

# A Função do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política

Hugo de Brito Machado

Prof. da Faculdade de Direito da UFC

## 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 sermos 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 à mesma atribuído, é conveniente uma explicação, uma advertência destinada a evitar incompreensões.

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." (1) Adiante, 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." (2) 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." (3) 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." (4)

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 estes 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." (5)

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, mé-

todos, expedientes e ardis para conseguir, conservar e exercer o poder. Foi o sentido que lhe deu Machiavel 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." (6)

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." (7)

## 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 al-

cançar 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 exigências ideais, motivos etc. (8)

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. (9)

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 semetió a tarifa gradual el impuesto de capiación; estaban exentos los funcionarios y los varones de veinte y mayores de cincuenta años, según "la mayor o menor capacidad de cada uno." (10)

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 ger-

manos, a Fazenda Pública voltou a oferecer às características da economia natural, vale dizer, a atividade financeira do Estado voltou a ter a característica da neutralidade. (11)

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 influências 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. (12)

### 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 eqüidade e a liberdade." (13)

A luta pela riqueza, a luta pela eqüidade e a luta pela liberdade estão intimamente ligadas e certamente constituem não mais que *aspectos* da luta pelo que denominamos *mêlhor* qualidade de vida. Seguramente a luta pela riqueza não terá êxito se empreendida com desprezo pela eqüidade e pela liberdade. Por outro lado, a eqüidade 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." (14)

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 *eqüidade* na dis-

tribuição da riqueza constitui o objetivo essencial do *desenvolvimento social*. E, finalmente, o desejo de *liberdade* constitui o objetivo do *desenvolvimento político*. (15)

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." (16)

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 e cultural del pueblo soviético, estos impuestos se aseguran, fundamentalmente, con los ingresos procedentes de la economía socialista." (17)

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 deste trabalho. De qualquer sorte, ao op-

tarmos pelo estudo da função do tributo já demonstramos de algum 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 esmagamento 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 marxista intenta implantar: é que ele conserva sua adesão à ordem capitalista, princípio cardinal a que não renuncia." (18) 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." (19)

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." (20)

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 marxista e do colapso do Estado liberal, constitui a palavra de esperança com que acenam estadistas e teóricos do Ocidente, 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." (21) 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." (22)

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 RUSSEL, que "uma sociedade sadia e progressista exige tanto controle central como iniciativa individual e de grupo: sem controle há anarquia, e sem iniciativa há estagnação." (23)

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 indigência da maioria por contraste com a riqueza e o poder de muitos." (24)

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 posições 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." (25)

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. (26) E segundo BALEEIRO, "já ARISTÓTELES consignava as diferenças de fortuna entre as classes sociais como causa das facções e competições políticas." (27)

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.” (28)

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 o 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.” (29)

#### 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 definitivamente refutada (como de fato foi) por observações em-

píricas; já a afirmação *os cientistas não devem proceder à cisão do átomo* é uma proposição normativa, que implica juízos étnicos 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.” (30)

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 (millionários, 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 assimetização econômica das classes, economia liberal que não tem reservas morais capazes de realizar a po-

lítica de gravação das rendas é economia liberal que se suicida. Não há democracia liberal, a certo ponto de tal assimetria, sem imposto sobre renda." (31)

(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 contrarrevolucionária. 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." (32)

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." (33)

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 de 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. (34)

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 se deve obviamente não ao Imposto sobre a Renda, mas muito mais particularmente ao elevado peso que os impostos indiretos sobre mercadorias ainda apresentam nesse sistema tributário." (35)

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 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." (36)

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." (37)

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." (38)

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 ri-

queza. "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 alcançarem 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 da ascensão e declínio incompatível com a responsabilidade das grandes unidades produtoras. O ímpeto criativo do seu fundador nem sempre é transmitido aos herdeiros. Ou, as 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." (39)

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 somas 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 BALEIRO, "numa estrutura em que prepondera a empresa privada, é óbvio que podem estorvar 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." (40)

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 da Microempresa", com normas "relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício 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." (41) 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 instrumento 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 deste estudo, 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." (42)

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. (43) 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 inquietas, que trocavam violenta e abruptamente de instituições e padeciam juizes corrutos, ou que não dispunham de amadurecimento tecnológico e boa rede de serviços públicos, não poderiam oferecer possibilidades de in-

vestimento. Nenhum capitalista poderia arriscar somas vul-  
tosas em indústrias nos países anemizados por endemias,  
banditismo, pronunciamentos militares, inflação crônica, ou  
destituídos de transportes ferroviários, comunicações telegrá-  
ficas, Bolsas de Valores e todos os elementos de êxito dos  
grandes negócios." (44) O preparo da infra-estrutura e, final-  
mente, a criação de condições propícias ao desempenho em-  
presarial é obra do Estado que, para tanto, necessita de re-  
cursos financeiros. Por isto, e "como todos os povos cultos  
e economicamente desenvolvidos passaram a tributar os pro-  
ventos dos capitais, a conveniência de emigração destes anu-  
lou-se pouco a pouco. Para onde quer que fossem com segu-  
rança, lá estava o fisco a espreitá-los com as mesmas exi-  
gências." (45)

Acreditamos que os grandes capitalistas internacionais  
consideram, nas suas decisões, sobre onde fazer investimen-  
tos, 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 conside-  
ração 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 atra-  
tivo, maior estabilidade social e política, em vez de menor  
carga tributária.

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

O sistema de incentivos fiscais para o desenvolvimento  
do Nordeste, por exemplo, pode ser mencionado como meca-  
nismo concentrador de renda, além de altamente vulnerável,  
vale dizer, propício às práticas fraudulentas. Nos itens seguin-  
tes examinaremos, ainda que superficialmente, estes aspect-  
os, ao cuidarmos do desenvolvimento *social* e do desenvol-  
vimento *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 conseqüências para a coletividade." (46)

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 designação 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." (47)

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." (48)

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." (49)

Seja como for, não nos parece possível uma sociedade sem desigualdade. Igualdade absoluta não há nem no reino dos deuses. E não é possível imaginar-se uma sociedade de pessoas 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. (50)

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 quando 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 percentualmente 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 beneficiário 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 equidade horizontal perfeita, no qual as pessoas das mesmas rendas pagassem os mesmos impostos, e com uma equidade ver-

tical 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." (51)

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 por que 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." (52)

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 vendagem, 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." (53)

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 ade-

quada 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." (54)

Sabemos que a administração de um sistema tributário envolve problemas sérios. Não nos surpreende o argumento, que pode ser utilizado por quem pretende 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 divi-

dido por um número significativo de pessoas, de sorte que a concentração do capital se faça sem que necessariamente 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." (55)

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." (56) 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." (57)

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 de desejos de consumo da população, molas relevantes do progresso produtivo." (58)

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. (59)

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 há 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 será suficiente e 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." (60)

A propósito da liquidez do investimento em ações, da facilidade da negociação destas, é notável a instituição do títu-

lo ao portador. "La introducción de los títulos al portador, bajo la forma de acciones de participación en una empresa, 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." (61)

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." (62)

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 domínio, sem o qual não se poderia conceber sua expansão." (63)

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." (64)

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." (65) 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 cúpulas das organizações econômicas norte-americanas, 14% filhos de profissionais e 12% filhos de trabalhadores assalariados ou de funcionários burocráticos de categoria inferior. (66) 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 interesse 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 nºs 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 deste trabalho. Pode-se, mesmo assim, reconhecendo a estreita ligação existente entre tais questões e o tema relativo à tributação, afirmar 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, segundo 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 alimenta-

ção, 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." (67)

## 7 — TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO POLÍTICO

A expressão *desenvolvimento político*, neste trabalho, 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.

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 BALÊIRO, referem-se ao princípio da *anualidade*, em lugar do princípio da anterioridade, como se fossem a mesma coisa. (68) 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*. (69)

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 constitucionais 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 do 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. Constituíam exceções, apenas, "a tarefa 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 condição 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 orçamentário.

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. (70) 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 indiscu-

tível 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 constitucional 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." (71)

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. (72) 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." (73)

Não obstante as objeções de GERALDO ATALIBA, (74) 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. (75) 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 as-

pectos da organização política brasileira. E no que pertine 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." (76)

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 móveis e direito 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 freqüentes. 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 19.12.1983, a Emenda Constitucional n.º 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." (77)

Há os que se mostram pessimistas com relação ao emprego de quaisquer técnicas de organização do poder esta-

tal. Assim é que AGERSON TABOSA PINTO, em estudo sobre "O Modelo Constitucional da Democracia Contemporânea", concluiu 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." (78) Nota-se, todavia, que o referido professor não esqueceu a descentralização política, como técnica de aperfeiçoamento democrático. (79)

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 governados, 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 redistribuição 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, daquele Estado receba, através do 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 visa, pois, eliminar esse poderoso instrumento de integração nacional.” (80)

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 competências 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 perfine 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. (81)

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." (82) É antes de tudo um instrumento de integração nacional.

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

peito 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 conseqüentemente 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 só. 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.

O grande problema reside no fato de que os *tributaristas* em geral encaram a relação tributária, como relação indivíduo-Estado, desinteressados pela integração nacional, e deslembrados da lição de ARNALDO VASCONCELOS, para quem "Ao contrário do que ocorre com a expressão indivíduo-Estado, de caráter antinômico, os termos do binômio indivíduo-nação não se opõem, nem se chocam, mas se conciliam e se completam em síntese necessária e perfeita, porque expressão da realidade histórica." (83)

O Sistema Tributário é, inegavelmente, magnífico instrumento de Política Econômica, e no que pertine à integração nacional tem-se que o regramento do ICM está a merecer alguns ajustes.

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.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 1 — WEBER, Max. *Economía y Sociedad*. México, Fondo de Cultura Económica, 1979. p. 251.
- 2 — ————. ————. s.d. p. 252.
- 3 — SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Direito Econômico*. São Paulo Ed. Rev. dos Tribunais, 1981. p. 40-1.
- 4 — GRAU, Eros Roberto. *Elementos de Direito Econômico*. São Paulo, Saraiva, 1980. p. 182.
- 5 — ————. ————. s.n.t, p. 46.

- 6 — DICIONÁRIO DE SOCIOLOGIA. 1. ed. Porto Alegre, Globo, 1969. p. 266.
- 7 — BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 3. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1976. p. 221.
- 8 — DEODATO, Alberto. *Manual de Ciências das Finanças*. São Paulo, Saraiva, 1983. p. 110.
- 9 — SCHMOLDERS, Günter. *Teoría General del Impuesto*. Madrid, Derecho Financiero, 1962. p. 119-20.
- 10 — ————. ————. s.n.t., s.d. p. 10-11.
- 11 — ————. ————. s.n.t., s.d. p. 11.
- 12 — MARTIN, José Maria. *Fundamentos de las Finanzas Publicas y del Derecho Tributario Argentino*. Buenos Aires, La Ley, 1973. p. 66-7.
- 13 — HOLANDA, Nilson. O Desafio do Nordeste. In: *Estudos sobre o Amanhã*. São Paulo, Resenha Universitária, 1978. p. 147.
- 14 — ————. ————. p. 147.
- 15 — ————. ————. p. 147.
- 16 — INSTITUTO DE FINANÇAS DE MOSCOU. *Las Finanzas en la URSS*. Moscou, Ed. Progreso, s.d. p. 221.
- 17 — ————. ————. p. 223.
- 18 — BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. São Paulo, Saraiva, 1961. p. 67.
- 19 — ————. ————. p. 209.
- 20 — BONAVIDES, Paulo. Op. cit., ref. 18. p. 207.
- 21 — ————. ————. prefácio.
- 22 — ————. ————. p. 210.
- 23 — RUSSEL, Bertrand. *A Autoridade e o Indivíduo*. São Paulo, Nacional, 1956. p. 101.
- 24 — GRAU, Eros Roberto. Intervenção do Estado no Domínio Econômico. In: *Enciclopédia Saraiva do Direito*. São Paulo, 1977. v. 146. p. 54.
- 25 — ————. ————. p. 65.
- 26 — BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 13. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 116.
- 27 — ————. ————. p. 233.
- 28 — ————. ————. p. 235.
- 29 — ————. ————. p. 235.
- 30 — ROSSETTI, José Paschoal. *Política e Programação Econômica*. 4. ed. São Paulo, Atlas, 1981. p. 18.
- 31 — MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*, São Paulo, ed. Rev. dos Tribunais, 1967, t.2. p.457.
- 32 — BELTRAME, Pierre. *Os Sistemas Fiscais*. Coimbra, Almedina, 1976. p. 176.
- 33 — ————. ————. p. 176.
- 34 — SIMONSEN, Mário Henrique. *Privatização e Abertura do Capital*. (Conferência proferida em Belo Horizonte em 07.10.80, publicada pelo CODIMEC), s.d.

- 35 — SILVA, Fernando Antonio Resende da. Política Tributária. In: *Anais do Simpósio sobre o Sistema Tributário Nacional*. Brasília, Câmara dos Deputados. 1982. p. 683-4.
- 36 — JARACH, Dino. *Finanzas Públicas — Esbozo de una teoría general*. Argentina, Ed. Cangallo, 1978. p. 446.
- 37 — BALEEIRO, Aliomar. Op. cit. ref. 26. p. 167.
- 38 — ————. ————. p. 167.
- 39 — SIMONSEN, Mário Henrique. Op. cit. ref. 34.
- 40 — BALEEIRO, Aliomar. Op. cit. ref. 26. p. 170.
- 41 — BALEEIRO, Aliomar. Op. cit. ref. 26. p. 170-1.
- 42 — BALEEIRO, Aliomar. Op. cit. ref. 26. p. 171.
- 43 — ————. ————. p. 165-6.
- 44 — ————. ————. p. 166.
- 45 — ————. ————. p. 166.
- 46 — ————. ————. p. 171.
- 47 — ROUSSEAU, J.J. *Obras*. Rio de Janeiro/Porto Alegre/São Paulo, *Globo*, s.d. v. 1. p. 207.
- 48 — ————. ————. p. 207.
- 49 — ————. ————. p. 189.
- 50 — ————. ————. p. 208.
- 51 — ECKSTEIN, Otto. *Economia Financeira*. 3. ed. Rio de Janeiro, Zahar, 1977. p. 93.
- 52 — ————. ————. p. 93.
- 53 — ————. ————. p. 108-9.
- 54 — ————. ————. p. 94.
- 55 — FRIEDMAN, Milton & Rose. *Liberdade de Escolher*. Rio de Janeiro, Record, s.d. p. 152.
- 56 — SOUZA, Washington Beluso Albino. Op. cit. ref. 3. p. 417.
- 57 — GRAU, Eros Roberto. Op. cit. ref. 4. p. 65.
- 58 — VIDIGAL, Geraldo de Camargo. *Teoria Geral do Direito Econômico*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais. 1977. p. 69.
- 59 — BRUNETTI, Antonio. *Tratado del Derecho de las Sociedades*. Argentina, Utehs, 1960. p. 32.
- 60 — ————. ————. p. 49.
- 61 — ————. ————. p. 38.
- 62 — SIMONSEN, Mário Henrique. *S/A para Empresários*. 2. ed. Índice o Banco de Dados, s.d. p. 2.
- 63 — REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. 8. ed. São Paulo, Saraiva, 1977. v. 2. p. 6.
- 64 — MIRANDA JR., Darcy Arruda. *Breves Comentários à Lei das Sociedades por Ações*. São Paulo, Saraiva, 1977, p. 1-2.
- 65 — CARDOSO, Fernando Henrique. *Empresário, Industrial e Desenvolvimento Econômico*. São Paulo, Difusão Européia do Livro, abril/1964. p. 29.

- 66 — CARDOSO, Fernando Henrique. Op. cit. ref. 65. p. 31.
- 67 — ROCHA, Edmar. *Política Econômica e Distribuição de Renda*. Paz e Terra. Rio de Janeiro, 1978. p. 65.
- 68 — BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Forense, 1977. 9. ed. p. 383.
- 69 — RE N.º 101.709-SP. RTJ N.º 115. p. 1.296.
- 70 — MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda N.º 1*, São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1971, t. 5. p. 624.
- 71 — FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Financeiras, 1965. p. 9.
- 72 — ————. ————. p. 18.
- 73 — SANTOS, Manoel Lourenço dos. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, Fundação Gétúlio Vargas, 1970. p. 8.
- 74 — ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1968, p. 25.
- 75 — ————. ————. p. 11-26.
- 76 — BONAVIDES, Paulo. *Política e Constituição — Os Caminhos da Democracia*. Rio de Janeiro, Forense, 1985. p. 35-6.
- 77 — ————. ————. p. 326.
- 78 — PINTO, Agerson Tabosa. O Modelo Constitucional da Democracia Contemporânea. In: *Revista do Curso de Direito da U.F.C.* Fortaleza, 1980. p. 270.
- 79 — ————. ————. p. 268.
- 80 — NÓBREGA, Mailson Ferreira da. O Federalismo Fiscal e a Reforma Tributária. In: *Revista de Finanças Públicas*. Brasília, Ministério da Fazenda, 1982. n.º 352. p. 26.
- 81 — BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1981. p. 396.
- 82 — SANTOS, Manoel Lourenço dos. Op. cit. ref. 73. p. 273.
- 83 — VASCONCELOS, Arnaldo. Teoria da Norma Jurídica. Forense, Rio de Janeiro, 1978. p. 143-144.