maior renda, para suportar o ônus do imposto. E poderia significar uma redução do imposto geral sobre a riqueza, se este for seletivo, o que é recomendável, como adiante procuraremos demonstrar.

Assim, tributar a riqueza pode ser considerada mesmo uma forma de estimular o crescimento econômico. "El contribuyente que posee bienes patrimoniales totalmente improductivos, pero susceptibles de exploración, se halla inducido a explotarlos o bien a venderlos para neutralizar, de esta manera, la incidencia del gravamen. El propietario de tierras incultas es inducido a su cultivo o, en el caso de imposibilidad de hacerlo, a enajenarlas total o parcialmente para utilizar productivamente el dinero obtenido en la venta. El propietario de dinero o fondos inactivos tiene incentivos para su inversión. Nada de ello acontece con el impuesto a la renta, para el cual todas estas situaciones están fuera de su alcance."(173)

É certo que a tributação pode impedir a formação de grandes fortunas individuais, entretanto "essa verdade não prova que um país empobreça por efeito de tributação enérgica, 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."(174)

Não se pode esquecer que o Estado aplica os recursos obtidos através dos tributos. Tais recursos, portanto, voltam para o setor privado, pois "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."(175)

No Brasil, a maioria dos empreendimentos ainda pertence a empresas familiares. Daí a preocupação no sentido de não impedir a formação de grandes fortunas individuais, que seriam necessárias à preservação dessas empresas. E mais que isto, a política de incentivos fiscais.

Como se sabe, nossa legislação sobre o imposto de renda instituiu e vem mantendo alguns incentivos, entre os quais os destinados a promover o desenvolvimento do Nordeste. Tais instrumentos de política tributária, não obstante possam ter aspectos positivos, são contestáveis do ponto de vista do desenvolvimento social, porque promovem a concentração da riqueza, além de se prestarem para a prática de fraudes.

Mesmo considerando a necessidade de concentração de

grandes somas de recursos financeiros, necessária à viabilidade de determinados empreendimentos, não se pode pretender que o Estado estimule a concentração individual da riqueza. "Não é impossível que a empresa familiar, via inversão de lucros e endividamento, alcance as dimensões mínimas exigidas em certas indústrias modernas. Não é impossível, inclusive, que o Estado ajude algumas empresas familiares a alcançar essas dimensões, via incentivos e créditos subsidiados. Apenas este último procedimento, que equivale a tributar os pobres e a classe média para subvencionar os ricos, é de curto fôlego político. A empresa estritamente familiar, por seu turno, está sujeita a um ciclo de ascensão e declínio incompatível com a responsabilidade das grandes unidades produtoras. O ímpeto criativo do seu fundador nem sempre é transmitido aos herdeiros. Ou, às vezes, transmite-se na hora errada, quando a empresa alcançou o ponto que requer menos ímpeto e mais profissionalismo de gestão. O velho ditado "pai rico, filho nobre, neto pobre" não passa de uma caricatura, pois em muitos casos o inovador schumpeteriano sabe transformar seus filhos em excelentes administradores profissionais. Mas vale como advertência."(176)

A sociedade anônima é o instrumento jurídico de que dispõe o capitalismo para viabilizar os grandes empreendimentos, sem necessidade de grandes concentrações individuais de riqueza.

Da maior importância, a nosso ver, é a distinção que há de ser feita entre riqueza e empreendimento. Alguém pode ser muito rico e não ser empreendedor. Pode ocorrer que so-

mas consideráveis de recursos financeiros estejam aplicadas em bens improdutivos. A riqueza é a simples propriedade de bens. É expressão estática. Empreendimento é expressão dinâmica, é atividade produtora de bens ou serviços.

Como adverte ALIOMAR BALEEIRO, "numa estrutura em que prepondera a empresa privada, é óbvio que podem estiolar a iniciativa desta os impostos que constituem entraves aos negócios ou cuja pressão seja tamanha que os lucros não correspondam aos riscos inerentes aos cometimentos."(177)

Por isto parece válida a iniciativa de isentar de impostos a microempresa, libertando-a, ainda, de exigências de ordem burocrática. Aplaudimos a iniciativa governamental neste sentido, da qual resultou o denominado "Estatuto de Microempresa", com normas "relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, crédito e de desenvolvimento empresarial."(Lei 2756/84, ementa, DOU de 28.11.84).

A propósito do estatuto da microempresa, é digno de destaque o cuidado que teve o legislador para evitar a fragmentação de empresas objetivando a obtenção das vantagens então instituídas. Não se pode, entretanto, afirmar que não serão encontradas fórmulas pelas quais os grandes empresários possam auferir tais vantagens. Os incentivos fiscais, em geral, geram práticas fraudulentas.

Seja como for, parece-nos válido o tratamento diferenciado a favor dos pequenos empreendimentos, até porque se espera que eles um dia deixem de ser pequenos. E na medida em

que isto for acontecendo passarão a suportar a tributação. Por outro lado, é fácil compreender que a implantação de uma microempresa é uma alternativa para aqueles que, dispondo de poucos recursos financeiros, são, todavia, dotados de grande capacidade empreendedora. Não havendo incentivo à microempresa, tais pessoas têm a alternativa de permanecer como empregados. Já em relação aos titulares de grandes fortunas essa alternativa não merece consideração, posto que a condição de empregado, por razões óbvias, não lhes atrai. Assim, com a tributação elevada ou sem ela, com ou sem exigências burocráticas, o desempenho de atividade empresarial é praticamente o único caminho de que dispõem para a preservação e ampliação de suas riquezas.

É certo que os capitalistas às vezes dispõem de uma alternativa aparentemente válida. Podem aplicar os seus recursos no mercado financeiro. Como ensina BALEEIRO, "a produtividade marginal do capital, ou sua rentabilidade, deve superar a taxa de juros do mercado financeiro. Ninguém se entregará às fadigas e aos riscos dum empreendimento para ganhar proventos apenas iguais aos juros. Neste caso, contentar-se-ia com este em colocações seguras. Perdem com isso a produção e a prosperidade, porque cometimentos ousados, que trazem progresso à coletividade, são inseparáveis de certo grau de álea, que lhes é inerente."<sup>(178)</sup> Mas a alternativa da aplicação de dinheiro no mercado financeiro só é válida de um ponto de vista absolutamente imediatista.

Com efeito, o mercado financeiro é simples instrumen-



to de captação de recursos financeiros para as empresas. Assim, se os empresários preferem aplicar os seus recursos nesse mercado, ele terminará perdendo a sua própria razão de ser.

No Brasil, atualmente, parece que os rendimentos do capital aplicado no mercado financeiro são maiores do que aqueles oferecidos por muitas empresas. Por isto, se o empresário não chega a encerrar suas atividades na indústria ou no comércio, pelo menos aplica grande parte dos recursos disponíveis no mercado financeiro. Isto, evidentemente, é nocivo ao desenvolvimento econômico. A solução talvez seja a redução da taxa de juros, mas a questão de como fazê-lo está fora dos limites desta dissertação, além de ser de tal forma complexa que não nos atreveríamos a oferecer indicações neste sentido.

A redução da carga tributária relativamente às atividades de produção e circulação da riqueza é inadmissível porque a Fazenda Pública certamente não tem como suportar a correspondente redução de receita. É possível, porém, cogitar-se da tributação mais forte da atividade meramente financeira, e das rendas derivadas de aplicações de capital no mercado financeiro.

Seja como for, parece-nos que não existe "antagonismo entre a imposição racional sobre os que têm mais capacidade contributiva e a preservação da iniciativa privada, ou, como diz GROVES, não é lógico advogar leve tributação para os empreendimentos e pesados impostos para a riqueza, já que esta é distinta daqueles." [179]

Outro argumento geralmente utilizado pelos defensores da redução da carga tributária é o de que a tributação forte provoca a fuga dos capitais. No século passado, contra os impostos sobre a renda e a herança, argumentou-se que os capitais não têm pátria e, assim, procuram a hospitalidade dos países que a estes dispensam tratamento tributário mais favorável. <sup>(180)</sup> Esse argumento ainda hoje é utilizado. (IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, em conferência sobre o Planejamento Tributário Internacional, que assistimos, em São Paulo, em outubro de 1983, recomendava uma tributação suave como fórmula para atrair investidores estrangeiros). Não estamos, porém, convencidos da validade do argumento que, como observou ALIOMAR BALEEIRO, "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 capitalista 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!" <sup>(181)</sup> O preparo da infraestrutura e, finalmente, a criação de condições propícias ao desempenho empresarial é obra do Estado que, para tanto, ne-

cessita de recursos financeiros, Por isto, e "como todos os povos 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."(182)

Acreditamos que os grandes capitalistas internacionais consideram, nas suas decisões sobre onde fazer investimentos, o encargo com os tributos. É indiscutível, porém, que eles também consideram, nessas decisões, o fator segurança, pois qualquer principiante em estudos de economia sabe que uma decisão sobre investimento deve ser orientada pela consideração não apenas da rentabilidade e da liquidez, mas também da segurança. E os investidores geralmente estão dispostos a pagar pela segurança de seus investimentos.

Assim, se o argumento não é de todo desprezível, não se presta para justificar, necessariamente, uma redução da carga tributária. Pode levar o Estado a oferecer, como atrativo, maior estabilidade social e política, em vez de menor carga tributária.

Por outro lado, partindo da distinção que é possível estabelecer entre tributação de empreendimentos produtivos e tributação da riqueza, é perfeitamente válida a instituição de incentivos fiscais aos empreendimentos produtivos. Essa prática, todavia, deve ser adotada com muitas cautelas, tendentes a evitar a prática de fraudes e a concentração cada vez maior da riqueza, tanto em termos individuais como em termos regionais.

O sistema de incentivos fiscais para o desenvolvimento do Nordeste, por exemplo, pode ser mencionado como mecanismo concentrador de renda, além de altamente vulnerável, vale dizer, propício às práticas fraudulentas. Nos itens seguintes examinaremos, ainda que superficialmente estes aspectos, ao cuidarmos do desenvolvimento social e do desenvolvimento político.

No que pertine às implicações da tributação com o desenvolvimento econômico, estamos convencidos de que a questão essencial não reside na menor ou maior carga tributária, mas no modo pelo qual a carga tributária é distribuída. Todo tributo incide, em última análise, sobre a riqueza. Pelo tributo alguém entrega ao Estado parte do que tem. Mas é possível distinguir o tributo que incide sobre a aquisição da riqueza, daquele que incide sobre a posse desta, e ainda dos tributos que incidem sobre o seu consumo. "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." (183)

Por outro lado, incentivar uma atividade por meio da tributação não significa isentá-la do tributo. Nem conceder um crédito a quem à mesma se dedica. Pode significar apenas a exigência de um tributo menor.

## 6 - TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO SOCIAL.

O desenvolvimento, entendido como processo de luta por melhor qualidade de vida, pode ser visto com ênfase a cada um de seus vários aspectos. O desenvolvimento social, para nós, designa o processo de desenvolvimento, visto com ênfase ao aspecto da equidade, vale dizer, da justa distribuição da riqueza.

A desigualdade entre os homens é problema antigo. Tem sido motivo de preocupações para muitos pensadores, dos quais destacamos ROUSSEAU, que escreveu o famoso "Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens", motivado pela colocação dessa questão, com oferta de prêmio, pela Academia de Dijon, em 1753.

Para ROUSSEAU o primeiro estágio das desigualdades reside no estabelecimento do Direito, pois com este ficou institucionalizado o estado de rico e de pobre, vale dizer, o ser rico, como o ser pobre, são realidades consagradas pelo Direito. Um segundo estágio é a instituição do governo, que ROUSSEAU denomina magistratura, do qual adveio a distinção entre o poderoso e o fraco, e finalmente, um terceiro e último estágio, adveio da transformação do poder legítimo em poder arbitrário, criando a condição de senhor e a condição de escravo, e por ele apontado como "o último grau da desigualdade e o termo em que todos os outros se resolvem, até

que novas revoluções dissolvam completamente o governo ou o aproximem da instituição legítima."(184)

O pensamento de ROUSSEAU não autoriza conclusões otimistas. Para ele o processo de desigualização entre os homens é inevitável. "Para compreender a necessidade desse progresso, é preciso considerar menos os motivos do estabelecimento do corpo político do que a forma que assume na sua prática e os inconvenientes que traz consigo, pois os vícios que tornam as instituições necessárias são os mesmos que tornam inevitável o abuso e como - salvo a exceção única de Esparta, onde a lei velava principalmente pela educação das crianças e onde Licurgo estabeleceu costumes que quase o dispensavam de acrescentar-lhes leis - as leis, menos fortes do que as paixões, contêm os homens sem mudá-los, seria fácil provar que todo o governo que, sem se corromper nem se alterar, andasse sempre exatamente de acordo com a finalidade de sua instituição, teria sido instituído sem necessidade e que um país no qual ninguém ludibriasse as leis nem abusasse da magistratura, não teria necessidade nem de magistrados, nem de leis."(185)

Segundo ROUSSEAU, a sociedade civil instalou-se com a desigualdade, pois o seu verdadeiro fundador "foi o primeiro que, tendo cercado um terreno, lembrou-se de dizer isto é meu e encontrou pessoas suficientemente simples para acreditá-lo."(186)

Seja como for, não nos parece possível uma sociedade sem desigualdades. Igualdade absoluta não há, nem no reino dos deuses. E não é possível imaginar-se uma sociedade de

peessoas iguais precisamente porque a desigualdade, antes de manifestar-se nas relações sociais, está na própria natureza. A desigualdade de qualidades pessoais é, sem dúvida, a origem de todas as demais formas de desigualdades. (187)

É certo que outros fatores contribuem para agravar as desigualdades econômicas, e políticas. Por isto mesmo é que consideramos razoável a utilização do tributo como instrumento na luta pela equidade na distribuição da riqueza, e do poder. E pretendemos demonstrar que a tributação pode ser utilizada como instrumento do desenvolvimento social, e político, sem prejuízo do desenvolvimento econômico.

Aqui, nesta parte relativa ao desenvolvimento social, cuidaremos da questão de saber como a tributação pode ser utilizada para minimizar as desigualdades entre as pessoas, e mais adiante, na parte relativa ao desenvolvimento político, cuidaremos da questão de saber como a tributação pode ser utilizada para minimizar as desigualdades entre as regiões e das desigualdades na formação do poder estatal.

O primeiro ponto de atenção consiste no direcionamento do sistema tributário de tal sorte que o mesmo não leve ao incremento das desigualdades interpessoais, vale dizer, no agravamento das desigualdades pela concentração da riqueza. O sistema tributário, como todo, não deve ser regressivo.

Diz-se que um sistema tributário é regressivo quando o conjunto dos tributos que o compõem representa um encargo percentualmente mais elevado na medida em que é menor a renda individual. O sistema tributário diz-se proporcional quan

do esse encargo é proporcional à renda de cada um, e, finalmente, progressivo é o sistema tributário quando o conjunto dos tributos que o compõem representa um encargo porcentualmente maior na medida em que é maior a renda individual.

Difícilmente se pode ter, na prática, um sistema tributário proporcional. Geralmente os sistemas tributários são regressivos, sobretudo nas economias ditas subdesenvolvidas.

Da maior importância, porém, é definir o que se deve entender como capacidade contributiva, ou capacidade de pagar impostos. Uma coisa é dizer que os tributos devem ser exigidos segundo a capacidade contributiva de cada um. Outra coisa, tão importante quanto aquela, é definir o que é capacidade contributiva. "Habitualmente, consideramos a renda como a melhor medida da capacidade de pagar, pois ela determina o controle total que a pessoa tem sobre os recursos, durante determinado período, sendo o recipiendário livre de dispor dela como quiser, para o consumo ou para aumentar sua riqueza. HENRY SIMONS, da Universidade de Chicago, talvez o analista mais destacado do problema, foi ainda mais longe. Argumentou que todos os impostos, qualquer que seja a sua base nominal, devem ser considerados como incidindo sobre as rendas individuais. Feitas as transferências, todo imposto é pago por alguém, e, na realidade, reduz-lhe a renda. SIMONS desejava criar um sistema tributário com uma eqüidade horizontal perfeita, no qual as pessoas das mesmas rendas pagassem os mesmos impostos, e com uma eqüidade vertical também baseada na renda. Esse sistema ideal teria exigido a eliminação da maioria dos tributos, exceto o imposto de renda,



mas daria à renda uma definição realmente ampla, incluindo nela doações, heranças e pagamentos de transferência."(188)

Como não se pode deixar de considerar também a questão do desenvolvimento econômico, diríamos que levar em conta apenas a renda poderia, de certa forma, estimular a acumulação de riqueza não produtiva. Daí porque consideramos de capital importância a colocação da riqueza como base para a tributação. "Embora, em certo sentido, fosse uma tributação dupla pagar impostos tanto sobre a riqueza quanto sobre a renda, já que a segunda produz a primeira (que é tributada), não obstante a simples posse de riqueza pode proporcionar satisfação por si. Historicamente, os Estados Unidos preocupam-se tanto com a concentração da riqueza como com a concentração da renda. Os impostos americanos sobre doações e heranças são uma reação a tal preocupação."(189)

Desconsiderar a riqueza e ter em vista apenas a renda como medida da capacidade contributiva pode ensejar graves injustiças, especialmente em se tratando de um imposto progressivo. "As pessoas cujas rendas se concentram num pequeno período de sua vida útil, como atletas profissionais, artistas de diversões e autores de livros de grande venda, são tratadas com excessivo rigor pela lei tributária. Nos poucos anos nos quais ganham suas grandes rendas, ficam sujeitas a taxas de impostos altamente progressivas. Se ganhassem o mesmo total de dinheiro num período mais regular, pagariam um imposto substancialmente menor. Um jogador de futebol que ganha uma renda modesta durante alguns anos, e se torna em seguida um "craque", ganhando talvez 50.000 dólares

num ano, e retorna à sua renda modesta quando se encerra seu período de glória, pode pagar, em impostos, quase metade do que ganhou durante seus melhores anos. Qualquer outra pessoa, recebendo a mesma renda total, mas dentro do padrão mais típico distribuído por toda a existência, pagaria muito menos."(190)

Por outro lado, também o consumo deve ser considerado no dimensionamento da capacidade contributiva. "Nicholas Kaldor, de Cambridge, Inglaterra, defendeu o que chama de imposto de despesa, um imposto sobre o consumo. Argumenta ele que o consumo, mais do que a renda, deve ser a base adequada da tributação. É o consumo que mede os recursos que uma pessoa realmente retira da economia para seu uso pessoal. A parte da renda não-consumida, sua poupança, contribui para o estoque de capital do país, e serve para elevar-lhe a capacidade produtiva total; se a pessoa prefere consumir mais do que sua renda (comprando a crédito ou sacando de poupanças anteriores) deve pagar um imposto mais elevado, já que está dilapidando o estoque de capital do país. Essa idéia é particularmente atraente para os países subdesenvolvidos, onde altos níveis de consumo das classes mais ricas podem reduzir a acumulação de capital."(191)

Sabemos que a administração de um sistema tributário envolve problemas sérios. Não nos surpreende o argumento, que pode ser utilizado por quem pretenda refutar as nossas colocações, de que a instituição deste ou daquele tributo é difícil, ou mesmo impraticável. Tais argumentos, porém, são de validade apenas aparente. O que pode impedir a instituição

deste ou daquele tributo é na verdade a força dos interesses que ele contraria. Interesses cujos titulares insistem numa postura imediatista. Postura a que são levados pelo egoísmo exagerado, que é nocivo e deve ser combatido.

Quando se fala de tributação, entre nós, o que geralmente se ouve é a assertiva pela qual a carga tributária atualmente é muito grande. Tal assertiva é falsa, se tivermos em conta o que representa a carga tributária em países desenvolvidos. Também não é correta, como já tivemos oportunidade de afirmar, a assertiva segundo a qual o desenvolvimento econômico depende da concentração individual da riqueza.

Partimos, portanto, de duas premissas, a saber: é possível aumentar a carga tributária, e é possível redistribuir a renda sem prejuízo do desenvolvimento econômico.

Sendo possível a elevação da carga tributária, sustentamos a conveniência da criação de impostos sobre o patrimônio (tributação da riqueza) e de impostos sobre o consumo de certos bens, de determinadas condições (tributação do consumo). Adiante cuidaremos, especificamente, da questão da instituição desses impostos. Aqui, procuraremos demonstrar a possibilidade de se promover a redistribuição da renda sem prejuízo do desenvolvimento econômico.

Sustentamos que o Estado deve interferir no processo de desenvolvimento econômico, pela tributação, não para conceder incentivos fiscais à formação da riqueza individual, mas para ensejar a formação de empresas cujo capital seja dividido por um número significativo de pessoas, de sorte que a concentração do capital se faça sem que necessaria-

mente isto signifique concentração individual de riqueza.

É certo que o instrumento aqui indicado jamais nos levará a uma sociedade onde a igualdade econômica seja alcançada. Aliás, já afirmamos a impossibilidade de se alcançar tal igualdade. Pretendem os defensores do estatismo que a igualdade pode ser imposta. Prevalente, para estes, seria a igualdade sobre a liberdade. A este propósito, porém, é valiosa a advertência dos FRIEDMAN: "Uma sociedade que coloca a igualdade - no sentido de igualdade de renda - à frente da liberdade terminará sem igualdade e liberdade. O emprego da força para implantar a igualdade destruirá a liberdade, e a força, adotada para boas finalidades, acabará nas mãos de pessoas que a usarão para promover seus próprios interesses."(192)

Na busca de uma sociedade que ofereça melhor qualidade de vida deve ser definitivamente afastado o caminho da estatização da economia. O Estado, como órgão do poder político institucionalizado, certamente deve intervir na atividade econômica. Mas deve fazê-lo com o mínimo de sacrifício para a liberdade, praticando, especialmente, aquilo que os teóricos do Direito Econômico denominam "planejamento indicativo", no qual a atividade do Estado limita-se "tão somente a orientar a atividade econômica dos particulares, certamente dispondo de elementos de sedução e de convencimento para tanto."(193) Ou ainda, intervenção por indução, na qual o Estado utiliza "o instrumental de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento do mercado."(194)

Pode-se mesmo admitir outras formas de intervenção estatal. O que se não deve de nenhum modo admitir é a estatização dos meios de produção, ou, no dizer de GERALDO DE CAMARGO VIDIGAL, "o empresário único, destruindo os mercados - e, com eles, extinguindo a competição empresarial selecionadora dos mais capazes e os indicadores desejos de consumo da população, molas relevantes do processo produtivo." (195)

Essa postura ideológica é pressuposto indispensável à afirmação da importância da sociedade anônima, instituição jurídica típica das economias de mercado e de nenhuma significação nos regimes de economia estatizada. Nos países comunistas a sociedade anônima não existe de fato, embora em alguns deles prossiga existindo nos textos legais. (196)

Nos países de economia capitalista, porém, a sociedade anônima é instrumento jurídico da maior relevância. O exercício da atividade econômica exige a reunião de somas elevadas de recursos financeiros, a vinculação desses recursos por prazos longos, e envolve riscos consideráveis. O indivíduo ou um pequeno grupo de indivíduos dificilmente consegue reunir tais recursos. Não deseja vincular seu patrimônio permanentemente nem se dispõe a suportar sozinho os riscos do empreendimento. A sociedade anônima é o notável instrumento jurídico que permite a reunião de consideráveis massas de recursos financeiros, captados da poupança popular, mantendo cada investidor em condições de liquidar o seu investimento negociando o título respectivo, e limita o risco ao valor efetivamente aplicado. Em consequência do aporte da poupança popular, permite ainda a sociedade anônima que os lucros da

grande empresa sejam repartidos por um grande número de pessoas.

Juristas europeus hã muito que vêm destacando o papel da sociedade anônima. "El aspecto más importante de la posición de las sociedades por acciones en la economía pública es el de que los beneficios de la gran empresa son, o por lo menos deberían ser, repartidos entre un gran número de personas. Es exacto cuanto se lee en la Relación Ministerial sobre el Código civil (número 941) que "política y económicamente la sociedad por acciones constituye uno de los instrumentos insustituibles de la economía organizada de nuestro siglo. Es el medio típico que permite la reunión de notables masas de ahorro popular para que la inversión en empresas para las cuales ninguna fortuna privada sería suficiente o en las que el individuo no tendría la audacia de introducirse en atención a la eventualidad de que su propio patrimonio quede comprometido por más tiempo que el que pueda durar la vida humana. La sociedad por acciones hace posible este resultado ofreciendo al socio la doble ventaja de limitar su responsabilidad por las obligaciones sociales a la suma aportada, y de poder, con la enajenación del título que representa su participación, realizar en cualquier momento su inversión sin que por ello quede alterada la consistencia del patrimonio." [197]

A propósito da liquidez do investimento em ações, da faculdade da negociação destas, é notável a instituição do título ao portador. "La introducción de los títulos al portador, bajo la forma de acciones de participación en una empre

sa, ha sido de una importancia tan considerable para la economía moderna que ha representado la inauguración de una nueva era del capitalismo. En las acciones de una sociedad está representado hoy su complejo patrimonial en alícuotas libremente negociables. Una exploración industrial, cuyo capital en bienes patrimoniales está fraccionado e incorporado en títulos que tienen un valor mobiliario se presenta como una economía autónoma, absolutamente independiente de la persona y del patrimonio de cada titular."(198)

Também no Brasil já vem sendo destacada a importância da sociedade anônima. O Professor MÁRIO HENRIQUE SIMONSEN, depois de referir-se ao objetivo do Governo de modificar progressivamente o quadro de nosso mercado financeiro de sorte a aumentar a parcela de poupança nacional dirigida para o mercado de ações adverte: "Esse objetivo não poderá advir de um tratamento paternalista para um pequeno grupo de eleitos, mas do desenvolvimento de um novo espírito associativo dos empresários, entre si e com a poupança popular e institucional. A exemplo de outros países, o grande capitalismo constrói-se pela aglomeração da poupança através do mercado de ações. A nova Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404 e a Lei da Comissão de Valores Mobiliários (Lei nº 6.385) constituem importantes instrumentos para a capitalização da empresa privada."(199)

O exímio comercialista RUBENS REQUIÃO, por seu turno assevera: "A sociedade anônima, com efeito, tornou-se eficaz instrumento do capitalismo precisamente porque permite à poupança popular participar dos grandes empreendimentos, sem que

o investidor, modesto ou poderoso, se vincule à responsabilidade além da soma investida, e pela possibilidade de a qualquer momento, sem dar conta de seu ato a ninguém, negociar livremente os títulos, obtendo novamente a liquidez monetária desejada. Graças a tão simples mecanismo, a poupança privada pôde ingressar comodamente no mundo dos negócios, tornando-se a sociedade anônima o instrumento popular do capitalismo, fundamental para o seu predomínio, sem o qual não se poderia conceber sua expansão."(200)

Também o Professor DARCY ARRUDA MIRANDA JR. afirma ser a sociedade anônima o modelo societário mais importante entre os existentes na legislação brasileira, sendo capaz, por suas peculiaridades características, de obter os meios financeiros indispensáveis para a implantação de grandes empresas. E esclarece que isto se deve principalmente à facilidade do fracionamento de seu capital, "permitindo que pequenos, médios ou grandes investidores apliquem suas poupanças, sem riscos maiores para o seu patrimônio que a perda do despendido ou do que faltar para integralizar a sua subscrição, dada a limitação da responsabilidade que lhe é própria!"(201)

FERNANDO HENRIQUE CARDOSO tenta demonstrar que a "democratização do capital" é um mito, porque "a separação entre controle e propriedade não é tão generalizada, e a propriedade não se dispersou em muitas mãos".(202) É importante, porém, o exame de alguns dados por ele citados, sobretudo em face de sua posição ideológica, de todos conhecida, que o torna, sob este aspecto, insuspeito. Invocando conclusão de WRIGHT MILLS, aponta entre os homens que controlam as cú-



pulas das organizações econômicas norte-americanas, 14% filhos de profissionais e 12% filhos de trabalhadores assalariados ou de funcionários burocráticos de categoria inferior.<sup>[203]</sup> Vê-se, portanto, em fonte insuspeita, que 26% dos dirigentes dessas organizações econômicas não são filhos de capitalistas, Isto nos parece bastante significativo, no sentido de demonstrar a viabilidade da abertura das sociedades anônimas, rumo a um novo modelo de sociedade no qual todos tenham oportunidade de demonstrar os seus méritos pessoais e por eles receber a justa retribuição.

É certo que o capitalista geralmente não admite dividir com alguém o poder de controle da empresa. É certo, por outro lado, que as pessoas geralmente não acreditam na honestidade dos empresários e por isto não estão dispostas a aplicar suas economias na compra de ações. Durante alguns anos em que fizemos consultoria jurídica de empresas observamos essas duas realidades, inegavelmente os grandes obstáculos ao desenvolvimento do denominado mercado de capitais.

Mas o Estado pode, e deve, através da tributação, tentar contornar esses obstáculos. Existem várias fórmulas para isto, algumas, aliás, já utilizadas, como as que ficaram conhecidas como o 157 e o artigo 14 (Pelo Decreto-lei 157, de 10 de fevereiro de 1967, foi admitida a dedução de uma parcela do imposto de renda das pessoas físicas, para aplicação em Fundos destinados a compra de ações. Já pelo art. 14, da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, foi facultado às pessoas físicas a dedução da renda bruta do valor aplicado na aquisição de ações de sociedades anônimas consideradas do in

teresse para o desenvolvimento do Nordeste].

A questão não é simples, sobretudo, porque os incentivos fiscais geralmente ensejam práticas fraudulentas. Mas isto não significa que não se deva tentar. Assim, poder-se-ia cogitar, por exemplo, de legislação instituindo:

- a) Tratamento tributário diferenciado em função do número de acionistas e da participação mínima de cada um.
- b) Tributação diferenciada em função da efetiva distribuição de dividendos aos pequenos acionistas.
- c) Pagamento de parte dos salários em ações da sociedade empregadora.

A providência da letra "a", acima, já foi ensaiada com as Leis n<sup>o</sup>s 4.506, de 30 de novembro de 1964 e 4.727, de 14 de julho de 1966, tendo havido, neste ponto, um retrocesso. Parece-nos que a diferença de tratamento tributário, em tais circunstâncias, deve ser significativa a ponto de realmente motivar o empresário a experimentar essas novas formas de associação de interesse.

Ao lado de medidas de natureza tributária, são indispensáveis medidas no plano da despesa pública. Assim, o produto da arrecadação de tributos deve ser empregado preferencialmente nos setores de educação e de saúde pública, de sorte a que sejam asseguradas a todos oportunidades de estudo e a assistência médica. O aprofundamento dessas questões, todavia, está fora dos estreitos limites desta dissertação. Pode-se, mesmo assim, reconhecendo a estreita ligação existente entre tais questões e o tema relativo à tributação, afir-

mar que esta é meio pelo qual poderá o Governo obter meios para o custeio de seus serviços assistenciais, de sorte a minimizar as desigualdades. "Através de mecanismos fiscais, é possível eliminar os bolsões de pobreza absoluta no país. Para garantir a todas famílias brasileiras uma renda monetária mínima de 600 dólares por ano, é preciso tomar 10 por cento da renda dos 15 por cento mais ricos, segundos os cálculos de Albert Fishlow. Um governo reformista austero poderia, através de impostos sobre a renda e a riqueza dos ricos e de transferências e subsídios aos gastos de alimentação, saúde e habitação dos pobres, resolver em pouco tempo o problema da pobreza absoluta, ou seja, o problema das famílias que recebem menos do que o salário mínimo médio vigente no país", (204)

7 - TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO POLÍTICO.

A expressão desenvolvimento político, nesta dissertação, deve ser entendida em consonância com a significação que atribuímos à expressão ordem política, já por nós definida como o conjunto de relações pertinentes à aquisição e ao exercício do poder estatal. O desenvolvimento político, portanto, é um processo situado no seio dessas relações, tendo como objetivo o aperfeiçoamento das mesmas, tendo em vista a realização dos anseios de liberdade.

Diríamos, assim, que uma sociedade é politicamente desenvolvida na medida em que os governantes alcançam o poder pela vontade efetiva dos governados, expressa livremente, e exercem o poder como verdadeiros mandatários dos governados, limitados pela vontade destes.

O desenvolvimento político depende de um bem elaborado sistema jurídico, mas a própria preservação deste também depende do desenvolvimento político, porque, como observa, com absoluta propriedade, o Professor FÁVILA RIBEIRO, "as ordens política e jurídica não se seccionam, ficando persistentemente interrelacionadas. Se o direito recebe os coeficientes de legitimidade pela via política, avalizados pela ordem social, através do consenso da coletividade, necessita depois o direito da contribuição da ordem política para assegu

rar efetividade na aplicação das sanções nos casos ocorrentes. É a força que provém da fonte política que abastece de executoriedade coativa nos casos de transgressões."(205)

A tributação é instrumento valioso do Estado. Sua utilização, por isto mesmo, deve ser colocada sob rigoroso controle político. Daí os princípios constitucionais da legalidade e da anualidade, este último infelizmente excluído da vigente Constituição Federal.

Pelo princípio da "anterioridade", nenhum tributo será cobrado, em cada exercício financeiro, sem que a lei que o instituiu ou aumentou esteja em vigor antes do primeiro dia do exercício respectivo. A lei fiscal há de ser "anterior" ao exercício financeiro em que o Estado arrecada o tributo. Com isto se possibilita o planejamento anual das atividades econômicas, sem o inconveniente da insegurança, pela incerteza quanto ao ônus tributário a ser considerado.

Alguns tributaristas, inclusive ALIOMAR BALEEIRO, referem-se ao princípio da anualidade, em lugar do princípio da anterioridade, como se fossem a mesma coisa.(206) E a jurisprudência também incorre nesse equívoco. O próprio Supremo Tribunal Federal se tem referido ao princípio da anualidade quando seria cabível mencionar o princípio da anterioridade.(207)

Em estudos jurídicos, todavia, é de notável valia o rigor terminológico. O uso da mesma palavra ou expressão para designar realidades distintas deve ser, tanto quanto possível, evitado. Assim, e especialmente para fins didáticos, a distinção entre os dois aludidos princípios constitucio-

nais deve ser observada.

Não se há de confundir o princípio da anterioridade com o da anualidade, segundo o qual a cobrança de tributos depende de autorização anual do Poder Legislativo mediante previsão no orçamento. Essa autorização anual concedida com a aprovação do orçamento, tem um sentido nitidamente democrático. No regime constitucional que adota o princípio da anualidade os representantes do povo, anualmente, examinam a proposta orçamentária do governo e, em face das despesas, autorizam a cobrança dos tributos indispensáveis ao respectivo atendimento. Não basta haver sido o tributo instituído por lei. É preciso que, anualmente, tenham os representantes do povo conhecimento do emprego que o governo pretende fazer dos recursos arrecadados mediante os tributos.

O princípio da anualidade vigorava na Constituição de 1946 (Art. 141, § 34). Nenhum tributo podia ser cobrado, em cada exercício, a não ser que estivesse previsto no orçamento respectivo. A previsão orçamentária se havia de renovar anualmente. Constituía exceções, apenas, "a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra."

Com a Emenda nº 18, de 1965, foi abolido o princípio, prevalecendo tão-somente o da anterioridade da lei ao exercício financeiro respectivo, ao qual só ficaram sujeitos os impostos sobre o patrimônio e a renda (Art. 2º, II), e aí porque o CTN, elaborado à luz da referida emenda constitucional, assim dispõe em seu Artigo 104.

A Constituição de 1967 restaurou o princípio da anualidade, com a exigência de previsão orçamentária como condi-

ção para a cobrança do tributo, em cada exercício. Reproduziu a regra da Constituição de 1946 (Art. 150, § 28).

Com a Emenda nº 1, de 1969, o princípio da anualidade foi mais uma vez abolido, prevalecendo apenas o da anterioridade da lei ao exercício de cobrança do tributo, ao mesmo tempo em que foram ampliadas as exceções (Art. 153, § 29).

Finalmente, a Emenda nº 8, de 1977, deu nova redação ao Art. 153, § 29, da Constituição, segundo a qual "nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, nem cobrado em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvadas a tarifa alfandegária e a de transporte, o Imposto sobre Produtos Industrializados e outros "especialmente indicados em lei complementar", além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição". Destacamos a inovação introduzida pela Emenda nº 8, de 1977, que constitui, como facilmente se verifica, uma quase extinção do próprio princípio da anterioridade, pela amplitude da exceção.

Indiscutível retrocesso no desenvolvimento político foi a supressão da norma constitucional que agasalhava o princípio da anualidade. O Poder Executivo que, por força do art. 55, II, da vigente Constituição, já não depende de lei para instituir tributo, também não fica sujeito ao controle parlamentar na cobrança deste, que independe de inclusão no orçamento. Afastada, assim, a condicionante jurídica para a cobrança do tributo, em cada exercício, ficou o Congresso Nacional desprovido de valioso instrumento de controle orçamen

tário.

Realmente, se a cobrança do tributo, em cada exercício, depende de inclusão deste no orçamento, o Congresso Nacional pode, eficazmente, controlar a atividade financeira do Estado. Tal controle faz com que o Executivo, na elaboração do orçamento anual, leve em conta o pensamento do Congresso a respeito dos gastos públicos.

É certo que a Constituição vigente determina a previsão de todas as receitas e despesas no orçamento, havendo quem, por isto mesmo, sustente a sobrevivência do princípio da anualidade dos tributos.<sup>(208)</sup> Não há, porém, como se possa sustentar, no plano da Ciência do Direito, a presença do princípio da anualidade na Constituição vigente. É nítida a distinção entre o dever jurídico, estabelecido pela vigente Constituição, de inclusão no orçamento de todas as despesas e receitas relativas a todos os Poderes (art. 62) e o direito subjetivo do contribuinte de não pagar tributo que não esteja previsto no orçamento. O princípio da anualidade diz respeito ao direito subjetivo do indivíduo, de não pagar tributo cuja cobrança não tenha sido autorizada, em cada exercício, mediante a aprovação, por seus representantes, do orçamento respectivo.

Outro aspecto de grande relevância no estudo do tributo como instrumento de desenvolvimento político, diz respeito à questão da desconcentração do poder estatal. É indiscutível a valia da tributação como instrumento para concentrar, ou para desconcentrar o poder do Estado. O exame do sistema tributário, e em especial a discriminação constitu-



cional de rendas tributárias, revela como se pode ter a federação reduzida a simples expressão formal, sem qualquer correspondência com a realidade da organização estatal. "A discriminação de rendas constitui um dos aspectos nucleares da disciplina jurídica do Estado federal." (209)

Não apenas no Brasil, observa-se a tendência para o centralismo, com o aumento das competências da entidade central, o que tem levado alguns escritores a duvidar da própria sobrevivência do sistema federativo. (210) Já na vigência da Constituição de 1946, o sistema tributário brasileiro concentrava parcela bastante grande das rendas tributárias em poder da União. Mas é conveniente ter em mente que o nosso sistema tributário, antes da reforma de 1965, "podia ser classificado como do tipo histórico. Nesse sistema, grande parte dos tributos foi instituída com objetivos predominantemente fiscais, sem a preocupação da harmonia do conjunto e sem o prévio estudo de seus efeitos sobre a vida econômica e social." (211)

Não obstante as objeções de GERALDO ATALIBA, (212) foi a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que estabeleceu no Brasil um verdadeiro sistema tributário, vale dizer, um sistema tributário racional, planejado. É certo que os Estados e Municípios foram colocados em plano consideravelmente inferior. Não apenas em face do pequeno número de impostos que lhes foram atribuídos, como em face das limitações de suas competências para legislar sobre os mesmos. Por isto GERALDO ATALIBA chegou a afirmar que a tal Emenda aboliu, por via indireta, a própria Federação. (213) Mas isto não pode ser

apontado como defeito da referida Emenda Constitucional, se forem considerados os seus objetivos. Pelo contrário. A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, como instrumento jurídico, é notável. O que se deve questionar é a validade dos objetivos por ela visados, especialmente no plano político.

Ninguém pode negar que a chamada Revolução de 1964 implantou no Brasil um regime político autoritário, incompatível com o federalismo. Os Estados passaram a ser governados por interventores nomeados pelo Presidente da República e por estes passaram a ser nomeados os prefeitos das capitais. O centralismo manifestou-se nos mais diversos aspectos da organização política brasileira. E no que pertence à tributação não podia ser diferente. "As reformas constitucionais da Revolução de 1964 desferiram o golpe mais profundo no federalismo dualista, com a alteração básica imposta ao sistema tributário da Constituição de 1946, acentuando assim cada vez mais a sujeição financeira dos Estados-Membros e enfraquecendo-lhes de modo sensível e crucial a autonomia já em declínio." (214)

Realmente, aos Estados ficou a competência para a instituição de apenas dois impostos: imposto de circulação de mercadorias e imposto sobre a transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos. Aos municípios também só dois impostos foram atribuídos: o imposto sobre serviços de qualquer natureza e o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Todos os demais impostos ficaram com a União, que ficou inclusive com a competência residual, à mesma atribuída com exclusividade.

É comum, por isto mesmo, a ênfase que se tem dado à questão da partilha tributária, em todas as manifestações a respeito de uma desejada reforma do sistema tributário brasileiro. E tais manifestações têm sido frequentes. Sempre que algum político fala a respeito das metas que vai perseguir no desempenho de seu cargo, vem à tona a questão da reforma tributária. E a propósito desta, a necessidade de descentralização do poder de tributar.

Buscando o fortalecimento da receita dos Estados e Municípios, o Congresso Nacional aprovou, em 1º.12.1983, a Emenda Constitucional nº 23/83, que ficou conhecida como Emenda Passos Porto, em razão da origem do respectivo projeto. Tal Emenda, infelizmente, embora possa ter o mérito de melhorar a receita dos Estados e Municípios, padece de defeitos de técnica jurídica e só se justifica como medida de emergência.

Seja como for, em tema de desenvolvimento político é da maior importância a descentralização do poder. Descentralização do poder político, que não pode ser efetiva sem a descentralização das rendas tributárias. "O sistema federativo inclina o homem e os grupos a valorizarem a liberdade e as autonomias, ao passo que o centralismo unitarista gera efeitos contrários na medida em que tolhe as faculdades criativas e fomenta as dependências."<sup>(215)</sup>

Há os que se mostram pessimistas com relação ao emprego de quaisquer técnicas de organização do poder estatal. Assim é que AGERSON TABOSA PINTO, em estudo sobre "O Modelo Constitucional da Democracia Contemporânea", conclui que a

crise da democracia não resulta das técnicas de organização estatal, "mas, antes, é uma crise moral. Se os homens não querem, governo nenhum funcionará bem, ainda que manipule as melhores técnicas."<sup>(216)</sup> Nota-se, todavia, que o referido Professor não esqueceu a descentralização política, como técnica de aperfeiçoamento democrático.<sup>(217)</sup>

Na verdade, o desenvolvimento político depende de vários fatores, e o aprimoramento moral do homem é, sem dúvida, um dos mais importantes. Parece-nos, todavia, que esse aprimoramento está de tal sorte ligado a diversos outros fatores, entre os quais se destaca o próprio aperfeiçoamento das instituições e a prática da vida democrática. Parece-nos haver, nisto tudo, como que um "círculo vicioso": o desenvolvimento político depende do aprimoramento moral do homem, mas este também depende daquele. A questão fundamental, portanto, reside em saber por onde se pode começar.

Talvez por desconhecermos os meios dos quais se possa lançar mão, de imediato, para trabalhar pelo aprimoramento moral do homem, preferimos começar pelo aprimoramento das instituições, na crença, que pode ser ingênua, mas é sincera, de que através do aperfeiçoamento das instituições chegaremos ao aprimoramento moral do ser humano, que nos parece será sempre muito relativo.

Acreditamos que a descentralização das rendas tributárias é valioso instrumento de aperfeiçoamento das instituições democráticas, na medida em que contribui para a construção de uma sociedade pluralista, com a formação de vários centros de decisões governamentais, mais próximos dos gover-

nados, ensejando a estes a possibilidade de controle político, absolutamente indispensável ao aperfeiçoamento moral.

Basta observarmos que um prefeito, especialmente nas cidades de menor porte, está muito mais sujeito ao controle político de seus munícipes do que o Presidente da República, um Ministro de Estado, ou Diretor de uma grande empresa estatal. Todos conhecem o Prefeito. Sabem o que possui ao assumir o cargo e tomam conhecimento, diretamente, das variações patrimoniais deste. Já o enriquecimento dos que desempenham elevados cargos no Governo central geralmente não chega ao conhecimento público. E quando chega é de forma indireta, permitindo sobreviva sempre alguma incerteza, alguma dúvida quanto a veracidade do fato.

Por isto, como afirmou o Deputado IRAJÁ RODRIGUES, presidente da Comissão de Finanças da Câmara dos Deputados, em palestra feita no auditório do BNB, no Passaré, em 1983, quando aqui esteve em campanha por uma reforma do Sistema Tributário, uma obra pública realizada pelo Município geralmente custa a metade do que custaria se realizada pelo Estado-membro. E um quarto do que custaria se realizada pela União.

Mas é preciso notar que ao lado da questão da descentralização das rendas tributárias existe uma outra, também mencionada sempre que se tem falado em reforma tributária. É a questão das disparidades entre Estados pobres e Estados ricos.

"Num País com grandes disparidades regionais de renda como o Brasil, a centralização tributária é muito importante para os objetivos de promover, via União Federal, a redistri

buição mais justa das receitas tributárias entre as diversas áreas de nosso território, permitindo que Estados e Municípios menos desenvolvidos possam realizar, em proveito de seu desenvolvimento econômico e social, investimentos acima do que será viável com a mera utilização de suas receitas tributárias próprias.

Tome-se por exemplo o mecanismo dos Fundos de Participação dos Estados e Municípios, alimentado com parte das receitas do IPI e do imposto de renda. No Estado do Acre, com base econômica ainda relativamente pequena, seu poder de investimento é elevado graças ao critério de distribuição das cotas do Fundo, realizada de forma inversamente proporcional à renda "per capita". Isso permite que, de cada Cr\$1,00 que a União arrecada no Acre de IPI e imposto de renda, aquele Estado receba, através Fundo cerca de Cr\$15,00, enquanto nas Regiões Sul e Sudeste se destina, em média, seis centavos por cruzeiro arrecadado daqueles tributos. A Região Nordeste, uma das mais pobres, recebe, por conta dos Fundos mais do que a soma das Regiões Sul e Sudeste, as mais desenvolvidas do País.

A tese da descentralização da competência tributária viria, pois, eliminar esse poderoso instrumento de integração nacional."<sup>[218]</sup>

Realmente, de nada valeria atribuir todos os impostos de nosso Sistema Tributário a um Estado pobre, ou a um pequeno Município, como tantos existentes no interior dos Estados nordestinos. Não havendo riqueza a ser tributada, não haveria por certo o que arrecadar. A descentralização das compe-

tências tributárias, portanto, é uma tese que deve ser vista com cautelas. É muito interessante para os Estados ricos.

A questão da autonomia financeira de Estados e Municípios deve ser equacionada de outra forma. Embora seja admissível alguma modificação no que pertine à atribuição de competências tributárias, a reforma maior há de ser feita na distribuição das receitas.

Realmente, fala-se em reforma tributária dando-se a esta um sentido abrangente, genérico, no qual se inclui parte do ordenamento não propriamente tributário, O Sistema Tributário, em sentido estrito, não compreende as normas pertinentes à distribuição da receita. Por isto mesmo ALIOMAR BALLEIRO deixou de comentar os artigos 88 a 94 da Lei nº 5172, explicando que a matéria nos mesmos tratada é estranha às relações entre o Fisco e os contribuintes. (219)

A expressão discriminação de rendas tributárias tem sentido amplo. Abrange tanto a atribuição de competência tributária, que é a partilha do próprio poder de tributar, como a distribuição de receitas, que é a divisão do produto da arrecadação.

A distribuição de receitas tributárias não é apenas uma "conseqüência da maior centralização das formas impositivas," como pareceu ao Professor MANOEL LOURENÇO DOS SANTOS, com a qual "procurou o legislador compensar a perda de receitas dos governos locais." (220) É antes de tudo um instrumento de integração nacional.

É através da distribuição das receitas tributárias que podem ser compensados, ou minimizados, os desníveis eco-

nômicos entre as diversas regiões do País. O que se deve pretender de uma reforma tributária, portanto, é antes de tudo uma distribuição de receitas mais adequadas a esse objetivo. Na verdade a distribuição de receitas nem sempre é feita com esse objetivo nivelador. A distribuição feita pelos Estados, de parte do ICM arrecadado, entre os seus Municípios, não tem objetivo nivelador. Já a distribuição dos fundos federais tem esse objetivo, sendo desejável apenas um ajustamento dos percentuais respectivos, e maior automatismo na distribuição, de sorte a evitar a dependência política.

No campo propriamente tributário, a principal reforma que se pode pretender, em termos de minimização dos desníveis econômicos entre as diversas regiões do País, diz respeito ao Imposto de Circulação de Mercadorias. Sabe-se que esse imposto tem funcionado como instrumento de agravamento desses desníveis, contribuindo para a transferência de recursos das regiões mais pobres, para as mais ricas e desenvolvidas.

A questão é antiga. Antes da Reforma Tributária de 1965, já o Imposto de Vendas e Consignações, ao qual corresponde, no sistema vigente, o Imposto de Circulação de Mercadorias, era apontado como instrumento de espoliação das regiões pobres.

Na III Conferência Nacional das Classes Produtoras, realizada no Rio de Janeiro em 1972, da qual participamos como Consultor Jurídico da Associação Comercial do Ceará, o assunto constituiu um dos pontos mais destacados dos debates.

Os Estados do Nordeste apresentaram proposições que,



com pequenas variações de forma, eram todas no sentido da redução da alíquota do ICM nas operações interestaduais. Com isto se pretendia favorecer os Estados ditos consumidores, os quais passariam a ter, em virtude da não cumulatividade do imposto, maior participação na massa tributável, e consequentemente maior arrecadação.

Inicialmente houve alguma indecisão. Os Estados do Rio Grande do Sul, Minas Gerais e Guanabara ficaram ao lado de São Paulo, que contestou violentamente as proposições nordestinas. O principal argumento utilizado pelos paulistas era a ausência de informações estatísticas capazes de permitir a verificação de qual Estado era predominantemente produtor, e qual era predominantemente consumidor.

No final dos debates São Paulo estava sô. Os demais Estados apoiavam a tese nordestina. Os paulistas chegaram a propor que a votação se fizesse tendo em vista a representação de cada entidade. Se assim fosse feito, a tese nordestina seria derrotada, não obstante tivesse contra ela apenas o Estado de São Paulo. Isto demonstra a opulência daquele Estado. Finalmente foi aprovada a recomendação no sentido da "distribuição igualitária da alíquota do ICM, cabendo 50% ao Estado produtor e 50% ao Estado consumidor." (Carta Econômica da Guanabara, publicada no Diário do Congresso Nacional, de 11.05.1972, p. 654).

Até hoje, porém, aquela recomendação não foi acolhida, e não obstante algumas alterações já introduzidas na legislação do ICM, tal imposto continua sendo um instrumento de transferência de recursos dos Estados consumidores para

os Estados produtores.

Na verdade, o Imposto de Circulação de Mercadorias é um tributo cujo encargo financeiro pode ser transferido facilmente para o consumidor. Em outras palavras, é um tributo sobre o consumo. Por isto, é justo que o produto da respectiva arrecadação seja recebido pelo Estado onde a mercadoria é consumida. Assim, não deveria incidir nas operações em que o comprador, estabelecido em outro Estado, fosse contribuinte do imposto. Nas operações em que houvesse circulação interestadual, o imposto só incidiria quando o adquirente fosse consumidor.

É certo que isto poderia ensejar a prática de fraudes, como acontece com a própria redução da alíquota nas operações interestaduais. Este inconveniente, todavia, pode ser contornado pelo aperfeiçoamento do intercâmbio de informações entre as Fazendas dos diversos Estados.

CAPÍTULO III

ASPECTOS DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA

## 1 - CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

A propósito de uma reforma do Sistema Tributário Brasileiro, a primeira questão que se coloca é a de saber se tal reforma é realmente necessária. Mas não se pode simplesmente oferecer uma resposta, afirmativa ou negativa, a essa questão, sem perquirir a respeito do que se pretende dizer com a palavra reforma. Sem examinar o alcance e a profundidade, das alterações que se pretendem introduzir no Sistema. Por outro lado, a fixação do significado da expressão sistema tributário é também da maior relevância para o equacionamento dessa questão, pois quem entende como sistema tributário apenas o conjunto de normas pertinentes à tributação, contidas na Constituição, poderá respondê-la negativamente, embora reconheça a necessidade de mudanças na legislação ordinária. Já quem entenda por sistema tributário todo o regimento jurídico da tributação, poderá respondê-la afirmativamente, ainda que não entenda necessária qualquer mudança na Constituição.

O Sistema Tributário brasileiro, a nosso ver, não é apenas o conjunto de normas da Constituição, pertinentes aos tributos. Ali, todavia, encontram-se as normas básicas, fundamentais, do sistema, de sorte que, embora isto não seja impossível, dificilmente se poderia conceber uma reforma deste sem reforma constitucional.

A questão de saber se é necessária uma reforma tributária, está, outrossim, entrelaçada à questão, da maior importância, relativa à definição dos objetivos da reforma. Afirmar a necessidade de reforma implica apontar os rumos a serem trilhados, os objetivos a serem perseguidos. E isto pressupõe, obviamente a constatação dos defeitos existentes no sistema em vigor, como instrumento para conduzir aos objetivos desejados.

Há quem sustente que o nosso sistema tributário é bom, não obstante alguns distorções que não afetariam a qualidade de sua estrutura.<sup>(221)</sup> E se isto é verdade, a questão essencial reside em identificar essas distorções. É o que tentaremos fazer, tendo em vista especialmente o que já neste trabalho definimos como desenvolvimento econômico, desenvolvimento social e desenvolvimento político.

A nosso ver, uma reforma do Sistema Tributário Nacional é necessária, não apenas no plano das leis ordinárias, mas também no plano da Constituição Federal. Essa reforma deve ter como objetivos essenciais: (a) evitar a formação de patrimônios improdutivos; (b) promover a redistribuição da renda, de sorte a reduzir as desigualdades; (c) conferir maior participação dos Estados e dos Municípios nas rendas tributárias, sem prejuízo de contribuir para a redução das desigualdades regionais.

BFD

## 2 - OS DEFEITOS DO SISTEMA EM VIGOR

Qualquer analista do Sistema Tributário Nacional, por mais superficial que seja, constatará nele dois defeitos fundamentais, a saber: (a) é centralizador do poder político, visto como promove a concentração das rendas tributárias em poder da União; (b) é regressivo, vale dizer, em lugar de promover a redistribuição interindividual da renda, atua, pelo contrário, como elemento concentrador da riqueza individual.

Aliás, é importante esclarecer que os defeitos apontados não constituem distorções do sistema. São, pelo contrário, qualidades desejadas pela reforma promovida em 1965, quando se pretendeu centralizar as receitas públicas para dar à União meios para coordenar toda a política nacional, e concentrar a renda como meio para promover o crescimento econômico.

"O sistema tributário hoje em vigor é, quanto a seus aspectos básicos, o mesmo criado pela Reforma da década de 60. Durante cerca de oito anos ele foi utilizado com crescente intensidade como instrumento da política de crescimento acelerado. Nesta fase, observou-se uma proliferação dos incentivos fiscais e creditícios e uma redução no já pequeno grau de autonomia dos Estados e Municípios, enquanto o PIB crescia a taxas inéditas."(222)

É certo que alguns ajustamentos já foram feitos. O Imposto sobre Produtos Industrializados já teve reduzidas suas alíquotas relativas a vários produtos e a legislação do Imposto de Renda também passou por algumas modificações. Entretanto, "as más características de equidade do sistema tributário foram agravadas pela concessão dos estímulos fiscais, que resultou, por outro lado, em forte erosão das receitas e, em consequência, na escassez de recursos para financiar gastos públicos." (223)

Por outro lado, parece-nos que as Emendas Constitucionais n.ºs 17, de 1980 e 23, de 1983, embora tenham procurado elevar a receita tributária dos Estados e promover a desconcentração em favor dos municípios, são medidas ainda muito tímidas, deixando, por isto mesmo, um largo espaço a ser percorrido rumo à autonomia política dos Estados e dos Municípios.

### 3 - OS IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO E A CIRCULAÇÃO

Não nos parece valiosa a classificação dos impostos em diretos e indiretos, no plano jurídico. Essa classificação é antiga e tem provocado intermináveis divergências. GUNTER SCHMOLDERS, depois de referir-se aos diversos significados atribuídos às expressões imposto direto e imposto indireto, conclui: No obstante, la opinión más generalizada, siguiendo a P. LEROY-BEAULIEU, entiende por impuestos directos aquellos en los que coinciden el sujeto jurídico y el sujeto económico, y por indirectos aquellos que se consideran trasladables; tal distinción equivale, por tanto, a la antigua división en impuestos trasladables e intrasladables. Su fallo estriba en confundir un tanto precipitadamente la intención del legislador con el efecto del impuesto "y en que por regla general la lógica quiebra ante la insuficiencia del conocimiento del sujeto final del impuesto..." Es, por consiguiente, más bien desorientadora que provechosa para una exposición seria del impuesto. [224]

PAUL HUGON estudou com profundidade a questão da repercussão. Admitiu tratar-se de estudo delicado, mas sustentou que devemos e podemos calcular a repercussão. Esclareceu, todavia:

" - Convém sempre levar em conta que é por intermédio da lei da oferta e procura que a repercussão se produz e a



incidência se estabelece e, em consequência, estando estes fenômenos ligados ao do valor, são complexos e estão sujeitos, em certo grau, à interferência de elementos psicológicos de difícil previsão.

Neste domínio, pois, jamais devemos perder de vista que:

- os fenômenos de repercussão não podem ser condensados em um pequeno número de regras;
- estas regras, necessariamente numerosas, não podem ter um rigor absoluto;
- e, por conseguinte, a prudência se impõe sempre que se trate de prever qual a direção e os efeitos da repercussão."(225)

Também HUGH DALTON estudou com profundidade a questão e seus ensinamentos levam seguramente à conclusão de que não se pode estabelecer regras definidoras do imposto direto e do imposto indireto. Com efeito, referindo-se a um tipo de imposto que entre nós é geralmente apontado como indireto, afirma: "O ônus monetário direto de um imposto lançado contra um objeto qualquer divide-se entre os compradores e os vendedores na proporção da elasticidade da oferta do objeto tributado e da elasticidade de sua procura na ocasião. Nestas condições, se a elasticidade da oferta for igual à elasticidade da procura, o ônus será dividido igualmente e o preço do objeto tributado será elevado na proporção da metade da importância do imposto." E esclarece: "Trata-se de uma primeira aproximação, baseada na hipótese de que o tributo sobre a mercadoria não altere as condições de procura e ofer

ta das demais mercadorias. Essa hipótese, embora raramente ocorra, é não raro, suficiente para finalidades práticas gerais. Entretanto, é evidente que a incidência de um imposto, quer lançado contra os vendedores, quer contra os compradores, sobre determinada mercadoria, poderá recair, não sobre os vendedores ou compradores, mas sobre os vendedores de alguma outra mercadoria, necessária à produção da primeira ou sobre os compradores de alguma outra mercadoria à cuja produção seja necessária a mercadoria tributada. Assim, parte da incidência de um imposto sobre geléias poderá recair nos vendedores de latas ou de potes, os quais poderão ser compelidos pelo imposto a reduzir os respectivos preços de venda aos fabricantes de geléias."(226]

Parece-nos não ser necessário dizer mais para demonstrar a impossibilidade de se adotar o critério econômico da repercussão para distinguir impostos diretos e indiretos. Daí porque ALFREDO AUGUSTO BECKER afirma de modo peremptório que a classificação dos tributos em diretos e indiretos é falsa e impraticável, até porque "a Ciência das Finanças Públicas e a Política Fiscal têm demonstrado que aquele critério repousa na simplicidade da ignorância."(227]

Mesmo assim, não se pode negar a valia dos estudos a respeito da repercussão, no plano da Ciência das Finanças Públicas, no sentido de direcionar a carga tributária, pois é inegável que alguns tributos podem ter o respectivo encargo financeiro transferido, com facilidade, a terceiros, pelos respectivos contribuintes.

No Sistema Tributário Brasileiro, classificados como

"Impostos sobre a Produção e a Circulação", encontram-se o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre operações financeiras (IOF), o imposto sobre serviços de transportes e comunicações, e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Todos esses impostos podem ser considerados como indiretos, no sentido de que os respectivos contribuintes podem facilmente transferir a terceiros o respectivo encargo financeiro. E representam a maior parcela das receitas tributárias do Poder Público.

Aliás, a preponderância dos impostos indiretos parece ser mesmo uma característica dos sistemas tributários nos países não desenvolvidos. "Nos países em vias de desenvolvimento, os impostos indiretos, isto é, os direitos de consumo e de circulação, os impostos de transações e os direitos alfandegários, representam em média perto de três quartos das receitas fiscais." (228]

Segundo BELTRAME, no Brasil, em 1970, os impostos indiretos arrecadados pela União correspondiam a 73% da arrecadação tributária federal. (229] É certo que algumas alterações já foram introduzidas, especialmente na legislação do IPI, tendentes a reduzir a carga da tributação indireta. Note-se, todavia, que a aludida proporção situava-se apenas no plano federal, e como todos sabem a preponderância dos impostos indiretos na arrecadação estadual e municipal é bastante maior, pois o ICM, para os Estados e o ISS, para os Municípios, constituem a fonte essencial de receitas tributárias.

Mesmo não dispondo de dados mais recentes, não temos dúvida em afirmar que predomina, no Sistema Tributário Brasi

leiro, a arrecadação de impostos que ensejam fácil repercussão dos respectivos encargos financeiros. Por isto mesmo o sistema é regressivo, vale dizer, onera as pessoas de forma injusta. Quem mais paga é precisamente quem tem menor capacidade contributiva.

Por outro lado, o imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias gera o agravamento das desigualdades de riqueza em termos regionais, merecendo, por isto, além das considerações já feitas na parte final do item 7, do capítulo II, desta dissertação, um exame específico. É o que faremos a seguir.

BFD

#### 4 - O ICM E AS DESIGUALDADES REGIONAIS

Sabe-se que no Brasil existem Estados pobres, e Estados ricos, Estados ditos consumidores e Estados ditos produtores. Nos ditos Estados consumidores, a maior parte dos bens consumidos vêm de outros Estados. Por isto se diz que eles são importadores líquidos, vale dizer, o volume de suas importações (de outros Estados) é maior que o volume de suas exportações (para outros Estados). Já os Estados ditos produtores são exportadores líquidos, vale dizer, o volume de suas importações (de outros Estados) é menor que o volume de suas exportações (para outros Estados).

No Ceará, por exemplo, mesmo sem consulta a qualquer documento estatístico, só na base de observações empíricas, é possível afirmar-se que o consumo de bens importados de outros Estados é bem maior do que a exportação de bens para outros Estados.

Como o ICM é um imposto não cumulativo, o Estado onde se dá o consumo da mercadoria tributa apenas o valor acrescido, vale dizer, o lucro bruto comercial. Assim, o valor arrecadado sobre determinada mercadoria consumida em seu território, é bem menor do que o valor arrecadado pelo Estado onde a mesma mercadoria é produzida, mesmo considerando-se a diferença das alíquotas atualmente em vigor.

Outro grave inconveniente que decorre da não cumula-

tividade do ICM consiste em que esse imposto onera mais severamente a agricultura, depois a indústria, sem<sup>o</sup> o comércio a atividade por ele menos onerada. Dir-se-ia que sendo o encargo financeiro do ICM a final transferido para o consumidor, pouco importa que o recolhimento do imposto fiquem a cargo do agricultor, do industrial ou do comerciante. Isto pode ser verdade, no plano teórico. Mas o contribuinte, na prática, tem dificuldades na colocação no mercado de produtos cujo preço tem de ser aumentado em função do imposto. Por isto, é justo que o contribuinte agricultor, desempenhando atividade que se deve estimular, em virtude de sua significação no contexto sócio-econômico, não tenha de suportar esse sacrifício em maior proporção.

Um outro inconveniente da técnica da não cumulatividade consiste na dificuldade de controle administrativo. O contribuinte, especialmente o comerciante, que vende mercadorias oriundas de outros Estados, pode facilmente reduzir o valor do imposto a pagar, utilizando documentos fiscais falsos, que teriam sido emitidos por contribuintes sediados em outros Estados. Ou de documentos realmente emitidos por contribuintes sediados em outros Estados os quais, todavia, não correspondam a operações realmente realizadas. Nesses casos, por razões óbvias, fica difícil o controle fiscal.

Estes, além de outros inconvenientes aqui não examinados, recomendam a extinção da não cumulatividade do ICM.

Dois argumentos podem ser apontados contra a incidência cumulativa do ICM. Um deles é o aumento do ônus tributário que iria, a final, provocar o aumento dos preços, sobre-

tudo daquelas mercadorias que, da produção até o consumo, passam por várias empresas. O outro é o estímulo à chamada integração vertical, vale dizer, ao procedimento pelo qual a mesma empresa fabricante de um produto dedica-se também à produção das matérias primas por ela utilizadas e da comercialização de seus produtos.

Contra o primeiro desses argumentos tem-se a possibilidade de fixação de alíquotas menores, de sorte que o ônus final não resulte agravado. Contra o outro, diremos, em primeiro lugar, ser duvidoso considerar a integração vertical um grave inconveniente. Depois, que ela pode ser facilmente desestimulada, bastando para tanto tributar as operações de transferências, equiparando-as às operações de venda.

## 5 - O IMPOSTO SOBRE O CONSUMO.

Não obstante os impostos sobre produção e a circulação, e em especial o IPI e o ICM possam ser considerados impostos sobre o consumo, visto como o encargo financeiro correspondente termina geralmente recaindo sobre os consumidores, a verdade é que no Sistema Tributário Brasileiro não existe um imposto cujo fato gerador seja o consumo de bens ou de serviços. Em outras palavras, do ponto de vista jurídico não temos impostos sobre o consumo.

Pode parecer contraditório sustentar a conveniência da criação de um imposto sobre o consumo de bens e serviços, enquanto também se sustenta serem os denominados impostos indiretos os responsáveis pela regressividade de nosso sistema tributário, e se aponta essa regressividade como um defeito a ser corrigido. A contradição, todavia, é apenas aparente. É que não se defende a instituição de um imposto sobre o consumo de bens e serviços em geral, mas a criação de um imposto que incida sobre o consumo de determinados bens, e de determinados serviços, de forma seletiva, em função da demonstração de capacidade contributiva.

O imposto que imaginamos não seria sobre o consumo apenas do ponto de vista da Ciência das Finanças, vale dizer, um imposto cujo encargo financeiro é pago pelo consumidor. Seria um imposto juridicamente sobre o consumo, vale di



zer, teria como hipótese de incidência o consumo de bens e serviços.

É sabido que determinados bens, considerados de luxo, são consumidos exclusivamente por pessoas dotadas de elevada capacidade contributiva. Isto também acontece com alguns serviços. Por outro lado, o consumo de certos bens, em determinados lugares, também revela capacidade contributiva. Ou, mais exatamente, a frequência a determinados lugares revela capacidade contributiva.

Assim, por exemplo, as jóias, os perfumes, os casacos de pele, e muitos outros bens de preço consideravelmente elevado, são consumidos exclusivamente pelos ricos, possuidores de elevada capacidade contributiva. A hospedagem nos hotéis ditos de cinco estrelas, a frequência a restaurantes de luxo, hoites e outras casas de diversão, também constituem excelentes fatos signos presuntivos de capacidade contributiva, cuja utilização se impõe, para tornar o sistema tributário mais justo.

É certo que algumas dificuldades administrativas existirão. Acreditamos, todavia, que tais dificuldades são superáveis. E temos certeza de que o imposto sobre o consumo de bens e serviços, nos termos aqui propostos, constitui um excelente instrumento de arrecadação, pois ninguém vai deixar de frequentar um restaurante de luxo, nem de hospedar-se num hotel de cinco estrelas, pelo fato de ter que pagar mais vinte ou trinta por cento. Ninguém vai deixar de consumir uísque estrangeiro, ou outra bebida importada, naqueles restaurantes e hotéis, ou em outros locais de frequência exclusiva

de ricos, em face do acréscimo que o tributo representaria.

Acreditamos que um estudo cuidadoso terminará por apontar uma série de bens, e de serviços, consumidos exclusivamente pelos ricos, e cujo consumo portanto é fato signo presuntivo de capacidade contributiva. Da mesma forma, um estudo cuidadoso poderá indicar a forma mais adequada de tributar o consumo de tais bens e serviços, de sorte a minimizar a evasão, tornando a arrecadação mais simples e eficiente.

Aliás, mesmo admitindo que algumas pessoas poderão reduzir os seus gastos com o consumo desses bens e serviços, praticando economia de imposto, o efeito econômico será positivo. "A tributação de artigos de luxo satisfaz os clássicos padrões de equidade e a intenção de se estimular a poupança através da redução do consumo de luxo. Em termos de equidade, o emprego do segundo tipo do imposto de consumo, especialmente quando aplicado a todas as formas de vestuário caro ou barato, através de alíquotas uniformes, poderá ser duvidoso. Este é o tipo de imposto que só poderá ser aplicado quando o governo procurar induzir a população toda, qualquer que seja seu nível econômico, a restringir o consumo para ajudar o desenvolvimento." [230]

Um imposto sobre o consumo de bens e serviços poderá ser criado pela União Federal, com base na competência residual que lhe atribui a Constituição vigente. Parece-nos, todavia, que esse imposto seria mais adequado para os municípios. Teria maior importância, por razões óbvias, nos municípios maiores, economicamente mais desenvolvidos.

## 6 - OS IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO E A RENDA

### 6.1 - Critério de Classificação dos Impostos

Todo e qualquer imposto, em última análise, onera o patrimônio, vale dizer, subtrai uma parcela deste, que é transferida para o estado. Entretanto, se considerarmos o patrimônio uma expressão estática, dele destacando os acréscimos e decréscimos, verificados em determinado período, considerando estes como expressões dinâmicas, poderemos cogitar de impostos sobre a renda - acréscimos, e sobre o consumo - decréscimos. Por outro lado, mesmo considerando apenas em sua expressão estática, o patrimônio pode ser tributado globalmente, e pode ser tributado em parte, e ainda de forma permanente, com imposto de incidência periódica, ou extraordinariamente, com imposto cuja incidência apenas ocorre em ocasiões especiais, extraordinárias.

Tem-se feito, outrossim, distinção entre o imposto calculado sobre o patrimônio, mas cujo pagamento é feito com a renda do contribuinte, e o imposto verdadeiramente sobre o patrimônio. Este teria de ser de tal modo pesado que o seu pagamento implicaria redução do patrimônio do contribuinte. (231) (232)

BFD

Com fundamento em considerações dessa ordem não se poderá afirmar que um imposto é sobre o patrimônio, ou sobre a renda, a não ser mediante o exame de cada situação particular. Na verdade, o mesmo imposto poderá ser sobre a renda, se o contribuinte tem renda elevada, capaz de suportar o ônus respectivo, ou sobre o patrimônio, se para o seu pagamento o contribuinte é obrigado a se desfazer de parte dos seus bens. "É claro que essas considerações econômicas, aliás contestadas por economistas como A. C. Pigou e Gulati, não têm nenhum prestígio, do ponto de vista jurídico. Ao direito interessa a natureza do fato gerador, sem qualquer cogitação outra quanto à "source of tax payment", ou à fonte de onde extrairá o contribuinte os recursos para pagar o seu débito."(233)

Realmente, a natureza jurídica específica de um tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN art. 4º). Não tem nenhuma relevância, para a classificação jurídica dos tributos em geral, ou dos impostos, em particular, a questão de saber de onde o contribuinte vai retirar o dinheiro para o respectivo pagamento. Assim, diz-se que determinado tributo é um imposto, se o fato gerador da obrigação respectiva é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica (CTN art. 16). E esse imposto é sobre o patrimônio se a situação descrita em lei como necessária e suficiente para o nascimento da respectiva obrigação for a propriedade de bens, vale dizer, o patrimônio.

A classificação dos impostos sobre o patrimônio, tendo em vista a periodicidade, ou o fato de abranger todos, ou

apenas alguns bens, é juridicamente relevante. Assim, também, a que leva em conta as transferências patrimoniais.

Em nosso atual Sistema Tributário, são impostos sobre o patrimônio o "Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural" (CTN arts. 29 a 31); o "Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana" (CTN arts. 32 a 43) e o "Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e Direitos a eles Relativos" (CTN arts. 35 a 42). São impostos de alíquotas bastante reduzidas, que efetivamente não pesam sobre o patrimônio, além de incidirem apenas sobre alguns bens e não sobre o patrimônio total.

Parece-nos que o imposto sobre o patrimônio deve funcionar como um complemento do imposto sobre a renda. Por isto a ele voltaremos depois de examinarmos as alterações que reputamos desejáveis neste último.

## 6.2 - Imposto Sobre a Renda.

Como é sabido, nosso Sistema Tributário abriga duas espécies de imposto sobre a renda, a saber, o imposto sobre a renda das pessoas físicas, ou naturais, e o imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas. A legislação pertinente a esse imposto é assaz complicada. E talvez não possa ser diferente, desde que pretende dar tratamento discriminatório às diversas situações, exercendo inúmeras funções extrafiscais.

Um exame metuculoso dessa legislação certamente per-

mitiria apontar muitas falhas a merecerem correção. Não o fizemos, nem nos atrevemos, nesta oportunidade, a ir além de poucas observações a respeito de pontos nos quais as correções nos parecem mais urgentes e imperiosas.

Assim é que, no tocante ao imposto de renda das pessoas físicas mencionamos, como pontos a serem objeto de reformulação ou ajustamento: (a) a tabela progressiva para o cálculo do imposto incidente sobre a renda líquida anual; (b) tabelas de cálculo do imposto incidente na fonte sobre rendimentos do trabalho; (c) o restabelecimento do imposto cedular; e (d) tributação do lucro imobiliário.

A tabela progressiva, para o cálculo do imposto incidente sobre a renda líquida anual, com alíquotas de 5 a 55%, está a exigir apenas um ajustamento em suas faixas. O mínimo de isenção deve ser elevado para, pelo menos, o dobro do valor atual. E as faixas subsequentes ajustadas em idênticas proporções.

Dir-se-á que de tal providência decorrerá significativa queda na arrecadação do tributo. E é verdade. Mas isto significa precisamente o alívio que se está proporcionando aos pequenos contribuintes, à classe média assalariada.

Para evitar a retenção de imposto a ser em seguida restituído, também devem ser reformuladas as tabelas de cálculo do imposto incidente na fonte, sobre rendimentos do trabalho com e sem vínculo de emprego. Aliás, essa reformulação se faz necessária independentemente da reformulação da tabela de cálculo do imposto incidente sobre a renda líquida anual, pois já hoje é grande o número de contribuintes que fa

zem suas declarações com direito a restituição de imposto. . .

O restabelecimento do imposto cedular é outra reforma que se impõe. Como é sabido, os rendimentos são classificados em cédulas, de acordo com a origem respectiva. Extinto, como foi o imposto cedular, hoje essa classificação presta-se apenas para a apuração do rendimento líquido, vale dizer, para que se apure o rendimento do contribuinte levando em conta as despesas efetuadas com a sua obtenção, com a manutenção da atividade que o produz.

Na legislação em vigor, em primeiro lugar são considerados os rendimentos, que se classificam em cédulas, designadas pelas letras "A" até "H", de acordo com a natureza da fonte desses mesmos rendimentos. Na maioria dessas cédulas são permitidas deduções de quantias despendidas pelo contribuinte durante o ano-base em função da fonte produtora dos rendimentos. Tem-se a final os rendimentos líquidos cedulares, cuja soma constituirá a renda bruta.

Da renda bruta, que é, repita-se, a soma dos rendimentos líquidos das diversas cédulas, poderão ser feitos abatimentos das quantias que o contribuinte despendeu durante o ano-base e que a lei permite seja abatida da renda bruta, tais como despesas com médicos e dentistas, despesas com instrução, entre outras, além dos encargos de família.

A diferença entre deduções e abatimentos, está em que as primeiras se ligam à fonte produtora do rendimento, enquanto os últimos dizem respeito à pessoa do contribuinte.

Feitos os abatimentos da renda bruta tem-se então a renda líquida sobre a qual é calculado o imposto. Nesse cálculo, portanto, não tem qualquer importância a origem do ren

dimento.

O restabelecimento do imposto cedular destina-se a possibilitar uma tributação seletiva.

O rendimento do trabalho assalariado (Cédula "C") poderá ser isento do imposto cedular, ou sujeito a tal imposto com alíquota de 1%, como já foi. Por outro lado, os rendimentos do capital, como juros (Cédula B), os aluguéis (Cédula "E"), os lucros e dividendos em geral (Cédula "F"), poderão ser tributados com alíquotas mais elevadas.

Esse imposto cedular deve incidir sobre o rendimento líquido de cada cédula, superior a determinado limite. E o seu produto poderá contribuir para compensar a redução de receita decorrente da reformulação da tabela progressiva para o cálculo do imposto incidente sobre a renda líquida anual.

Finalmente reformulação está a merecer a tributação do lucro imobiliário. Na legislação em vigor, tem-se um regime tributário específico para esse lucro. Em determinadas condições, a pessoa física ou natural é equiparada à pessoa jurídica, para os fins de determinação do imposto devido. Se tais condições não se verificam, a tributação é feita na pessoa física, ou natural, de forma especial, na cédula "H". Na apuração do lucro o custo do imóvel é corrigido monetariamente, segundo a variação do valor nominal das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional. Além disto, o lucro é reduzido de cinco por cento por cada ano completo transcorrido entre a data da aquisição e a da alienação do imóvel. Isto significa dizer que o lucro auferido na alienação de imóveis havidos há vinte anos, ou mais, não é tributável, por maior



que ele seja. E finalmente, o contribuinte pode optar pela tributação do lucro imobiliário à alíquota de 25%, em vez de incluí-lo no rendimento líquido para aplicação da tabela progressiva.

Não há qualquer razão para a redução dos cinco por cento por ano entre a aquisição e a alienação do imóvel, desde que o custo é monetariamente corrigido. Também não há razão para favorecer o contribuinte, assegurando-lhe o direito de fugir à tabela progressiva. O lucro auferido na alienação de imóveis deve ser tributado normalmente, vale dizer, mediante sua inclusão, pura e simplesmente, na declaração anual de rendimentos.

No que pertine ao imposto de renda das pessoas jurídicas também nos parecem necessárias algumas alterações, entre as quais destacamos: (a) a tributação da lucratividade do capital; (b) a instituição de incentivos à abertura do capital das sociedades anônimas.

A tributação da rentabilidade, ou da lucratividade do capital é medida que, além de realizar adequadamente a justiça fiscal, presta-se ao combate à inflação decorrente da irrefreada ganância do empresário. Se alguém aplica 100 e obtém, em um ano, o lucro líquido de 20, não deve pagar o mesmo imposto pago por quem obteve, no mesmo período, igual lucro de 20, aplicando apenas 50. Em outras palavras, o tributo não deve ser calculado em consideração apenas ao lucro, como valor absoluto. Deve ser calculado sobre o lucro, tendo-se em vista o capital investido para produzi-lo.

É certo que o aumento da lucratividade pode decorrer

também da racionalização dos custos e especialmente do aumento do volume de vendas, com maior rotatividade dos estoques, o que não denuncia prática inflacionária, mas, pelo contrário, evidencia prática de preços reduzidos. E isto não deve ser desestimulado.

Por tudo isto nos parece válido sugerir a criação, pela União Federal, de um adicional ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, progressivo em função da lucratividade e regressivo em função da rotatividade dos estoques.

Com a palavra lucratividade, aqui, designamos a relação entre o lucro líquido tributável e o capital próprio utilizado no empreendimento.

Esse imposto, como é fácil de se ver, vai onerar aqueles cuja lucratividade seja maior em função de aumentos exagerados de preços. O coeficiente regressivo em função da rotatividade dos estoques, por outro lado, evita sejam onerados aqueles cujos lucros se elevam em função do maior volume quantitativo de vendas, geralmente decorrente da prática de preços mais baixos. Esta sugestão, aliás, já foi por nós oferecida ao Grupo de Trabalho criado pela Portaria Interministerial nº 063/82. (Rev. Fin. Púb., Min. Faz. Ano XLII, n. 352, p. 37).

Outra alteração que nos parece oportuna, na legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, diz respeito ao incentivo à abertura do capital das sociedades anônimas. Essa abertura de capital é sem dúvida, como já afirmamos neste estudo, uma fórmula valiosa para o desenvolvimento social.

Do ponto de vista tributário, há na atual legislação

um significativo obstáculo à abertura do capital das empresas. É que o custo do dinheiro, do ponto de vista tributário, termina sendo mais elevado no mercado de ações do que junto às instituições financeiras. Explica-se: os juros pagos às instituições financeiras constituem despesas, reduzindo, portanto, o lucro tributável. Os dividendos pagos aos investidores, porém, integram o lucro. Não constituem despesa. O valor respectivo, portanto, está sujeito ao imposto de renda da pessoa jurídica, o que onera significativamente o custo do dinheiro para a empresa.

É certo que os dividendos efetivamente não são despesa. Eles corporificam lucros atribuídos a acionistas da empresa. Remuneram o denominado capital próprio. Mas nada impe de que a lei os trate como despesa, para o fim específico de determinação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas. Aliás, o legislador poderá adotar uma fôrmula simples, determinando que se exclua da base de cálculo do tributo o valor dos dividendos efetivamente distribuídos.

Como o empresário, pelo natural desejo de economizar imposto, poderia abrir o capital de sua empresa apenas para obter a vantagem fiscal de que se cuida, é importante que a mesma seja instituída com a necessária cautela, de sorte a afastar essa possibilidade de evasão.

É importante esclarecer que a evasão tributária que se deve cuidar de evitar seria absolutamente lícita. Não integraria o que a Professora RAILDA SARAIVA DE MORAES denomina "criminalidade econômica"<sup>(234)</sup>, pois seria legal e não apenas aparentemente legal. Por isto mesmo o legislador há

de ser cuidadoso, para não deixar fugir ao pagamento do imposto sem violação da lei e sem realizar os objetivos pretendidos por ele legislador.

No caso, portanto, deverá a lei estabelecer que são excluídos da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas os dividendos distribuídos em favor de acionistas que não detenham, direta ou indiretamente, participação na sociedade, superior a determinada percentagem. Assim, os donos da empresa, vale dizer, os titulares de seu controle acionário, não restariam favorecidos, com o desvio da finalidade do incentivo fiscal.

### 6.3 - Imposto Geral Sobre o Patrimônio

Em nosso sistema tributário os impostos sobre o patrimônio são ainda de pequena significação. Por isto mesmo, como assevera, com inteira razão, ALIOMAR BALEEIRO, "o sistema tributário brasileiro está longe de, em conjunto, assentar sobre a capacidade contributiva. Predominam tributos reais e indiretos com nítida tendência regressiva."(235)

Não se pode esquecer a necessidade de redistribuir a renda. Nem se pode esquecer que o tributo é um excelente instrumento para esse fim. Assim é que as principais nações do mundo vêm evoluindo no sentido de tornar os seus sistemas tributários cada vez mais regressivos. "Impostos sobre o capital ou sobre o patrimônio tendem a assumir caráter de nor-

malidade em vários países."(236)

É certo que o imposto sobre o patrimônio tem sofrido objeções. Mas tem sido também defendido. Por isto é interessante o exame de suas vantagens e das objeções que a ele têm sido feitas, para que possamos formar nossa própria opinião a seu respeito.

Catalogamos as vantagens do imposto sobre o patrimônio em três grupos, a saber: (a) administrativas; (b) para o desenvolvimento econômico; (c) para o desenvolvimento social. Vejamos.

#### a) **Vantagens administrativas**

No dizer de OTTO ECKSTEIN a exequibilidade é requisito importante em um tributo. "Um bom sistema tributário não impõe tributos que sejam impossíveis de recolher. Mesmo quando o pagamento voluntário é a regra, a possibilidade de fiscalizá-los deve existir, pois de outra forma eles se transformarão num convite à violação da lei. Alguns dos descontos permitidos no imposto de renda federal levam a essa situação. Os impostos locais e as contribuições filantrópicas podem ser descontadas da renda. Mas quem pode fiscalizar cada centavo de imposto sobre a gasolina, ou cada dólar dado a centenas de movimentos filantrópicos? Na falta de registros contábeis as pessoas fazem uma estimativa que o Governo não pode conferir. Resultado: tentação de ser mais generoso na estimativa do que na doação real. Em nossa sociedade adianta-

da, muitos impostos podem ter seu pagamento fiscalizado; mas nos países subdesenvolvidos, onde as escritas contábeis são menos generalizadas, e muitas pessoas são analfabetas, as possibilidades de fiscalização são muito menores."(237)

É importante, assim, verificar desde logo se o imposto sobre o patrimônio é um tributo exequível, vale dizer, se a sua administração no Brasil é possível, do ponto de vista prático.

Razões de eficácia administrativa têm sido apontadas para justificar a implantação de um imposto sobre o patrimônio, especialmente se funciona este como um complemento do imposto de renda, vale dizer, se um e outro são administrados pela mesma entidade tributante. Na verdade, existe já, em nossa legislação tributária, o dever de fazer anualmente uma declaração de bens. E esse dever não alcança apenas aqueles que efetivamente sujeitam-se ao imposto de renda, mas todos os que se encontram em determinadas condições, previstas na legislação específica, independentemente da renda auferida. O Ministério da Fazenda, portanto, já dispõe das declarações de bens dos futuros contribuintes desse imposto. Assim, é tarefa relativamente fácil a constatação de seu fato gerador e a identificação dos respectivos contribuintes.

Por outro lado, é bem mais difícil ocultar o patrimônio do que ocultar a renda. Tanto assim é que o legislador brasileiro tem pretendido alcançar a renda pelos chamados acréscimos patrimoniais não justificados.

Nesta linha de pensamento, RICARDO CALLE SÁIZ arrola manifestações de diversos estudiosos, entre as quais a de

N. KALDOR, sustentando que, "desde el punto de vista de la eficiencia administrativa, debe tenerse en cuenta que aunque el valor del patrimonio es cosa diferente del beneficio o renta anual, en realidad los dos, beneficio o renta y patrimonio, están estrechamente relacionados en el sentido de que las rentas de cualquier clase (distintas de los beneficios derivados de actividades profesionales y manuales) siempre tienen algunos activos tangibles detrás; y, similarmente, la mayor parte de las formas de la propiedad, aunque no todas, producen beneficio o renta monetaria de alguna clase. Por tanto, si se estableciesen impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, por una misma autoridad, se mejoraría la eficacia administrativa del sistema. El examen del patrimonio poseído por una persona conducirá al descubrimiento de su renta oculta e, igualmente, el examen de sus rentas pondrá al descubierto los bienes patrimoniales ocultados. El gravamen de la renta y del patrimonio, por tanto, proporcionará un mejor instrumento contra la evasión y ocultación que un impuesto sobre cualquiera de ellos solamente."(238)

**b) Vantagens para o desenvolvimento econômico.**

O imposto sobre o patrimônio grava os investimentos improdutivos, de sorte que o contribuinte tem de auferir rendas de outras fontes, para manter tais investimentos, ou tende a evitá-los. Em outras palavras, esse imposto provoca uma preferência pelos investimentos produtivos.

Essa vantagem é apontada por DUVERGER, que se refere

ao imposto sobre o patrimônio, desde que pago com rendas do contribuinte e, portanto, sem sacrifício do patrimônio, como o imposto sobre a renda calculado segundo o capital. Para ele, a vantagem é que desta forma se pode gravar bens entesourados (quadros, jóias, etc.) segundo a renda que produziriam se fossem devolvidos à circulação econômica. (239)

Também VILLEGAS aponta como vantagem do imposto sobre o patrimônio o fato de que este grava os bens improdutivos, tais como iates, parques, metais preciosos, jóias, objetos de arte, investimentos em terrenos baldios urbanos e em terras rurais não cultivadas, os quais, embora não sejam alcançados pelo imposto de renda, são claros índices de capacidade contributiva. Assim, o imposto sobre o patrimônio, gravando não os fluxos de riqueza, mas a sua acumulação, é um excelente instrumento complementar do imposto de renda, inclusive para a conveniente discriminação no trato impositivo. (240) Além disto, como destaca VILLEGAS e é fácil de se compreender, o imposto sobre o patrimônio, diversamente do que ocorre com o imposto de renda, não atua contra a maior produtividade. (241)

As vantagens do imposto sobre o patrimônio têm sido destacadas com entusiasmo por DINO JARACH, que afirma: "El contribuyente que posee bienes patrimoniales totalmente improductivos, pero susceptibles de explotación, se halla inducido a explotarlos o bien a venderlos para neutralizar, de esta manera, la incidencia del gravamen. El propietario de tierras incultas es inducido a su cultivo o, en el caso de imposibilidad de hacerlo, a enajenarlas total o parcialmente



para utilizar productivamente el dinero obtenido en la venta. El propietario de dinero o fondos inactivos tiene incentivos para su inversión. Nada de ello acontece con el impuesto a la renta, para el cual todas estas situaciones están fuera de su alcance.

En suma, la imposición patrimonial, precisamente por gravar rentas virtuales y no efectivas, cumple con el principio que la doctrina italiana ha denominado "productivista" y que consiste en premiar a los contribuyentes que poseen capitales productivos y en castigar a aquellos que poseen fondos inactivos o bienes improductivos o poco productivos. (242)

Onerando os bens improdutivos, o imposto sobre o patrimônio é, sem dúvida, um valioso instrumento do desenvolvimento econômico, direcionando os investimentos. É esta sua qualidade que pode, e deve ser reforçada pela adoção de alíquotas diversas, mais elevadas em função da natureza de certos bens, de sorte que o imposto seja seletivo em função dos elementos integrantes do patrimônio. Os bens considerados suntuários, assim como os destinados simplesmente ao lazer do seu proprietário, devem ficar sujeitos a alíquotas mais elevadas, enquanto os bens de capital, destinados ao emprego nas atividades produtivas, devem ficar sujeitos a alíquotas bem reduzidas.

### c) Vantagens para o desenvolvimento social.

Entendido o desenvolvimento social no sentido em que tal expressão é por nós utilizada neste estudo, vale dizer,

no sentido de aprimoramento das relações sociais com o objetivo de minimizar as desigualdades, não pode haver dúvida de que o imposto sobre o patrimônio é instrumento de inegável valia.

Não há, é certo, unanimidade entre os estudiosos sobre qual seja a medida da capacidade contributiva. Todos então de acordo em que os impostos devem ser pagos segundo a capacidade contributiva de cada um, mas divergem no momento de determinar qual o critério mais adequado para dimensionar a capacidade contributiva.

Para muitos a renda é o melhor índice de capacidade contributiva. Não nos parece, todavia, que seja assim, especialmente se o conceito de renda não é formulado de modo a abranger as denominadas transferências patrimoniais.

No sistema tributário brasileiro, o imposto sobre a renda não alcança as doações e heranças, tidas como transferências patrimoniais e, assim, excluídas do conceito de renda. É inegável, porém, que a riqueza auferida através de herança, ou de doações, é indicadora de capacidade contributiva, tanto quanto aquela auferida de outros modos. Ou, mais exatamente, o auferimento de doações, ou heranças, é indicador de capacidade contributiva tanto quanto o auferimento de renda, pois na verdade é a riqueza, e não propriamente a renda, que indica a capacidade contributiva.

"A riqueza também pode ser considerada como medida adequada da capacidade de pagar, Embora, em certo sentido, fosse uma tributação dupla pagar impostos tanto sobre a riqueza quanto sobre a renda, já que a segunda produz a primei

ra (que é tributada), não obstante a simples posse de riqueza pode proporcionar satisfação por si. Historicamente, os Estados Unidos preocuparam-se tanto com a concentração da riqueza como com a concentração da renda. Os impostos americanos sobre doações e heranças são uma reação a tal preocupação". (243)

Ainda que se adote uma alíquota proporcional, o imposto sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas contribui para a progressividade do sistema. (244)

Não desconhecemos as objeções que têm sido apresentadas ao imposto sobre o patrimônio. VILLEGAS arrola cinco dessas objeções, (245) que podem, aliás, ser resumidas em três, capituladas dentro dos mesmos critérios de classificação dos argumentos favoráveis ao imposto, aqui expostos. Assim, vejamos:

#### a) Desvantagens administrativas

Haveria dificuldade na identificação dos titulares de grandes patrimônios, e haveria estímulo ao emprego de táticas evasivas.

Como já dissemos antes, o imposto sobre o patrimônio é na verdade aquele que menos dificuldade oferece. É certo que a administração do imposto não vai encontrar tudo tranquilamente à sua disposição. O contribuinte certamente procurará adotar técnicas evasivas. Mas isto acontece em relação a todo e qualquer tributo. E não temos dúvida de que é menos problemático constatar patrimônio do que constatar renda.

b) Desvantagens para o desenvolvimento econômico.

O imposto sobre o patrimônio seria um desestímulo a poupança e ao investimento, estimulando o consumo em detrimento destes.

Como bem demonstra DINO JARACH, tal assertiva seria verdadeira se as decisões sobre o destino da renda ao consumo ou ao investimento dependessem exclusivamente do gravame que suporta o contribuinte num e no outro caso. Entretanto, é muito duvidoso que tais decisões sejam determinadas apenas pela incidência dos tributos. A preferência pelo consumo, por causa do imposto sobre o patrimônio, pode ser considerada provável em relação aos contribuintes de baixa renda, os quais podem considerar inútil, em razão do imposto, o sacrifício que para eles representa a poupança, com renúncia ao consumo. Para os contribuintes com rendas médias e elevadas, a decisão pela poupança não depende tanto dessa consideração subjetiva, mas do fato de que suas rendas excedem seus consumos habituais de acordo com o meio social. (246)

Considere-se, outrossim, que os efeitos de um imposto devem ser analisados no sistema, e não isoladamente. Assim, não se pode deslembrar o imposto sobre o consumo de bens e serviços suntuários, cuja instituição também é por nós sugerida. Esse imposto, onerando o consumo de bens e serviços não essenciais, certamente afasta o apontado inconveniente.

Também tem sido dito que o imposto sobre o patrimônio tem como efeito a destruição das riquezas que são fontes das

rendas dos indivíduos, sobre as quais pesam outros impostos. "Joseph Caillaux decia a este respecto: "Se pueden cortar las ramas del árbol de la riqueza nacional pero es preciso no tocar las raíces." De una forma más pintoresca aún, un proverbio inglés señala que no se puede tener a la vez la carne de la vaca y su leche."(247)

Entretanto, como esclarece DUVERGER, com propriedade, tais argumentos são muito simplistas. Em primeiro lugar, desde que o patrimônio não seja muito reduzido pelo imposto, os particulares podem reconstitui-lo através da poupança. Por outro lado, o capital não é, atualmente, a principal fonte de rendas, ou sua raiz, senão mais propriamente o fruto da poupança das rendas do trabalho.

Por outro lado, diz ainda DUVERGER, o argumento em análise apresenta sobretudo o erro de confundir totalmente os capitais privados e a riqueza nacional. En efecto, sus autores parecen suponer que el dinero deducido a través del impuesto se diluye misteriosamente. Por lo tanto el impuesto no destruye la riqueza nacional; simplemente modifica su distribución y empleo. Pero además en la medida en que priva a algunos de una parte de capital improductivo para dedicarlo a obras útiles, el fisco constituye un factor de aumento de la riqueza nacional."(248)

c) Desvantagens para o desenvolvimento social.

Não faltou quem sustentasse ser o imposto sobre o patrimônio um tributo injusto. Na prática, em virtude da inefi

ciência administrativa no descobrimento dos titulares de certos bens e da deficiente avaliação do patrimônio, e ainda em virtude de isenções de caráter legal, terminaria por criar novas desigualdades. Por outro lado, alguns contribuintes possuem bens mas não dispõem de renda suficiente para o pagamento do tributo. Estes contribuintes não se sentem convencidos pelo argumento de que a propriedade de bens constitui em si mesma um índice de capacidade contributiva, independentemente da renda pecuniária que os mesmos produzem. (249)

Tais argumentos são válidos apenas na aparência. Embora não se possa negar a possibilidade das falhas administrativas, na verdade elas não são insuperáveis e existem relativamente a qualquer tributo. "Las dificultades inherentes al descubrimiento de partes del patrimonio ocultas por los contribuyentes son iguales o menores que las que ofrece el descubrimiento de rentas de fuentes ocultas por ellos, Las dificultades de la valuación de bienes patrimoniales tampoco deben ser sobreestimadas ni servir de argumento para desecher el impuesto al patrimonio neto." (250)

Por outro lado, se o contribuinte deseja manter um patrimônio improdutivo, é justo que pague o preço de sua ineficiência, ou de seu capricho. Aliás, o imposto sobre o patrimônio é uma forma de garantir a liberdade individual. Se alguém prefere aplicar dinheiro em bens suntuários, em iates, luxuosas mansões, para residência de veraneio, jóias, coleções de pintores famosos e outros bens que não geram renda, mas satisfazem seus desejos pessoais, deve ter a liberdade de fazê-lo. Deve, porém, pagar o preço dessa liberdade, pa-

gando o imposto correspondente.

#### 6.4 - Imposto Sobre Heranças e Doações.

Classificado por muitos como um imposto sobre o patrimônio, o imposto sobre heranças e doações na verdade atinge o patrimônio, mas não em sua expressão estática, e sim em sua expressão dinâmica, em sua movimentação. Do ponto de vista estritamente jurídico não nos parece adequado defini-lo como imposto sobre o patrimônio. Na verdade o seu fato gerador não é o patrimônio, vale dizer, o simples fato da propriedade. É uma transferência patrimonial, que se verifica a título gratuito, em virtude do direito sucessório (herança) ou de atos de liberalidade (doações).

JARACH utiliza a denominação genérica, "impostos sobre a transmissão gratuita de bens", que indica adequadamente seu fato gerador, e classifica estes impostos em dois tipos, a saber, imposto sobre o acervo sucessório total e imposto sobre os quinhões hereditários. O primeiro grava a totalidade do acervo sucessório líquido, vale dizer, sua base de cálculo é a totalidade dos bens deixados pelo autor da herança, menos as dívidas na data da abertura da sucessão. Já o segundo grava o enriquecimento de cada herdeiro, legatário ou donatário, produzido pela herança, legado ou doação.

A diferença entre esses dois tipos de impostos é significativa se considerarmos que a alíquota, de um e do ou-

tro, geralmente é progressiva. Assim, a divisão da herança implica sujeição a alíquotas menores.

Segundo JARACH, não obstante os atuais impostos sobre a transmissão gratuita de bens tenham antecedentes muito antigos, como a vigésima hereditária, criada pelo imperador Augusto, no início do primeiro século da era cristã, as formas atuais surgiram pouco tempo atrás, talvez duzentos anos, mais ou menos. E a classificação desses impostos "oscila entre el grupo de impuestos que gravan el patrimonio en el momento de muerte del causante - en el caso de las donaciones en vida en el momento en que se verifican estos actos - y los impuestos a la renta, si se acepta el concepto amplio de renta según la teoría del incremento patrimonial, propiciada por V. Sanchez, Haig, Simons, Griziotti, Musgrave y muchos otros."<sup>(251)</sup>

O imposto sobre heranças e doações atende, indiscutivelmente, as exigências da equidade<sup>(252)</sup>, é um excelente instrumento para a redistribuição e desconcentração da riqueza<sup>(253)</sup> e se compararmos os seus efeitos com os de outros impostos, podemos afirmar que "constituyen un menor freno a las inversiones y a la formación de capital que el impuesto a la renta y los impuestos que gravan las empresas."<sup>(254)</sup>

O efeito negativo sobre as pequenas e médias empresas pode ser eliminado, ou minimizado, se o imposto é moderado para os pequenos patrimônios e se concede facilidades de pagamentos. Por outro lado, "El efecto de favorecer las fusiones y las cesiones parciales de empresas familiares a terceros extraños al núcleo de la familia no debe ser considerado siempre como negativo para una política de desarrollo econó-



mico. Por el contrario, muy a menudo la tendencia a no introducir capitales extraños en las empresas familiares puede frenar su expansión e impedir que adquieran dimensiones económicas óptimas."(255)

Destaque-se, finalmente, que "En muchos países subdesarrollados y también en otros con mayor grado de crecimiento económico, existe una alta propensión al consumo que se revela especialmente en la compra y mantenimiento de bienes de uso de lujo, tales como automóviles, yates, lanchas a motor, caballos de silla, casas veraniegas o para fin de semana con parques o jardines, piscinas, etc. Ya hemos señalado la eficacia que puede tener la imposición progresiva sobre estos bienes. Como ya dijimos al tratar los impuestos al patrimonio neto, creemos que también los impuestos sucesorios pueden cumplir función útil en beneficio del desarrollo económico al frenar esta propensión al consumo y encauzar los ahorros hacia inversiones productivas."(256)

No Brasil, parece-nos que se deveria instituir um imposto especificamente sobre doações e heranças de grande porte, como tal consideradas aquelas nas quais o acerto sucessório líquido fosse superior a UM BILHÃO DE CRUZEIROS, correspondente a 26.172,21 ORTN's nesta data. A alíquota desse imposto deveria ser progressiva, por faixas, indo de 5% até 50%. Além disto, as doações e heranças deveriam ser normalmente incluídas nas declarações de rendimentos dos donatários e herdeiros, cabendo ao contribuinte o direito de compensar o imposto sobre doações e heranças, pago por ocasião do recebimento da doação, ou da herança, como ocorre com o

imposto de renda retido na fonte.

A instituição desse imposto tornaria nosso sistema tributário um melhor instrumento da justiça social, ao mesmo tempo em que ensejaria ao Governo a arrecadação dos recursos de que está a necessitar, como tem sido destacado pelas autoridades do Ministério da Fazenda.

## 7 - DISCRIMINAÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS.

Ao lado das reformulações a serem feitas no Sistema Tributário propriamente dito, vale dizer, no campo das relações fisco-contribuinte, impõe-se também uma alteração na distribuição das receitas tributárias.

É sabido que a discriminação das rendas tributárias nas federações é feita de duas formas, mediante duas técnicas, a da atribuição de competências e a da distribuição de receitas. Ambas se incluem no conceito de discriminação constitucional de rendas. Atribuição de competência é partilha do próprio poder de tributar, pela qual cada entidade de direito público, integrante da Federação, fica com uma parcela do poder tributário, podendo, instituir seus próprios tributos. Já a distribuição de receita é a partilha do produto da arrecadação do tributo.

Em quase todas as manifestações de que se tem notícia, sobre os objetivos de uma reforma tributária, vindas de políticos e autoridades fazendárias estaduais e municipais, duas colocações merecem cuidadoso exame. A primeira, diz respeito à necessidade de descentralização do poder tributário, atribuindo-se aos estados e municípios competência tributária mais ampla, porquanto, no sistema tributário em vigor, a União Federal detém quase todos os impostos do sistema, sendo apenas dois pertencentes aos estados, o ICM e o ITBI, e

dois pertencentes aos municípios, o ISS e o IPTU. Já a segunda diz respeito à flagrante desigualdade entre estados ricos e estados pobres. Essa desigualdade, esse desequilíbrio econômico, teria de ser combatido na reforma tributária.

Essas duas colocações, como facilmente se pode ver, são de certa forma antagônicas. Na medida em que se concede maior parcela do poder tributário aos estados e municípios, obviamente menor parcela desse poder restará com a União Federal. Para os Estados de grande potencial econômico a solução é muito boa. Para os estados pobres, todavia, a solução já não é das melhores, pois incrementa as desigualdades, no sentido de que só é possível arrecadar onde há riqueza.

Realmente, de nada valeria atribuir todos os tributos do sistema tributário nacional a um pequeno município do interior nordestino. Esse município não teria arrecadação significativa pelo fato, evidente sob todos os aspectos, de que não é possível ao poder público arrecadar imposto onde a população não dispõe de capacidade econômica, vale dizer, de capacidade contributiva.

Sob o título "Reforma fiscal deve beneficiar município", a Gazeta Mercantil (São Paulo) de 25 de agosto de 1982, publicou manifestação do Professor de Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas, Alexandre da Cunha Ribeiro Filho, nestes termos: "Os municípios serão os maiores beneficiados com as mudanças que o governo federal pretende efetuar na legislação tributária. O professor de Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas (FGV) Alexandre da Cunha Ribeiro Filho, afirmou ontem, no Rio, que "a maior preocupação da co-

missão de reforma tributária, constituída em abril, é alterar a legislação, de maneira a favorecer com maior receita as prefeituras e, em consequência, dar-lhes maior responsabilidade". O especialista previu que a futura lei extinguirá o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), aumentando em 15% a arrecadação do ICM nos estados. Em consequência, os municípios elevarão também sua receita, que poderá ainda ser acrescida pela transferência de alguns serviços, que hoje pagam ICM, como restaurantes, ensino, hospitais, padarias e oficinas mecânicas, para a competência do Imposto Sobre Serviços (ISS).

O professor da FGV, que pronunciou ontem conferência sobre "Reflexões sobre o modelo tributário nacional, uma proposta das alterações das normas nacionais do ISS", durante o segundo dia de trabalho do VIII Encontro de Secretários de Finanças das Prefeituras das Capitais, defendeu, ainda, a passagem do Imposto Territorial Rural, hoje de competência federal, para o âmbito municipal, argumentando que "tudo que for relativo a imóvel e terra é de competência do município, pois a União não tem condições de elaborar um grande cadastro nacional sobre essa questão, e estaria dando ao município o que lhe pertence". Com o mesmo argumento, propôs que se incluía ao documento final do VIII Encontro a passagem para as prefeituras do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), que somaria mais receita aos tributos municipais.

#### MAIS ISS

Alexandre da Cunha Ribeiro Filho apresentou uma lista de setenta serviços sobre os quais deve ser cobrado o ISS

e se confessou favorável a adoção de uma lista exemplificativa, para cobrança deste imposto, e não taxativa, como a atual.

Em sua palestra, Ribeiro Filho defende a autonomia municipal em relação ao ISS, baseado no artigo 15, inciso II, alínea "a" da Constituição de 1969, que "assegura aos poderes locais a decretação e a arrecadação dos tributos municipais, bem como a aplicação de suas rendas".

Segundo ele, os decretos-leis n<sup>o</sup>s 406/68 e 834/69 estabeleceram normas do ISS que não poderiam ser contestadas pelos governos locais, devendo a elas adaptar suas definições e traçar limites máximos, impossíveis de serem ultrapassados."

Essa postura, como se vê, é muito favorável para os municípios nos quais existe potencial econômico capaz de suportar a tributação, vale dizer, onde a população é dotada de boa capacidade contributiva. Não, porém, para os municípios pobres, onde a população é desprovida de capacidade para pagar impostos.

A descentralização do poder tributário, portanto, deve ser vista com cautela. A União Federal não deve ser desfalcada dos recursos necessários à tarefa de minimizar as desigualdades, de propiciar um crescimento nacional harmônico, onde as unidades em que se descentraliza o poder político, vale dizer, estados-membros e municípios, sejam, o quanto possível, equivalentes no plano econômico.

Por isto entendemos que uma reforma tributária deve dar maior parcela de poder tributário aos estados e municí-

pios, mas de sorte a não prejudicar a arrecadação da União, para que esta possa minimizar as desigualdades de riqueza, mediante o sistema de fundos de participação, já existente em nosso sistema tributário.

O sistema de fundos de participação deve ser fortalecido. Maior parcela da arrecadação de impostos federais deve ser carregada para os fundos de participação dos estados e dos municípios, de sorte a propiciar receita àquelas entidades cujas populações não dispõem de capacidade contributiva e que nem por isto, ou talvez por isto mesmo, são as mais carentes de serviços públicos.

A ânsia de maior autonomia política pode ser atendida pela utilização de instrumentos que garantam automatismo na distribuição da participação de cada estado, e de cada município, no fundo correspondente. O recebimento dessa participação não deve ficar na dependência de uma decisão do governo central.

Os próprios Bancos arrecadadores poderiam destacar, de cada recebimento de imposto no qual participem estados e municípios, a parcela destinada ao fundo respectivo. O Fundo de Participação dos Estados poderia ser distribuído por um órgão especial, constituído exclusivamente para esse fim, com a participação de representantes dos governos estaduais. Do mesmo modo, o Fundo de Participação dos Municípios seria distribuído por um órgão também criado exclusivamente para esse fim, com a participação de representantes dos prefeitos municipais.

O governo federal exerceria, nos citados órgãos, atribuição de mera coordenação, de sorte que os governos estaduais e municipais não ficassem subordinados a decisões do governo central.

Com o aperfeiçoamento do sistema de fundos de participação de estados e municípios ter-se-á dado passo importantíssimo, rumo ao desenvolvimento político, pois "o poder de manejar e intervir no tesouro público é o resumo de todos os poderes."<sup>(257)</sup> Ter-se-ia, outrossim, avançado significativamente na luta pela minimização das desigualdades de riqueza existentes entre os diversos estados e municípios brasileiros.



CONCLUSÕES

BFD

CONCLUSÕES

1. O tributo, como tal definido no sistema jurídico brasileiro, é um instrumento de transposição de recursos financeiros do setor privado para o Estado. Assim, será tanto mais útil quanto maior for o crescimento daquele.
  
2. A afirmação de que o tributo tem função social deve ser entendida em termos. A função social na verdade é do Estado, do qual o tributo é instrumento. E como tal pode ser utilizado, ou não, pelo Estado, no desempenho de suas funções.
  
3. O Estado pode realizar a sua função social, basicamente, de duas maneiras: a) pela estatização da economia, ou, b) preservando a economia de livre iniciativa, dela retirando, pelo tributo, os meios para minimizar as desigualdades.
  
4. O tributo, assim, tem evidente função conservadora, vale dizer, de preservação da economia de livre iniciativa.
  
5. Na economia de livre iniciativa o tributo é valioso instrumento:
  - a) Na ordem econômica, discriminando em favor das atividades produtivas.
  - b) Na ordem social, minimizando as desigualdades.

- c) Na ordem política, contribuindo para minimizar as desigualdades interlocais e promover a descentralização do poder.
6. A utilização do tributo, porém, há de ser conjugada com a despesa pública, sem a qual a sua eficiência, em muitos casos, restaria comprometida.
7. O sistema tributário brasileiro é regressivo e concentrador de renda, além de provocar o agravamento das disparidades regionais, impondo-se, portanto, sua reforma.
8. Entre os vários aspectos de uma reforma do sistema tributário brasileiro, podem ser destacados os seguintes pontos:
- a) não incidência do ICM nas operações interestaduais;
  - b) criação de imposto sobre o consumo de bens e serviços suntuários;
  - c) criação de imposto sobre o patrimônio das pessoas físicas;
  - d) introdução das seguintes alterações na legislação do imposto de renda das pessoas físicas: 1. elevação das faixas da tabela progressiva para o cálculo do imposto incidente sobre a renda líquida anual, de sorte a reduzir o encargo desse imposto para os contribuintes assalariados da classe média; 2. modificação da tabela de fonte, para evitar retenções que não passam de emprés-

- timos; 3. restabelecimento do imposto cedular; 4. tributação do lucro imobiliário;
- e) introdução das seguintes alterações na legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas: 1. a tributação da lucratividade do capital; 2. a instituição de incentivos à abertura do capital das sociedades anônimas;
- f) criação de um imposto sobre o patrimônio;
- g) criação de um imposto sobre heranças e doações;
- h) aumento das participações dos estados e municípios na distribuição de receitas tributárias da União, pelo sistema de fundos, já existente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 1 - MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado. Rio de Janeiro, Ed. Borsoi, 1979. t.1, p.314.
- 2 - KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Coimbra, Arménio Amado, 1974. p.20.
- 3 - ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1973. p.58.
- 4 - LACOMBE, Américo Masset. Obrigaçãõ Tributária. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1977. p.60/1.
- 5 - SANTOS, Manoel Lourenço dos. Direito Tributário. 3. ed. Rio de Janeiro, F.G.V., 1970. p.23.
- 6 - BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1975. p.98/9.
- 7 - BORGES, José Souto Maior. Lançamento Tributário. In: Tratado de Direito Tributário. Rio de Janeiro, Forense. 1981. v.4, p.72/8.
- 8 - KELSEN, Hans. Op. cit. ref. 2. p.91/2.  
ENGISCH, Karl. Introdução ao Pensamento Jurídico. 3. ed. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1977. p.29.
- 9 - VECCHIO, Giorgio del. Lições de Filosofia do Direito. 4. ed. Coimbra, Arménio Amado, 1972. v.2, p.116.
- 10 - GROPPALI, Alessandro. Introdução ao Estudo do Direito. 3. ed. Coimbra, 1978. p.48.
- 10 - BORGES, José Souto Maior. Op. cit. ref. 7. p.74.

- 11 - KELSEN, Hans. Op. cit. ref. 2. p.467.
- 12 - MARTINHO, Antonio Anselmo. Definiciones legales, en Lenguaje y Definición Jurídica. Bueno Aires, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1973. p.64/5.
- 13 - COELHO, José Washington. Código Tributário Nacional Interpretado. Rio de Janeiro, Correio da Manhã, 1968. p.10.
- 14 - SOUSA, Rubens Gomes de. e outros. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1975. p.35.
- 15 - GRECO, Marco Aurélio. Norma Jurídica Tributária. São Paulo, Saraiva/EDUC, 1974. p.32.
- 16 - KELSEN, Hans. Op. cit. ref. 2. p.467.
- 17 - CARRAZZA, Roque Antonio. O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1981. p.141.
- 18 - ENGLISCH, Karl. Op. cit. ref. 8. p. 29.  
VECCHIO, Giorgio del. Op. cit. ref. 9. p.116.  
BORGES, José Souto Maior. Op. cit. ref. 7. p.
- 19 - ATALIBA, Geraldo. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo, EDUC/Ed. Rev. dos Tribunais, 1975, p.35.
- 20 - BORGES, José Souto Maior. Op. cit. ref. 7. p.210.
- 21 - NUNES, Pedro. Dicionário de Tecnologia Jurídica. 8. ed. São Paulo, Freitas Bastos, s/d. v.2, p.793
- 22 - GRAU, Eros Roberto. Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário. São Paulo, ITET/Resenha Tributária, 1975. p.19.

- 23 - BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. 13. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1981. p.116.
- 24 - ——— . ——— . p.116.
- 25 - BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Constitucional. 3. ed. São Paulo, Saraiva, 1980. p.127, nota de rodapé nº 9.
- 26 - ROSEMBUJ, Tulio. Elementos de Derecho Tributário. Barcelona, Editorial Blume, 1982. p.114.
- 27 - CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1981. p.63.
- 28 - NUNES, Pedro. Op. cit. ref. 22. p.973.
- 29 - GOMES, Orlando. Obrigações. Rio de Janeiro, Forense, 1961.
- 30 - BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo, Saraiva, 1963. p.577.
- 31 - ——— . ——— . p.35.
- 32 - CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. ref. 27. p.63.
- 33 - SOUSA, Rubens Gomes de. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1975. p.40.
- 34 - ATALIBA, Geraldo e CARVALHO, Paulo de Barros. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1975. p.40.
- 35 - CASTRO, Viveiros de. Tratado dos Impostos. Rio de Janeiro, Laemert, 1901. p.29/30.
- 36 - SOUSA, Rubens Gomes de. e outros. Op. cit. ref.33.p.39.
- 37 - MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sanções Tributárias. In: Caderno de Pesquisas Tributárias nº 4. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1979. p.262/9.



- 38 - LATORRE, Angel. Introdução do Direito. Coimbra, Almedina, 1974. p.19.
- ASCENSÃO, Oliveira. O Direito - Introdução e Teoria Geral. Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1978. p.29.
- 39 - SOUZA, Daniel Coelho de. Introdução à Ciência do Direito. São Paulo, Saraiva, 1980. p.129.
- 40 - ATALIBA, Geraldo. VI Curso de Especialização em Direito Tributário. São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1978. p.737.
- 41 - VASCONCELOS, Arnaldo. Teoria da Norma Jurídica. Rio de Janeiro, Forense, 1978. p.210.
- 42 - SOUZA, Daniel Coelho de. Op. cit. ref. 39. p.139/40.
- 43 - ——— . ——— . p.140.
- 44 - COSSIO, Carlos. La Teoría Ecológica del Derecho y el Concepto Jurídico de Libertad. Argentina, Abeledo-Perrot, 1964, p.689.
- 45 - VASCONCELOS, Arnaldo. Op. cit. ref. 41. p.209.
- 46 - ——— . ——— . p.214.
- 47 - KELSEN, Hans. Teoria General del Derecho y del Estado. México, Textos Universitários, 1969. p.60.
- 48 - ——— . ——— . p.61.
- 49 - ——— . Op. cit. ref. 2. p.42/3.
- 50 - AFTALIÓN, Enrique R. e outros. Introducción al Derecho. Buenos Aires, El Ateneo, 1960. p.107.
- 51 - BOBBIO, Norberto. Contribución a la Teoría del Derecho. Valencia, Fernando Torres, 1980. p.293/301.
- 52 - MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Rio de Janeiro, Forense, 1981. p.14.

- 53 - CARNEIRO, Erymã. Lei nº 4.506 - A Nova Lei do Imposto de Renda. Rio de Janeiro, Edições Financeiras, 1965. p.81.
- 54 - MICHELI, Gian Antonio. Curso de Direito Tributário. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1978. p.46.
- 55 - FALCÃO, Amilcar. O Fato Gerador da Obrigação Tributária. 2. ed. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1971, p.89.
- 56 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_. p.91.
- 57 - BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit. ref. 30. p.548.
- 58 - FALCÃO, Amilcar. Op. cit. ref. 55. p.90.
- 59 - CARNEIRO, Erymã. Op. cit. ref. 53. p.86.
- 60 - MORAES, Bernardo Ribeiro de. Em aula sobre Tributação das Atividades Ilícitas. In: Interpretação no Direito Tributário. São Paulo, EDUC/Saraiva, 1975. p.324.
- 61 - BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit. ref. 30. p.548.
- 62 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_. p.549.
- 63 - BERLIRI, Antonio. Princípios de Derecho Tributario. Madrid, Derecho Financiero, 1971. v. 2. p.338.
- 64 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_. p.339.
- 65 - CARDOSO, Newton. Tributação do Ato Ilícito. Recife, Ed. Regis, 1966. p.35/7.
- 66 - ATALIBA, Geraldo. Op. cit. ref. 3. p.49.
- 67 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_. p.49/50
- 68 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_. p.52.
- 69 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_. p.59.
- 70 - CARNEIRO, Erymã. Op. cit. ref. 53. p.86
- 71 - ENGISCH, Karl. Op. cit. ref. 8. p.44/5.

- 72 - GIARDINO, Cléber. A Propósito da "Teoria da Tributação Penal". In: Revista de Direito Tributário nº 6. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1978. p.145.
- 73 - VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 3. ed. Buenos Aires, Depalma, 1979. t. 1. p.75.
- 74 - ALVES, José Carlos Moreira. Recurso Extraordinário número 94.001-SP. DJU de 11.6.1983. p.5680.
- 75 - CANTO, Gilberto de Olhoa. Estudos e Pareceres de Direito Tributário (Imposto de Renda). São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1975. p.405.
- 76 - ——— . ——— . p.406.
- 77 - PATTERSON, William. AMS nº 76.665-SP. DJU de 02.04.80. p. 2016.
- 78 - LUZ, Américo. AC nº 54.306-SP. Brasília, DJU de 4.11.82. p.11202.
- 79 - MACHADO, Brandão. Multas Administrativas e Imposto (1.3 Imposto sobre a Renda Comentário). In: Resenha Tributária. São Paulo, Resenha Tributária, 1973.nºs 8/9.
- 80 - OLIVEIRA, Ricardo Maria de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1977.p.180/199.
- 81 - MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. ref. 52. p.192.
- 82 - ——— . ——— . p.193.
- 83 - ATALIBA, Geraldo. Op. cit. ref. 3. p.114.
- 84 - ——— . ——— . p.117.
- 85 - PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a Renda - Pessoas Jurídicas. Rio de Janeiro, JUSTEC, 1979. v. 1. p.453.

- 86 - ——— . ——— . p.452.
- 87 - BORGES, José Souto Maior. Op. cit. ref. 7. p.212.
- 88 - ——— . ——— . p.213.
- 89 - SOUSA, Rubens Gomes de. e outros. Interpretação no Direito Tributário. São Paulo, EDUC/Saraiva, 1975, p. 349.
- 90 - UCKMAR, Victor. Os Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1976. p.24/9.
- 91 - ——— . ——— . p.30.
- 92 - ——— . ——— . p.33/7.
- 93 - DOBROWOLSKI, Sílvio. Sentença nº 305/84, proferida no Processo nº 458/84, em 19.11.84.
- 94 - BONAVIDES, Paulo. Do Estado Liberal ao Estado Social. São Paulo, Saraiva, 1961. p.67.
- 95 - ——— . ——— . p.67.
- 96 - ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 3. ed. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1984. p.73.
- 97 - ——— . ——— . p.180.
- 98 - MACHADO, Hugo de Brito, Op. cit. ref. 52. p.24.  
BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro, Forense, 1977. p.364.
- 99 - FILHO, MANOEL GONÇALVES FERREIRA. Curso de Direito Constitucional. São Paulo, Ed. Saraiva, 1973. p.179.
- 100 - ——— . ——— . p.181
- 101 - LIMA, Hermes. Introdução à Ciência do Direito. São Paulo, Freitas Bastos, 1960. p.117.
- 102 - ——— . ——— . p.116.

- 103 - VECCHIO, Giorgio del. Op. cit. ref. 9 p.150.
- 104 - ——— . ———. p.151.
- 105 - GROPPALI, Alessandro. Op. cit. ref. 9. p.100/1.
- 106 - ——— . ———. p.41/2.
- 107 - ASCENSÃO, José de Oliveira. Op. cit. ref. 38. p.185
- 108 - ——— . ———. p.188.
- 109 - ——— . ———. p.189.
- 110 - ——— . ———. p.189.
- 111 - ——— . ———. p.189.
- 112 - ——— . ———. p.190.
- 113 - VASCONCELOS, Arnaldo. Op. cit. ref. 41. p.63.
- 114 - BOBBIO, Norbert. Op. cit. ref. 51. p.299.
- 115 - BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 13. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1981. p.188.
- 116 - ATALIBA, Geraldo. Limites Constitucionais do decreto-lei em matéria tributária. In: Revista de Informação Legislativa. Brasília, Senado Federal, n. 60. p. 23 e seguintes.
- 117 - DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio e outros. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1978. p.25.
- 118 - Kelsen, Hans. Op. cit. ref. 2. p.472.
- 119 - ——— . ———. 472/3.
- 120 - XAVIER, Alberto. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1978. p.36.
- 121 - Kelsen, Hans. Op. cit. ref. 2. p.467.

- 122 - MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 5. ed. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1977. p.88.
- 123 - MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Elementos de Direito Administrativo. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1980, p.61.
- 124 - ————. Ato Administrativo e Direito dos Administrados. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1981. p.66.
- 125 - ————. ————. p.66.
- 126 - FALCÃO, Amilcar de Araújo. Introdução ao Direito Administrativo. São Paulo, Ed. Resenha Universitária, 1977, p.48.
- 127 - ————. ————. p.48.
- 128 - MEIRELLES, Hely Lopes. Op. cit. ref. 122. p.89.
- 129 - MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Op. cit. ref. 123.p. 65/6.
- 130 - MASAGÃO, Mario. Curso de Direito Administrativo. 6.ed. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1977, p.149.
- 131 - LIMA, Ruy Cirne. Princípios de Direito Administrativo. 5. ed. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1982. p. 90/1.
- 132 - ALVES, Antonio Augusto Catão. Sentença proferida no Processo nº 05/84-H, publicada na revista da AJUFE, novembro/84. p.30/8.
- 133 - PIRES, Fleury Antônio. Sentença proferida no Processo nº 650.864-2, publicada na revista da AJUFE, novembro/84. p.38/45.

- 134 - VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Do Poder Regulamentar.  
In: Revista Jurídica Lemi. Belo Horizonte, 1982.  
nº 174. p.9.
- 135 - ATALIBA, Geraldo. Parecer. In: Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, F.G.V. nº 118. p.438.
- 136 - ——— . ———. p.439.
- 137 - CORRÊA, Walter Barbosa, Fontes do Direito Tributário .  
In: Curso de Direito Tributário. São Paulo, Ed. Saraiva, 1982, p.47.
- 138 - WEBER, Max. Economía y Sociedad. México, Fondo de Cultura Económica, 1979. p.251.
- 139 - ——— . ———. p.252.
- 140 - SOUZA, Washington Peluso Albino de. Direito Econômico.  
São Paulo, Saraiva, 1980. p.182.
- 141 - GRAU, Eros Roberto. Elementos de Direito Econômico.  
São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1981. p.40/1.
- 142 - ——— . ———. p.46.
- 143 - DICIONÁRIO DE SOCIOLOGIA. 1. ed. Porto Alegre, Globo,  
1969, p.266.
- 144 - BONAVIDES, Paulo. Ciência Política. 3. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1976. p.221.
- 145 - DEODATO, Alberto. Manual de Ciências das Finanças. São Paulo, Saraiva, 1983. p.110.
- 146 - SCHMOLDERS, Günter. Teoría General del Impuesto. Madrid, Derecho Financiero, 1962. p.119/20.
- 147 - ——— . ———. p.10/11.
- 148 - ——— . ———. p.11.

- 149 - MARTIN, José Maria. Fundamentos de las Finanzas Públicas y del Derecho Tributario Argentino. Buenos Aires, La Ley, 1973. p.66/7.
- 150 - HOLANDA, Nilson. O Desafio do Nordeste. In: Estudos sobre o Amanhã. São Paulo, Resenha Universitária, 1978. p.147.
- 151 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.147.
- 152 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.147.
- 153 - MOSCOU, Instituto de Finanças de. Las Finanzas en la URSS. Moscou, Ed. Progreso, s/d, p.221.
- 154 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.223.
- 155 - BONAVIDES, Paulo. Op. cit. ref. 94. p.205.
- 156 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.209.
- 157 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.207.
- 158 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . prefácio.
- 159 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.210.
- 160 - RUSSELL, Bertrand. A Autoridade e o Indivíduo. São Paulo, Nacional, 1956, p.101.
- 161 - GRAU, Eros Roberto. Intervenção do Estado no Domínio Econômico. In: Enciclopédia Saraiva do Direito. São Paulo, 1977. v. 146. p.54.
- 162 - \_\_\_\_\_ . Op. cit. ref. 141. p.65.
- 163 - BALEEIRO, Aliomar. Op. cit. ref. 23. p.233.
- 164 - \_\_\_\_\_ . Op. cit. ref. 23. p.233.
- 165 - \_\_\_\_\_ . Op. cit. ref. 23. p.235.
- 166 - \_\_\_\_\_ . Op. cit. ref. 23. p.235.
- 167 - ROSSETTI, José Pachcoal. Política e Programação Econômica. 4. ed. São Paulo, Atlas, 1981, p.18.



- 168 - MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1967. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1967. t. 2. p. 457.
- 169 - BELTRAME, Pierre. Os Sistemas Fiscais. Coimbra, Almedina, 1976. p.176.
- 170 - ——— . ———. p.176.
- 171 - SIMONSEN, Mário Henrique. Privatização e Abertura do Capital. (Conferência proferida em Belo Horizonte em 07.10.80, publicada pelo CODIMEC), s/d.
- 172 - SILVA, Fernando Antonio Resende da. Política Tributária. In: Anais do Simpósio sobre o Sistema Tributário Nacional. Brasília, Câmara dos Deputados, 1982. p.683/4.
- 173 - JARACH, Dino. Finanzas Públicas - Esbozo de una teoría general. Argentina, Ed. Cangallo, 1978. p.446.
- 174 - BALEEIRO, Aliomar. Op. cit. ref. 23. p.167.
- 175 - ——— . ———. p.167.
- 176 - SIMONSEN, Mário Henrique. Op. cit. ref. 171.
- 177 - BALEEIRO, Aliomar. Op. cit. ref. 23. p.170.
- 178 - BALEEIRO, Aliomar. Op. cit. ref. 23. p.170/1.
- 179 - ——— . ———. p.171.
- 180 - ——— . ———. p.165/6.
- 181 - ——— . ———. p.166.
- 182 - ——— . ———. p.166.
- 183 - ——— . ———. p.171.
- 184 - ROUSSEAU, J.J. Obras. Rio de Janeiro/Porto Alegre/ São Paulo, Globo, s/d, v. 1. p.207.
- 185 - ——— . ———. p.207.

- 186 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.189.
- 187 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.208.
- 188 - ECKSTEIN, Otto. Economia Financeira. 3. ed. Rio de Janeiro, Zahar, 1977. p.93.
- 189 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.93.
- 190 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.108/9.
- 191 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.94.
- 192 - FRIEDMAN, Milton & Rose. Liberdade de Escolher. Rio de Janeiro, Record, s/d. p.152.
- 193 - SOUZA, Washington Peluso Albino. Op. cit. ref. 140. p. 417.
- 194 - GRAU, Eros Roberto. Elementos de Direito Econômico. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1981. p.65.
- 195 - VIDIGAL, Geraldo de Camargo. Teoria Geral do Direito Econômico. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1977. p.69.
- 196 - BRUNETTI, Antonio. Tratado del Derecho de las Sociedades. Argentina, Utehs, 1960, p.32.
- 197 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.39.
- 198 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.38.
- 199 - SIMONSEN, Mário Henrique. S/A para Empresários. 2. ed. Índice o Banco dos Dados, s/d. p.2.
- 200 - REQUIÃO, Rubens. Curso de Direito Comercial. 8. ed. São Paulo, Saraiva, 1977. v. 2. p.6.
- 201 - MIRANDA JR., Darcy Arruda. Breves Comentários à Lei de Sociedades por Ações. São Paulo, Saraiva, 1977. p.1/2.

- 208 - MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 1, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1971, t. 5. p.624.
- 209 - FALCÃO, Amilcar de Araújo. Sistema Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro, Financeiras, 1965. p. 9.
- 210 - ——— . ———. p.18.
- 211 - SANTOS, Manoel Lourenço dos. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1970 p.8.
- 212 - ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1968, p.25.
- 213 - ——— . ———. p.11/26.
- 214 - BONAVIDES, Paulo. Política e Constituição - Os Caminhos da Democracia. Rio de Janeiro, Forense, 1985. p.35/6.
- 215 - ——— . ———. p.326.
- 216 - PINTO, Agerson Tabosa. O Modelo Constitucional da Democracia Contemporânea. In: Revista do Curso de Direito da U.F.C. Fortaleza, 1980. p.270.
- 217 - ——— . ———. p.268.
- 218 - NÓBREGA, Mailson Ferreira da. O Federalismo Fiscal e a Reforma Tributária. In: Revista de Finanças Públicas. Brasília, Ministério da Fazenda, 1982. n. 352. p.26.
- 219 - BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1981. p.396.
- 220 - SANTOS, Manoel Lourenço dos. Op. cit. ref. 211. p.273.

- 221 - MARTINS, Ives Gandra da Silva. Anais do Simpósio sobre Sistema Tributário Nacional. Brasília, Centro de Documentação e Informática da Câmara dos Deputados - 1982. p.181.
- 222 - VERSANO, Ricardo. Anais do Simpósio sobre o Sistema Tributário Nacional. Brasília, Centro de Documentação e Informática da Câmara dos Deputados, 1982. p. 272.
- 223 - ——— . ———. p.273.
- 224 - SCHMOLDERS, Günter. Op. cit. ref. 146. p.244/5.
- 225 - HUGON, Paul. O Imposto. 2. ed. Rio de Janeiro, Ed. Financeiras. p.108/9.
- 226 - DALTON, Hugh. Princípios de Finanças Públicas. 2. ed. Rio de Janeiro, F.G.V., 1970. p.69.
- 227 - BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit. ref. 30. p.488/9.
- 228 - BELTRAME, Pierre. Op. cit. ref. 169. p.38.
- 229 - ——— . ———. p.39.
- 230 - DUE, John F. Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento. São Paulo, Ed. Perspectiva, 1974. p. 99.
- 231 - DUVERGER, Maurice. Hacienda Pública. Barcelona, Bosch, 1968. p.104/5.
- 232 - FALCÃO, Amilcar de Araújo. Op. cit. ref. 209. p.9.
- 233 - ——— . ———. p.91.
- 234 - MORAES, Railda Saraiva de. Desenvolvimento e Criminalidade. Fortaleza, U.F.C., 1979. p.112.
- 235 - BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 6. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1985. p. 310.

- 236 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.327.
- 237 - ECKSTEIN, Otto. Op. cit. ref. 188. p.90/1.
- 238 - SÁIZ, Ricardo Calle. Sistemas Fiscales Contemporaneos.  
Madrid, Fundación Universitaria San Pablo, 1974. p.  
387.
- 239 - DUVERGER, Maurice. Op. cit. ref. 231. p.105.
- 240 - VILLEGAS, Héctor B. Op. cit. ref. 73. t.2. p.56.
- 241 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.56/57.
- 242 - JARACH, Dino. Op. cit. ref. 173. p.446/7.
- 243 - ECKSTEIN, Otto. Op. cit. ref. 188. p.93.
- 244 - JARACH, Dino. Op. cit. ref. 173. p.439.
- 245 - VILLEGAS, Héctor B. Op. cit. ref. 73. t. 2, p.56/8.
- 246 - JARACH, Dino. Op. cit. ref. 173, p.444.
- 247 - DUVERGER, Maurice. Op. cit. ref. 231, p.106.
- 248 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.106.
- 249 - SÁIZ, Ricardo Calle. Op. cit. ref. 238, p.388.
- 250 - JARACH, Dino. Op. cit. ref. 173. p.451.
- 251 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.471/8.
- 252 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.485.
- 253 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.489.
- 254 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.489.
- 255 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.490.
- 256 - \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . p.490.
- 257 - ATALIBA, Geraldo. Op. cit. ref. 212. p.XIII.