

Aspectos de uma Reforma Tributária

Hugo de Brito Machado

Prof. da Faculdade de Direito da UFC

SUMÁRIO: 1: Considerações preliminares. 2: Os defeitos do sistema em vigor. 3: Os impostos sobre a produção e a circulação. 4: O ICM e as desigualdades regionais. 5: O imposto sobre o consumo. 6: Os impostos sobre o patrimônio e a renda. 6.1: critério de classificação dos impostos. 6.2: imposto sobre a renda. 6.3: imposto geral sobre o patrimônio. 6.4: imposto sobre heranças e doações. 7: Discriminação de rendas tributárias. 8: Conclusões. 9: Referências bibliográficas.

1 — CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

A propósito de uma reforma do Sistema Tributário Brasileiro, a primeira questão que se coloca é a de saber se tal reforma é realmente necessária. Mas não se pode simplesmente oferecer uma resposta, afirmativa ou negativa, a essa questão, sem perquirir a respeito do que se pretende dizer com a palavra *reforma*. Sem examinar o alcance e a profundidade das alterações que se pretendem introduzir no Sistema. Por outro lado, a fixação do significado da expressão *sistema tributário* é também da maior relevância para o equacionamento dessa questão, pois, quem entende como *sistema tributário* apenas o conjunto de normas pertinentes à tributa-

ção, contidas na Constituição, poderá respondê-la negativamente, embora reconheça a necessidade de mudanças na legislação ordinária. Já quem entenda por sistema tributário todo o regramento jurídico da tributação, poderá respondê-la afirmativamente, ainda que não entenda necessária qualquer mudança na Constituição.

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

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

Há quem sustente que o nosso sistema tributário é bom, não obstante algumas distorções que não afetariam a qualidade de sua estrutura. (1) E se isto é verdade, a questão essencial reside em identificar essas distorções. É o que tentaremos fazer, tendo em vista especialmente objetivos gerais que definimos como desenvolvimento *econômico*, desenvolvimento *social* e desenvolvimento *político*.

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

2 — OS DEFEITOS DO SISTEMA EM VIGOR

Qualquer analista do Sistema Tributário Nacional, por mais superficial que seja, constatará nele dois defeitos fundamentais, a saber: (a) é centralizador do poder político, visto como promove a concentração das rendas tributárias em

poder da União; (b) é regressivo, vale dizer, em lugar de promover a redistribuição interindividual da renda, atua, pelo contrário, como elemento concentrador da riqueza individual.

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

“O sistema tributário hoje em vigor é, quanto a seus aspectos básicos, o mesmo criado pela Reforma da década de 60. Durante cerca de oito anos ele foi utilizado com crescente intensidade como instrumento da política de crescimento acelerado. Nesta fase, observou-se uma proliferação dos incentivos fiscais e creditícios e uma redução no já pequeno grau de autonomia dos Estados e Municípios, enquanto o PIB crescia a taxas inéditas.” (2)

É certo que alguns ajustamentos já foram feitos. O Imposto sobre Produtos Industrializados teve reduzidas suas alíquotas relativas a vários produtos e a legislação do Imposto de Renda também passou por algumas modificações. Entretanto, “as más características de equidade do sistema tributário foram agravadas pela concessão dos estímulos fiscais, que resultou, por outro lado, em forte erosão das receitas e, em consequência, na escassez de recursos para financiar gastos públicos.” (3)

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

3 — OS IMPOSTOS SOBRE A PRODUÇÃO E A CIRCULAÇÃO

Não nos parece valiosa a classificação dos impostos em *diretos* e *indiretos*, no plano jurídico. Essa classificação é antiga e tem provocado intermináveis divergências. GUNTER SCHMOLDERS, depois de referir-se aos diversos significados atribuídos às expressões imposto direto e imposto indireto,

conclui: No obstante, la opinión más generalizada, siguiendo a P. LEROY-BEAULIEU, entiende por impuestos directos aquellos en los que coinciden el sujeto jurídico y el sujeto económico, y por indirectos aquellos que se consideran trasladables; tal distinción equivale, por tanto, a la antigua división en impuestos trasladables e intrasladables. Su fallo estriba en confundir un tanto precipitadamente la intención del legislador con el efecto del impuesto "y en que por regla general la lógica quiebra ante la insuficiencia del conocimiento del sujeto final del impuesto.." Es, por consiguiente, más bien desorientadora que provechosa para una exposición seria del impuesto. (4)

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

"— Convém sempre levar em conta que é por intermédio da lei da oferta e procura que a repercussão se produz e a incidência se estabelece e, em consequência, estando estes fenômenos ligados ao do valor, são complexos e estão sujeitos, em certo grau, à interferência de elementos *psicológicos de difícil previsão*.

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

- os fenômenos de repercussão não podem ser condensados em um pequeno número de regras;
- estas regras, necessariamente numerosas, não podem ter um rigor absoluto;
- e, por conseguinte, a prudência se impõe sempre que se trata de prever qual a direção e os efeitos da repercussão." (5)

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

ta-se de uma primeira aproximação, baseada na hipótese de que o tributo sobre a mercadoria não altere as condições de procura e oferta das demais mercadorias. Essa hipótese, embora raramente ocorra, é, não raro, suficiente para finalidades práticas gerais. Entretanto, é evidente que a incidência de um imposto, quer lançado contra os vendedores, quer contra os compradores, sobre determinada mercadoria, poderá recair, não sobre os vendedores ou compradores, mas sobre os vendedores de alguma outra mercadoria, necessária à produção da primeira ou sobre os compradores de alguma outra mercadoria à cuja produção seja necessária a mercadoria tributada. Assim, parte da incidência de um imposto sobre geléias poderá recair nos vendedores de latas ou de potes, os quais poderão ser compelidos pelo imposto a reduzir os respectivos preços de venda aos fabricantes de geléias." (6)

Parece-nos não ser necessário dizer mais para demonstrar a impossibilidade de se adotar o critério econômico da repercussão para distinguir impostos diretos e indiretos. Daí por que ALFREDO AUGUSTO BECKER afirma de modo peremptório que a classificação dos tributos em diretos e indiretos é falsa e impraticável, até porque "a Ciência das Finanças Públicas e a Política Fiscal têm demonstrado que aquele critério repousa na *simplicidade da ignorância*." (7)

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

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

Aliás, a preponderância dos impostos indiretos parece ser mesmo uma característica dos sistemas tributários nos países não desenvolvidos. "Nos países em vias de desenvolvimento, os impostos indiretos, isto é os direitos de consumo e de circulação, os impostos de transações e os direitos alfandegá-

rios representam em média perto de três quartos das receitas fiscais." (8)

Segundo BELTRAME, no Brasil, em 1970, os impostos indiretos arrecadados pela União correspondiam a 73% da arrecadação tributária federal. (9) É certo que algumas alterações já foram introduzidas, especialmente na legislação do IPI, tendentes a reduzir a carga da tributação indireta. Note-se, todavia, que a aludida proporção situava-se apenas no plano federal e, como todos sabem, a preponderância dos impostos indiretos na arrecadação estadual e municipal é bastante maior, pois o ICM, para os Estados e o ISS, para os Municípios, constituem a fonte essencial de receitas tributárias.

Mesmo não dispondo de dados mais recentes, não temos dúvida em afirmar que predomina, no Sistema Tributário Brasileiro, a arrecadação de impostos que ensejam fácil repercussão dos respectivos encargos financeiros. Por isto mesmo o sistema é regressivo, vale dizer, onera as pessoas de forma injusta. Quem mais paga é precisamente quem tem menor capacidade contributiva.

Por outro lado, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias gera o agravamento das desigualdades de riqueza em termos regionais, merecendo, por isto, um exame específico. É o que faremos a seguir.

4 — O ICM E AS DESIGUALDADES REGIONAIS

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

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

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

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

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

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

Dois argumentos podem ser apontados contra a incidência cumulativa do ICM. Um deles é o aumento do ônus tributário que iria, afinal, provocar o aumento dos preços, sobretudo daquelas mercadorias que, da produção até o consumo, passam por várias empresas. O outro é o estímulo à chamada integração vertical, vale dizer, ao procedimento pelo qual a mesma empresa fabricante de um produto dedica-se também à produção das matérias-primas por ela utilizadas e da comercialização de seus produtos.

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

5 — O IMPOSTO SOBRE O CONSUMO

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

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

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

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

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

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

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

Aliás, mesmo admitindo que algumas pessoas poderão reduzir os seus gastos com o consumo desses bens e serviços, praticando economia de imposto, o efeito econômico será positivo. "A tributação de artigos de luxo satisfaz os clássicos padrões de equidade e a intenção de se estimular a poupança através da redução do consumo de luxo. Em termos de equidade, o emprego do segundo tipo do imposto de consumo, especialmente quando aplicado a todas as formas de vestuário caro ou barato, através de alíquotas uniformes, poderá ser duvidoso. Este é o tipo de imposto que só poderá ser aplicado quando o governo procurar induzir a população toda, qualquer que seja seu nível econômico, a restringir o consumo para ajudar o desenvolvimento." (10)

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

Tal imposto poderia denominar-se "Imposto sobre o Consumo de Bens e Serviços Suntuários" e ter como ponto de referência o local em que se verifica o consumo. Assim, as Prefeituras poderiam, ao conceder o alvará de licença para localização do estabelecimento, fazer a classificação deste em categoria "A", "B", etc. Teriam classificação na categoria "A" os mais luxuosos, cuja freqüência revela capacidade contributiva. Os bens e serviços ali vendidos ou consumidos sofreriam tributação especial.

6 — OS IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO E A RENDA

6.1 — *Critério de Classificação dos Impostos*

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

Tem-se feito, outróssim, distinção entre o imposto calculado sobre o patrimônio, mas cujo pagamento é feito com a renda do contribuinte e o imposto verdadeiramente sobre o patrimônio. Este teria de ser de tal modo pesado que o seu pagamento implicaria redução do patrimônio do contribuinte. (11-12)

Com fundamento em considerações dessa ordem não se poderá afirmar que um imposto é sobre o patrimônio, ou sobre a renda, a não ser mediante o exame de cada situação particular. Na verdade, o mesmo imposto poderá ser *sobre a*

renda, se o contribuinte tem renda elevada, capaz de suportar o ônus respectivo, ou *sobre o patrimônio*, se para o seu pagamento o contribuinte é obrigado a se desfazer de parte dos seus bens. "É claro que essas considerações econômicas, aliás contestadas por economistas como A. C. Pigou e Gulati, não têm nenhum prestígio, do ponto de vista jurídico. Ao direito interessa a natureza do fato gerador, sem qualquer cogitação outra quanto à "source of tax payment", ou à fonte de onde extrairá o contribuinte os recursos para pagar o seu débito." (13)

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

A classificação dos impostos sobre o patrimônio, tendo em vista a periodicidade, ou o fato de abranger todos, ou apenas alguns bens, é juridicamente relevante. Assim, também, a que leva em conta as transferências patrimoniais.

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

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

6.2 — Imposto Sobre a Renda

Como é sabido, nosso Sistema Tributário abriga duas espécies de imposto sobre a renda, a saber, o imposto sobre

a renda das pessoas físicas, ou naturais, e o imposto sobre o lucro das pessoas jurídicas. A legislação pertinente a esse imposto é assaz complicada. E talvez não possa ser diferente, deste que pretende dar tratamento discriminatório às diversas situações, exercendo inúmeras funções extrafiscais.

Um exame meticoloso dessa legislação certamente permitiria apontar muitas falhas a merecerem correção. Não o fizemos, nem nos atrevemos, nesta oportunidade, a ir além de poucas observações a respeito de pontos nos quais as correções nos parecem mais urgentes e imperiosas.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Finalmente, reformulação está a merecer a tributação do lucro imobiliário. Na legislação em vigor, tem-se um regime tributário específico para esse lucro. Em determinadas condições, a pessoa física ou natural é equiparada à pessoa jurídica, para os fins de determinação do imposto devido. Se tais condições não se verificam, a tributação é feita na pessoa física, ou natural, de forma especial, na cédula "H". Na apuração do lucro o custo do imóvel é corrigido monetariamente, segundo a variação do valor nominal das Obrigações Reajus-

táveis do Tesouro Nacional. Além disto, o lucro é reduzido de cinco por cento por cada ano completo transcorrido entre a data da aquisição e a da alienação do imóvel. Isto significa dizer que o lucro auferido na alienação de imóveis havidos há vinte anos, ou mais, não é tributável, por maior que ele seja. E finalmente, o contribuinte pode optar pela tributação do lucro imobiliário à alíquota de 25%, em vez de incluí-lo no rendimento líquido para aplicação da tabela progressiva.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

É importante esclarecer que a evasão tributária que se deve cuidar de evitar seria absolutamente lícita. Não integraria o que a Professora RAILDA SARAIVA DE MORAES denomina "criminalidade econômica", (14) pois seria *legal* e não apenas *aparentemente legal*. Por isto mesmo o legislador há de ser cuidadoso, para não deixar fugir ao pagamento do imposto sem *violação da lei* e sem realizar os objetivos pretendidos por ele legislador.

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

6.3 — Imposto Geral Sobre o Patrimônio

Em nosso sistema tributário os impostos sobre o patrimônio são ainda de pequena significação. Por isto mesmo, como assevera, com inteira razão, ALIOMAR BALEEIRO, "o sistema tributário brasileiro está longe de, em conjunto, assentar sobre a capacidade contributiva. Predominam tributos reais e indiretos com nítida tendência regressiva." (15)

Não se pode esquecer a necessidade de redistribuir a renda. Nem se pode esquecer que o tributo é um excelente instrumento para esse fim. Assim é que as principais nações do mundo vêm evoluindo no sentido de tornar os seus sistemas tributários cada vez mais regressivos. "Impostos sobre o capital ou sobre o patrimônio tendem a assumir caráter de normalidade em vários países." (16)

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

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

a) Vantagens administrativas

No dizer de OTTO ECKSTEIN a exeqüibilidade é requisito importante em um tributo. "Um bom sistema tributário não impõe tributos que sejam impossíveis de recolher. Mesmo quando o pagamento voluntário é a regra, a possibilidade de fiscalizá-los deve existir, pois de outra forma eles se transformarão num convite à violação da lei. Alguns dos descontos permitidos no imposto de renda federal levam a essa situação. Os impostos locais e as contribuições filantrópicas podem ser descontadas da renda. Mas quem pode fiscalizar cada centavo de imposto sobre a gasolina, ou cada dólar dado a centenas de movimentos filantrópicos? Na falta de registros contábeis as pessoas fazem uma estimativa que o Governo não pode conferir. Resultado: tentação de ser mais generoso na estimativa do que na doação real. Em nossa sociedade adiantada, muitos impostos podem ter seu pagamento fiscalizado; mas nos países subdesenvolvidos, onde as escritas contábeis são menos generalizadas, e muitas pessoas são analfabetas, as possibilidades de fiscalização são muito menores." (17)

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

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

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

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

KALDOR, sustentando que, "desde el punto de vista de la eficiencia administrativa, debe tenerse en cuenta que aunque el valor del patrimonio es cosa diferente del beneficio o renta anual, en realidad los dos, beneficio o renta y patrimonio, están estrechamente relacionados en el sentido de que las rentas de cualquier clase (distintas de los beneficios derivados de actividades profesionales y manuales) siempre tienen algunos activos tangibles detrás; y, similarmente, la mayor parte de las formas de la propiedad, aunque no todas, producen beneficio o renta monetaria de alguna clase. Por tanto, si se estableciesen impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, por una misma autoridad, se mejoraría la eficacia administrativa del sistema. El examen del patrimonio poseído por una persona conducirá al descubrimiento de su renta oculta e, igualmente, el examen de sus rentas pondrá al descubierto los bienes patrimoniales ocultados. El gravamen de la renta y del patrimonio, por tanto, proporcionará un mejor instrumento contra la evasión y ocultación que un impuesto sobre cualquiera de ellos solamente." (18)

b) Vantagens para o desenvolvimento econômico

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

Essa vantagem é apontada por DUVERGER, que se refere ao imposto sobre o patrimônio, desde que pago com rendas do contribuinte e, portanto, sem sacrifício do patrimônio, como o imposto sobre a renda calculado segundo o capital. Para ele, a vantagem é que desta forma se pode gravar bens entesourados (quadros, jóias, etc.) segundo a renda que produziriam se fossem devolvidos à circulação econômica. (19)

Também VILLEGAS aponta como vantagem do imposto sobre o patrimônio o fato de que este grava os bens improdutivos, tais como iates, parques, metais preciosos, jóias, objetos de arte, investimentos em terrenos baldios urbanos e em terras rurais não cultivadas, os quais, embora não sejam alcançados pelo imposto de renda, são claros índices de capacidade contributiva. Assim, o imposto sobre o patrimônio, gravando não os fluxos de riqueza, mas a sua acumulação, é um excelente instrumento complementar do imposto de renda,

inclusive para a conveniente discriminação no trato impositivo. (20) Além disto, como destaca VILLEGAS e é fácil de se compreender, o imposto sobre o patrimônio, diversamente do que ocorre com o imposto de renda, não atua contra a maior produtividade. (21)

As vantagens do imposto sobre o patrimônio têm sido destacadas com entusiasmo por DINO JARACH, o que afirma: "El contribuyente que posee bienes patrimoniales totalmente improductivos, pero susceptibles de explotación, se halla inducido a explotarlos o bien a venderlos para neutralizar, de esta manera, la incidencia del gravamen. El propietario de tierras incultas es inducido a sua cultivo o, en el caso de imposibilidad de hacerlo, a enajenarlas total o parcialmente para utilizar productivamente el dinero obtenido en la venta. El propietario de dinero o fondos inactivos tiene incentivos para su inversión. Nada de ello acontece con el impuesto a la renta, para el cual todas estas situaciones están fuera de su alcance.

En suma, la imposición patrimonial, precisamente por gravar rentas virtuales y no efectivas, cumple con el principio que la doctrina italiana ha denominado "productivista" y que consiste en premiar a los contribuyentes que poseen capitales productivos y en castigar a aquellos que poseen fondos inactivos o bienes improductivos o poco procutivos. (22)

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

c) Vantagens para o desenvolvimento social

Entendido o desenvolvimento social no sentido em que tal expressão é por nós utilizada neste estudo, vale dizer, no sentido de aprimoramento das relações sociais com o objetivo de minimizar as desigualdades, não pode haver dúvida de que o imposto sobre o patrimônio é instrumento de inegável valia.

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

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

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

“A riqueza também pode ser considerada como medida adequada da capacidade de pagar. Embora, em certo sentido, fosse uma tributação dupla pagar impostos tanto sobre a riqueza quanto sobre a renda, já que a segunda produz a primeira (que é tributada), não obstante a simples posse de riqueza pode proporcionar satisfação por si. Historicamente, os Estados Unidos preocuparam-se tanto com a concentração da riqueza como com a concentração da renda. Os impostos americanos sobre doações e heranças são uma reação a tal preocupação”. (23)

Ainda que se adote uma alíquota proporcional, o imposto sobre o patrimônio líquido das pessoas físicas contribui para a progressividade do sistema. (24)

Não desconhecemos as objeções que têm sido apresentadas ao imposto sobre o patrimônio. VILLEGAS arrola cinco dessas objeções, (25) que podem, aliás, ser resumidas em três, capituladas dentro dos mesmos critérios de classificação dos argumentos favoráveis ao imposto, aqui expostos. Assim, vejamos:

a) Desvantagens administrativas

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

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

b) Desvantagens para o desenvolvimento econômico

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

Como bem demonstra DINO JARACH, tal assertiva seria verdadeira se as decisões sobre o destino da renda ao consumo ou ao investimento dependessem exclusivamente do gravame que suporta o contribuinte num e no outro caso. Entretanto, é muito duvidoso que tais decisões sejam determinadas apenas pela incidência dos tributos. A preferência pelo consumo, por causa do imposto sobre o patrimônio, pode ser considerada provável em relação aos contribuintes de baixa renda, os quais podem considerar inútil, em razão do imposto, o sacrifício que para eles representa a poupança, com renúncia ao consumo. Para os contribuintes com rendas médias e elevadas, a decisão pela poupança não depende tanto dessa consideração subjetiva, mas do fato de que suas rendas excedem seus consumos habituais de acordo com o meio social. (26)

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

Também tem sido dito que o imposto sobre o patrimônio tem como efeito a destruição das riquezas que são fontes das rendas dos indivíduos, sobre as quais pesam outros impostos. "Joseph Caillaux decia a este respecto: "Se pueden

cortar las ramas del árbol de la riqueza nacional pero es preciso no tocar las raíces." De una forma más pintoresca aún, un proverbio inglés señala que no se puede tener a la vez la carne de la vaca y su leche " (27)

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

Por outro lado, diz ainda DUVERGER, o argumento em análise apresenta sobretudo o erro de confundir totalmente os capitais privados e a riqueza nacional. "En efecto, sus autores parecen suponer que el dinero deducido a través del impuesto se diluye misteriosamente. Por lo tanto el impuesto no destruye la riqueza nacional; simplemente modifica su distribución y empleo. Pero además en la medida en que priva a algunos de una parte de capital improductivo para dedicarlo a obras útiles, el fisco constituye un factor de aumento de la riqueza nacional." (28)

c) Desvantagens para o desenvolvimento social

Não faltou quem sustentasse ser o imposto sobre o patrimônio um tributo injusto. Na prática, em virtude da ineficiência administrativa no descobrimento dos titulares de certos bens e da deficiente avaliação do patrimônio, e ainda em virtude de isenções de caráter legal, terminaria por criar novas desigualdades. Por outro lado, alguns contribuintes possuem bens mas não dispõem de renda suficiente para o pagamento do tributo. Estes contribuintes não se sentem convencidos pelo argumento de que a propriedade de bens constitui em si mesma um índice de capacidade contributiva, independentemente da renda pecuniária que os mesmos produzem. (29)

Tais argumentos são válidos apenas na aparência. Embora não se possa negar a possibilidade das falhas administrativas, na verdade elas não são insuperáveis e existem relativamente a qualquer tributo, "Las dificultades inherentes al descubrimiento de partes del patrimonio ocultadas por los contribuyentes son iguales o menores que las que ofrece el descubrimiento de rentas de fuentes ocultadas por ellos. Las dificultades de la valuación de bienes patrimoniales tampoco

deben ser sobreestimadas ni servir de argumento para desear el impuesto al patrimonio neto.” (30)

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

6.4 — *Imposto Sobre Heranças e Doações*

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

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

A diferença entre esses dois tipos de impostos é significativa se considerarmos que a alíquota, de um e do outro, geralmente é progressiva. Assim, a divisão da herança implica sujeição a alíquotas menores.

Segundo JARACH, não obstante os atuais impostos sobre a transmissão gratuita de bens tenham antecedentes muito antigos, como a vigésima hereditária, criada pelo imperador Augusto, no início do primeiro século da era cristã, as formas

atuais surgiram pouco tempo atrás, talvez duzentos anos, mais ou menos. E a classificação desses impostos “oscila entre el grupo de impuestos que gravan el patrimonio en el momento de muerte del causante — en el caso de las donaciones en vida en el momento en que se verifican estos actos — y los impuestos a la renta, si se acepta el concepto amplio de renta según la teoría del incremento patrimonial, propiciada por V. Sanchez, Haig, Simons, Griziotti, Musgrave y muchos otros.” (31)

O imposto sobre heranças e doações atende, indiscutivelmente, as exigências da equidade, (32) é um excelente instrumento para a redistribuição e desconcentração da riqueza (33) e se compararmos os seus efeitos com os de outros impostos, podemos afirmar que “constituyen un menor freno a las inversiones y a la formación de capital que el impuesto a la renta y los impuestos que gravan las empresas.” (34)

O efeito negativo sobre as pequenas e médias empresas pode ser eliminado, ou minimizado, se o imposto é moderado para os pequenos patrimônios e se concede facilidades de pagamentos. Por outro lado, “El efecto de favorecer las fusiones y las cesiones parciales de empresas familiares a terceros extraños al núcleo de la familia no debe ser considerado siempre como negativo para una política de desarrollo económico. Por el contrario, muy a menudo la tendencia a no introducir capitales extraños en las empresas familiares puede frenar su expansión e impedir que adquieran dimensiones económicas óptimas.” (35)

Destaque-se, finalmente, que “En muchos países subdesarrollados y también en otros con mayor grado de crecimiento económico, existe una alta propensión al consumo que se revela especialmente en la compra y mantenimiento de bienes de uso de lujo, tales como automóviles, yates, lanchas a motor, caballos de silla, casas veraniegas o para fin de semana con parques o jardines, piscinas, etc. Ya hemos señalado la eficacia que puede tener la imposición progresiva sobre estos bienes. Como ya dijimos al tratar los impuestos al patrimonio neto, creemos que también los impuestos sucesorios pueden cumplir función útil en beneficio del desarrollo económico al frenar esta propensión al consumo y encauzar los ahorros hacia inversiones productivas.” (36)

No Brasil, parece-nos que se deveria instituir um imposto especificamente sobre doações e heranças de grande porte, como tal consideradas aquelas nas quais o acerto sucessório

líquido fosse superior a UM BILHÃO DE CRUZEIROS, correspondente a 17.152,00 ORTN's nesta data. A alíquota desse imposto deveria ser progressiva, por faixas, indo de 5% até 50%. Além disto, as doações e heranças deveriam ser normalmente incluídas nas declarações de rendimentos dos doatários e herdeiros, cabendo ao contribuinte o direito de compensar o imposto sobre doações e heranças, pago por ocasião do recebimento da doação, ou da herança, como ocorre com o imposto de renda retido na fonte.

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

7 — DISCRIMINAÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS

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

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

Em quase todas as manifestações de que se tem notícia, sobre os objetivos de uma reforma tributária, vindas de políticos e autoridades fazendárias estaduais e municipais, duas colocações merecem cuidadoso exame. A primeira, diz respeito à necessidade de descentralização do poder tributário, atribuindo-se aos estados e municípios competência tributária mais ampla, porquanto, no sistema tributário em vigor, a União Federal detém quase todos os impostos do sistema, sendo apenas dois pertencentes aos estados, o ICM e o ITBI, e dois pertencentes aos municípios, o ISS e o IPTU. Já a segunda diz respeito à flagrante desigualdade entre estados ricos e estados pobres. Essa desigualdade, esse desequilíbrio econômico teria de ser combatido na reforma tributária.

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

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

Sob o título "Reforma fiscal deve beneficiar município", a *Gazeta Mercantil* (São Paulo), de 25 de agosto de 1982, publicou manifestação do Professor de Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas, Alexandre da Cunha Ribeiro Filho, nestes termos: "Os municípios serão os maiores beneficiados com as mudanças que o governo federal pretende efetuar na legislação tributária. O professor de Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas (FGV), Alexandre da Cunha Ribeiro Filho, afirmou ontem, no Rio, que "a maior preocupação da comissão de reforma tributária, constituída em abril, é alterar a legislação, de maneira a favorecer com maior receita as prefeituras e, em conseqüência, dar-lhes maior responsabilidade". O especialista previu que a futura lei extinguirá o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), aumentando em 15% a arrecadação do ICM nos estados. Em conseqüência, os municípios elevarão também sua receita, que poderá ainda ser acrescida pela transferência de alguns serviços, que hoje pagam ICM, como restaurantes, ensino, hospitais, padarias e oficinas mecânicas, para a competência do Imposto Sobre Serviços (ISS).

O professor da FGV, que pronunciou ontem conferência sobre "Reflexões sobre o modelo tributário nacional, uma proposta das alterações das normas nacionais do ISS", durante o segundo dia de trabalho do VIII Encontro de Secretários de Finanças das Prefeituras das Capitais, defendeu, ainda, a passagem do Imposto Territorial Rural, hoje de competência fe-

deral, para o âmbito municipal, argumentando que "tudo que for relativo a imóvel e terra é de competência do município, pois a União não tem condições de elaborar um grande cadastro nacional sobre essa questão, e estaria dando ao município o que lhe pertence". Com o mesmo argumento, propôs Imóveis (ITBI), que somaria mais receita aos tributos municipais.

que se incluía ao documento final do VIII Encontro a passagem para as prefeituras do Imposto de Transmissão de Bens

MAIS ISS

Alexandre da Cunha Ribeiro Filho apresentou uma lista de setenta serviços sobre os quais deve ser cobrados o ISS e se confessou favorável a adoção de uma lista exemplificativa, para cobranças deste imposto, e não taxativa, como a atual.

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

Segundo ele, os decretos-Lei nºs 406/68 e 834/69 estabeleceram normas do ISS que não poderiam ser contestadas pelos governos locais, devendo a elas adaptar suas definições e traçar limites máximos, impossíveis de serem ultrapassados.

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

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

Por isto entendemos que uma reforma tributária deve dar maior parcela de poder tributário aos estados e municípios, mas de sorte a não prejudicar a arrecadação da União, para

que esta possa minimizar as desigualdades de riqueza, mediante o sistema de fundos de participação, já existente em nosso sistema tributário.

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

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

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

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

Com o aperfeiçoamento do sistema de fundos de participação de estados e municípios, ter-se-á dado passo importantíssimo rumo ao desenvolvimento político, pois "o poder de manejar e intervir no tesouro público é o resumo de todos os poderes." (37) Ter-se-ia, outrossim, avançado significativamente na luta pela minimização das desigualdades de riqueza existentes entre os diversos estados e municípios brasileiros.

CONCLUSÕES

1. O sistema tributário brasileiro é regressivo e concentrador de renda, além de provocar o agravamento das disparidades regionais, impondo-se, portanto, sua reforma.

2. Entre os vários aspectos de uma reforma do sistema tributário brasileiro, podem ser destacados os seguintes pontos:

- a) não incidência do ICM nas operações interestaduais;
- b) criação de imposto sobre o consumo de bens e serviços suntuários;
- c) criação de imposto sobre o patrimônio das pessoas físicas;
- d) introdução das seguintes alterações na legislação do imposto de renda das pessoas físicas: 1. elevação das faixas da tabela progressiva para o cálculo do imposto incidente sobre a renda líquida anual, de sorte a reduzir o encargo desse imposto para os contribuintes assalariados da classe média; 2. modificação da tabela de fonte, para evitar retenções que não passam de empréstimos; 3. restabelecimento do imposto cedular; 4. tributação do lucro imobiliário;
- e) introdução das seguintes alterações na legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas: 1. a tributação da lucratividade do capital; 2. a instituição de incentivos à abertura do capital das sociedades anônimas;
- f) criação de um imposto sobre o patrimônio;
- g) criação de um imposto sobre heranças e doações;
- h) aumento das participações dos estados e municípios na distribuição de receitas tributárias da União, pelo sistema de fundos, já existente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 1 — MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Anais do Simpósio sobre o Sistema Tributário Nacional**. Brasília, Centro de Documentação e Informática da Câmara dos Deputados, 1982. p. 181.
- 2 — VERSANO, Ricardo. **Anais do Simpósio sobre o Sistema Tributário Nacional**. Brasília, Centro de Documentação e Informática da Câmara dos Deputados, 1982. p. 272.
- 3 — ————. ————. 273.
- 4 — SCHMOLDERS, Günther. **Teoría General del Impuesto**. Madrid, Derecho Financiero, 1962. p. 119/20.
- 5 — HUGON, Paul. **O Imposto**. 2. ed. Rio de Janeiro, Ed. Financieiras. p. 108/9.
- 6 — DALTON, Hugh. **Princípios de Finanças Públicas**. 2. ed. Rio de Janeiro, F.G.V., 1970. p. 69.
Paulo, Saraiva, 1963. p. 488/9.
- 7 — BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São

- 8 — BELTRAME, Pierre. **Os Sistemas Fiscais**. Coimbra, Almedina, 1976. p. 38.
- 9 — _____ . _____ . p. 39.
- 10 — DUE, Jonh F. **Tributação Indireta nas Economias em Desenvolvimento**. São Paulo. Ed. Perspectiva, 1974. p. 99.
- 11 — DUVERGER, Maurice. **Hacienda Pública**. Barcelona, Bosch, 1968. p. 104/5.
- 12 — FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Sistema Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro, Financeiras, 1965. p. 9.
- 13 — _____ . _____ . p. 91.
- 14 — MORAES, Ralida Saraiva de. **Desenvolvimento e Criminalidade**. Fortaleza, U.F.C., 1979. p. 112.
- 15 — BALEEIRO, Alíomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 6. ed. Rio de Janeiro, Forense, 1985. p. 310.
- 16 — _____ . _____ . p. 327.
- 17 — ECKSTEIN, Otto. **Economia Financeira**. 3. ed. Rio de Janeiro, Zahar, 1977. p. 90/1.
- 18 — SÁIZ, Ricardo Calle. **Sistemas Fiscales Contemporaneos**. Madrid, Fundación Universitaria San Pablo, 1974. p. 387.
- 19 — DUVERGER, Maurice. **Op. cit.** ref. 11 p. 105.
- 20 — VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 3. ed. Buenos Aires, Depalma, 1979. t. 2. p. 56.
- 21 — _____ . _____ . p. 56/7.
- 22 — JARACH, Dino. **Finanzas Públicas — Esbozo de una teoría general**. Argentina, Ed. Cangallo, 1978. p. 446/7.
- 23 — ECKSTEIN, Otto. **Op. cit.** refe. 17. p. 93.
- 24 — JARACH, Dino. **Op. cit.** ref. 22. p. 439.
- 25 — VILLEGAS, Héctor B. **Op. cit.** ref. 20. t. 2, p. 56/8.
- 26 — JARACH, Dino. **Op. cit.** ref. 22. p. 444.
- 27 — DUVERGER, Maurice. **Op. cit.** ref. 11. p. 106.
- 28 — _____ . _____ . p. 106.
- 29 — SÁIZ, Ricardo Calle. **Op. cit.** ref. 18. p. 388.
- 30 — JARACH Dino. **Op. cit.** ref. 22. p. 451.
- 31 — _____ . _____ . p. 471/8.
- 32 — _____ . _____ . p. 485.
- 33 — _____ . _____ . p. 489.
- 34 — JARACH, Dino. **Op. cit.** ref. 22. p. 489.
- 35 — _____ . _____ . p. 490.
- 36 — _____ . _____ . p. 490.
- 37 — ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo, Ed. Rev. dos Tribunais, 1968, p. XIII.