

EN-00003764-5

## *A Reforma Fiscal no Brasil*

AFONSO BORGES FILHO

### I — ASPECTOS DA FISCALIDADE MODERNA. INTERVENCIONISMO FISCAL

Creio desnecessário definir o que seja o impôsto. Todos nós lhe sentimos a presença quando compramos uma carteira de cigarros, um maço de fósforos ou quando o correio nos traz a notificação do impôsto de renda. SELIGMAN (*Essais sur L'impôt*, 1914, pág. 2) salienta que o progresso da sociedade e a expansão do clã em comunidade mais ampla — fazendo crescer as necessidades públicas — forçou a transformação da obrigação moral dos cidadãos de contribuir para as despesas coletivas da comunidade, em obrigação legal. Já não é, pois, simplesmente por um dever moral que o cidadão paga impôsto ou presta serviço em benefício do Estado. E' a lei que o obriga a isto.

Evidentemente, foi longo o caminho percorrido pela humanidade até chegarmos à concepção que temos hoje do impôsto. Como tôda a realidade social, meio fluida, quase imponderável, soprada pelos ventos das paixões humanas, a noção e concepção do impôsto variou ao sabor das correntes políticas e filosóficas dominantes no momento. Não é difícil entrever-se nas taxações progressivas do impôsto de renda de nossos dias ou nas isenções concedidas aos gêneros de primeira necessidade a influência da vaga socialista que percorre o planêta. No entanto, ainda em fins do século passado, um dos mais eméritos tratadistas de ciência das finanças, LEROY BEAULIEU (*Traité de la Science des Finances*, 1892, págs. 141-143), anatematizava o impôsto progressivo sôbre a renda, verberando-o de mera teoria sentimental, sem nenhum fundamento lógico. Indignado, clamava êle: «onde surgiu a idéia de que o Estado possa pedir por meio do impôsto um sacrificio estritamente igual para todos os cidadãos? Então, racionalmente, o impôsto não deveria ser repartido de tal maneira que cada um pagasse exatamente o justo preço dos serviços que recebe e a justa parte que lhe incumbe nas despesas da sociedade? O que se haveria de dizer de um padeiro, de um merceeiro ou de um negociante qualquer que cobrasse a sua mercadoria não de acôrdo com um preço uniforme, mas de acôrdo com a fortuna do comprador?» (págs. 145/146).

Note-se que LEROY BEAULIEU falava num tempo em que o impôsto de renda na Inglaterra, embora existente desde 1789 com a reforma Pitt, limitava a alíquota máxima em 2,4% e rendia para os cofres públicos

(1888-1898) a importância de 12.700.000 libras esterlinas. Hoje a alíquota normal do imposto de renda na Inglaterra é de 42,5% e nos Estados Unidos a alíquota progressiva máxima alcança 91% (Cf. Lucien Mehl, *Science et Technique Fiscales*, vol. II, pág. 599 e 608).

E' que o imposto deixou de ser mero instrumento neutro de captação de recursos para satisfazer às necessidades da administração. Ele é hoje um instrumento atuante de que dispõe o Estado não só para realizar a justiça social como para verificar o desenvolvimento econômico. E isto se verifica quer nas sociedades capitalistas quer nas sociedades coletivas do tipo vigente na União Soviética. E' evidente que o método de utilização da política fiscal para alcançar estes objetivos varia conforme a estrutura do Estado em que é empregado. Abordando este tema, MAURICE LAURÉ (*Traité de Politique Fiscale*, 1956, pág. 409 e seg.) lembra que enquanto no regime capitalista a política fiscal deve ter por fim incentivar, dentro do interesse social, a iniciativa particular, no regime coletivista é o contrário o que ocorre. Na União Soviética, os assalariados gozam de um regime favorecido face ao imposto de renda. Mas certos profissionais liberais como por exemplo os médicos quando são remunerados por honorários ficam sujeitos a uma alíquota progressiva que atinge a 69% se a renda ultrapassa de 70.000 rublos (Cf. Lucien Mehl, *op. cit.*, pág. 627).

Mas ouçamos ainda a palavra de MAURICE LAURÉ:

«O pressuposto social que informa a política fiscal individualista é que as contribuições a serem exigidas do cidadão devem ser progressivas em função dos recursos de que dispõem.

No regime individualista, este pressuposto dá nascimento a uma série de regras econômicas de política fiscal, pois a fiscalidade é o principal meio, sob um tal regime, de atenuar a desigualdade de condições. Com efeito, o lucro que é uma fonte importante de desigualdades no regime individualista, não existe no regime coletivista. As rendas dos cidadãos são salários ou prêmios, controlados pelo Estado, que os fixa segundo suas concepções de justiça social. Além disso, o Estado dispõe do poder de fazer variar os preços à sua vontade, pois é ele afinal que se aproveita do lucro da exploração ou lhe suporta os prejuízos: o Estado encontra nesta faculdade um meio muito mais poderoso e bem mais desagradável do que a fiscalidade para realizar a igualização de condições».

O que se pode constatar — e isto independentemente de qualquer filosofia política — é que a fiscalidade se torna cada vez mais um instrumento de ação do Estado quer para a consecução de objetivos puramente sociais quer para criar possibilidades maiores ao desenvolvimento econômico.

O que marca a fiscalidade nesta segunda metade do século vinte é, pois, o seu caráter eminentemente intervencionista. Como salienta MAURICE DURVERGER (*Instituciones Financières*, 1957, pág. 110), os financistas clássicos estavam de tal maneira convencidos de que o imposto deveria ser «neutro» — isto é, que não deveria exercer qualquer pressão sobre os indivíduos para orientar suas atividades em tal ou qual direção — que não cuidaram nem mesmo de definir ou conceituar a «neutralidade» do imposto.

A neutralidade implica na criação de uma igualdade absoluta de todos os contribuintes face ao imposto e na inexistência de quaisquer tarifas discriminatórias. Todavia, como o imposto já é por natureza uma intervenção da força estatal, dificilmente se poderia imaginar um imposto estritamente neutro.

HENRY LAUFENBURGER (*Histoire de L'impôt*, 1954, pág. 133) lembra um tanto pessimistamente, que o imposto não pode dar tudo ao mesmo tempo. Para desempenhar corretamente o seu papel financeiro, deve ter uma incidência tão ampla quanto possível, não exigir demasiadamente dos contribuintes e ser moderado, sob pena de provocar resistências, sonegações e o próprio aniquilamento das fontes de recurso.

Para êle, o intervencionismo fiscal, pretendendo fazer do imposto uma arma política, é sempre um jogo perigoso no qual o Estado deve se meter com cautela.

## 2 — A REFORMA FISCAL PRECONIZADA PELO CONSELHO DE MINISTROS. CRÍTICA

O intervencionismo fiscal persegue, normalmente, dois objetivos clássicos; um de caráter social e outro de caráter econômico.

A Constituição Brasileira consagra o intervencionismo fiscal sob ambos os aspectos. É o que se pode constatar pela leitura dos arts. 15, item VI, § 1º e do art. 146 da nossa Carta Magna. Diz o art. 15, item VI, § 1º: «São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica». E o art. 146 estabelece: «A União poderá, mediante lei especial, intervir no domínio econômico e monopolizar determinada indústria ou atividades. A intervenção terá por base o interesse público e por limite os direitos fundamentais assegurados nesta Constituição». Embora o intervencionismo fiscal para fins econômicos não esteja muito claro no art. 146 citado, a verdade é que o dispositivo consagra ali o máximo da intervenção fiscal admissível que é a criação de monopólios industriais. As nossas leis do imposto de consumo e do imposto de renda são também intervencionistas sob os aspectos analisados neste trabalho, embora nem sempre obedecendo a critérios rígidos.

O programa de governo do atual Conselho de Ministros pretende dar uma atenção toda especial ao problema fiscal no Brasil, encarando-o mesmo como uma questão a ser resolvida prioritariamente. Na análise da situação econômica e social do Brasil, lida pelo Presidente do Conselho na Câmara dos Deputados, há diversas referências ao problema fiscal. Escolheremos alguns trechos para salientar a ênfase que o novo governo dá à solução do problema e à maneira com que pretende manipular os impostos para transformá-los em instrumento do progresso econômico do país: «A elevação do nível de poupança será alcançado por um elenco de medidas, discutidas

em detalhe em vários capítulos dessa exposição, dentre as quais vale ressaltar as que têm por objetivo reformar os impostos de renda e de consumo para:

- a) estimular as empresas à retenção e ao reinvestimento de lucros;
- b) incentivar as pessoas físicas a poupar e investir em setores prioritários;
- c) corrigir a lucratividade fictícia oriunda do processo inflacionário e encorajar a formação de reservas reais para depreciação;
- d) desencorajar, por gravames fiscais, as remessas de lucros de empresas estrangeiras, incentivando sua reaplicação no país;
- e) manter o valor real ou aumentar algumas incidências específicas do imposto de consumo sobre bens suntuários;
- f) corrigir dispositivos legais que ensejam a evasão fiscal.

Mais adiante, assegura que a correção do desequilíbrio financeiro no setor público exige ação decidida em diversos setores básicos, inclusive no «reforço da receita, pela melhoria dos processos de arrecadação e pela racionalização da estrutura tributária». Saliencia que o «sistema tributário precisa ser adaptado às exigências do desenvolvimento econômico e social do país» e deve sobretudo «evoluir de uma conceituação puramente fiscal para um papel ativo, seja na correção de injustiças sociais, seja na canalização de poupanças para o desenvolvimento econômico».

Falando especificamente de reforma fiscal disse o Presidente do Conselho de Ministros que a mesma se orientará pelos seguintes critérios:

«A — *Crítérios Técnico-Econômicos* — E' necessário :

- a) que se complete o movimento já iniciado, no sentido de colocar a tributação indireta em base de cobrança «ad-valorem», para permitir que a receita se adapte flexivelmente à evolução geral dos preços;
- b) que se compatibilizem as alíquotas do imposto de consumo com as do imposto de importação, de modo a evitar o excessivo estímulo à produção nacional de artigos de luxo;
- c) facilitar o mecanismo da tributação sobre os valores adicionados, suprimindo as exigências do art. 149 da legislação atual, o qual não permite que se deduza o imposto pago sobre as matérias-primas destinadas à revenda ou aplicadas na fabricação de produtos isentos ou não tributados».

B — *Crítério de Equidade Social* — Não menos necessário é:

- a) corrigirem-se injustiças graves de regressividade dos impostos, estabelecendo-se escala adequada de progressividade, tanto para o imposto de renda como para a tributação indireta;
- b) dosar-se a tributação em função de essencialidade dos bens e serviços, com agravação dos tributos sobre bens de consumo dispensáveis com vistas, inclusive, à melhor distribuição da carga tributária.

C — *Crêterios de estímulo à poupança real* — O estímulo à formação de poupança real é corolário forçado do programa de elevação do nível de investimentos brutos em capital fixo do nível atual de 14 para 23,75% no próximo quinquênio».

Promete ainda o Presidente do Conselho de Ministros aumentar o impôsto de consumo sôbre veículos e pneumáticos para ativar os programas rodoviários, salientando que algumas das reformas alvitradas deverão entrar em vigor ainda êste ano, embora para tanto se faça necessário modificar alguns dispositivos constitucionais.

Vê-se pelo que ficou dito e transcrito que o atual govêrno dá uma preeminência tôda especial ao problema tributário brasileiro no afã de adequar sua sistemática ao programa desenvolvimentista que adotou. Não sei se devemos lembrar aqui a advertência pessimista de LAUFENBURGER — «o impôsto não pode dar tudo ao mesmo tempo» — ou a afirmação não menos melancólica de MAURICE LAURÉ (po. cit. pág. 320) — «E' difícil exercer uma influência diretora por intermédio da fiscalidade, porque os impostos são instrumentos concebidos para arrecadar e não para guiar». — Filio-me, ao contrário, à corrente dos que confiam na intervenção da fiscalidade para a consecução de objetivos sociais e econômicos. O que se deve extirpar são os otimismoes ou pessimismos exagerados.

No Brasil, qualquer reforma fiscal terá que se resignar com uma limitação que reputo das mais importantes. Refiro-me à divisão de competência tributária estabelecida pela Constituição. Estou convencido de que uma reforma fiscal com os ambiciosos objetivos apontados pelo Presidente do Conselho de Ministros só daria o seu máximo resultado com uma revisão da Constituição no que diz respeito à discriminação da competência tributária. E' bem verdade que o Plano de Govêrno contempla a possibilidade desta reforma, mas apenas para retirar da competência dos Estados o poder de legislar sôbre o impôsto de exportação. Mas indago eu, se se vai mexer com a caixa de marimbondos, por que não jogá-la logo por terra? Isto é, por que não ampliar a reforma e retirar aos Estados a competência para legislar sôbre quaisquer impostos? A pergunta e a sugestão podem parecer chocantes apenas porque nos acostumamos à fictícia autonomia financeira dos Estados. Realmente, exceção feita para o Estado de São Paulo, todos os demais membros da Federação acham-se às portas da bancarrota, não sendo demais lembrar as reclamações angustiantes dos governadores do Rio Grande do Sul, Minas Gerais e Bahia, os quais já declararam públicamente a insolvência de seus Estados. Poder-se-ia imaginar uma única legislação tributária federal, como acontece nos Estados unitários, e a posterior redistribuição das rendas aos membros da federação. Ao implantarmos o sistema republicano em nosso país, escolhemos como modêlo os Estados Unidos da América do Norte. A realidade social brasileira levou-nos, porém, aos poucos, a distanciar-nos do padrão escolhido e hoje, ao contrário do que ocorre naquele país, nos regemos por um único código civil, um único código penal, etc. Vale dizer: as expressões «Estados Unidos do Brasil» e «Estados Unidos da América» significam, hoje,

realidades social e política totalmente diferentes. Admito, pois, que poderíamos manter a nossa forma republicana e federativa de govêrno, ainda mesmo na hipótese de virmos a suprimir a autonomia financeira dos Estados que, diga-se de passagem, jamais existiu. Reconheço a magnitude do problema e as implicações políticas e administrativas dêle decorrentes. Mas creio que se bateria por uma boa causa aquêle que se levantasse para lutar em prol da federalização de todos os impostos no Brasil, exceção feita para os pequenos impostos decretados pelos Municípios.

O que há de mais nocivo na discriminação de rendas estabelecida na Constituição é que ela é puramente nominal. Ela não discrimina, como seria de se presumir e como seria desejável, os campos tributários reservados à União e aos Estados. Refiro-me, especialmente, aos impostos de consumo e de vendas e consignações, que são os de maior pêsso na renda tributária do país. Como salienta RUBENS GOMES DE SOUZA (*Estudos de Direito Tributário*, 1950, págs. 103-104), «não há diferença entre os dois impostos, que têm a mesma base econômica — a renda geral da nação — o mesmo fato gerador — a venda de artigos tributados feita pelo produtor ou importador e sucessivamente pelos comerciantes intermediários — e que são pagos pelo mesmo contribuinte legal. As únicas diferenças estão na modalidade fiscal, ou seja, na maneira de se calcular o impôsto e no processo de arrecadação... Essas diferenças, entretanto, como é fácil de ver, são puramente formais e em nada alteram a identidade substancial dos dois tributos».

O que se verifica, portanto, é que Estados e União são concorrentes na busca de recursos orçamentários sôbre uma mesma área tributária, malgrado a dialética constitucional. E que esta concorrência poderá acabar atuando como um fator de desagregação da unidade nacional se medidas heróicas não vierem a ser tomadas.

São por todos conhecidos os efeitos perniciosos da tributação cumulativa ou em cascata dos impostos indiretos. O mundo caminha para a formação de largos mercados internacionais em que aos componentes do grupo se conferem vantagens especiais, tal como se verifica, atualmente, com o Mercado Comum Europeu. No nosso Continente ensaiamos os passos para um futuro Mercado Comum Latino-Americano, através da criação da zona livre de comércio. Ora, uma vez abolidas as barreiras alfandegárias — que é a aspiração máxima do Mercado Comum — caberá à fiscalidade desempenhar um papel de extrema relevância no jôgo da concorrência internacional. A publicação da «Ligue Européenne de Coopération Economique» (nº 28, de março de 1959) chama a atenção para o fato, afirmando que o sistema de tributação em cascata cria verdadeiras barreiras fiscais entre os países, podendo mesmo eliminar as vantagens decorrentes da abolição das tarifas aduaneiras.

Permanecendo o impôsto de vendas e consignações no âmbito da competência estadual, nada poderá fazer a União para racionalizar o referido impôsto e retirar-lhe o caráter de tributação cumulativa ou em cascata, como já foi feito, em parte, com referência ao impôsto de consumo. E são

justamente as indústrias nobres e complexas, aquelas que por si só revelam estágio superior de civilização, as que mais sofrem com os efeitos da tributação em cascata. Não é raro lerem-se nos jornais notícias dando conta de que a indústria automobilística nacional não está em condições de concorrer no mercado internacional devido ao efeito cumulativo do impôsto de vendas e consignações. Urge, pois, encarar o problema com seriedade e com vontade de resolvê-lo. Enquanto, porém, isto não acontece, enquanto não se modifica a Constituição, teremos que manejar a fiscalidade dentro dos cânones vigentes e a reforma que proporei mais adiante para a nossa lei do impôsto de consumo obedece a êste critério.

Da leitura atenta do plano de govêrno, no que toca à reforma fiscal programada, constatamos que é ao impôsto de renda que se reservará o papel preeminente na adequação de nossa estrutura tributária aos objetivos econômicos e sociais pretendidos. Nisto, aliás, o programa segue a esteira da doutrina dominante nos países capitalistas. E' o que nos ensina, por exemplo, HENRY LAUFENBURGER (*Finances Comparées*, 1951, pág. 141): «Nos países que ficaram fiéis, até um certo ponto, à propriedade e iniciativa privadas, e aceitando a desigualdade das condições sociais, o impôsto sôbre a renda... ocupa na fiscalidade um lugar importante, até mesmo dominante. Êste impôsto, reforçado pelas tributações excepcionais sôbre a fortuna, responde à preocupação de salvaguardar a justiça fiscal, de dosar o esforço contributivo segundo a capacidade e, em condições excepcionais, como nos casos de guerra, de atenuar, sem fazer desaparecer, a hierarquia das rendas». Idêntico é o ponto-de-vista de BERNARD PAJISTE (*Introdução à Política Fiscal*, págs. 129-130): — «Quanto à solução para melhorar a injusta distribuição das rendas, duas possibilidades são encaradas: a primeira é a solução fiscal, que conta com mais possibilidade de oferecer um caminho aceitável e cujo instrumento é a progressividade do impôsto de renda».

Ao contrário, porém, do que ocorre nos países capitalistas, a União Soviética, na perseguição de seus objetivos sociais e econômicos, se vale, sobretudo, da manipulação dos impostos indiretos e mais especialmente dos impostos de consumo e de vendas e consignações. E' que ali os referidos impostos são também progressivos e em 1930, conforme nos dá notícia HENRY LAUFENBURGER (*Finances*, pág. 213), comportavam cêrca cde 1.200 alíquotas variáveis não só em função do produto, mas também do lugar em que eram vendidos. Por isto, ZVEREV, ainda citado por H. LAUFENBURGER podia dizer que, na União Soviética, o impôsto sôbre as transações é não sômente a fonte mais importante das receitas, mas também um fator de reforçamento do contrôle financeiro da produção e da circulação das mercadorias».

Deixando a análise das reformas programadas para o impôsto de renda a cargo dos especialistas na matéria, tentaremos analisar apenas aquelas que dizem respeito ao impôsto de consumo.

Convém, pois, recapitular em que consistirão essas reformas, nos têmos em que foram colocadas em «Plano de Govêrno».

Quanto aos critérios técnico-econômicos, diz-se ser necessário:

a) que se complete o movimento já iniciado, no sentido de colocar a tributação indireta em base de cobrança «ad-valorem», para permitir que a receita se adapte flexivelmente à evolução dos preços;

b) que se compatibilizem as alíquotas do imposto de consumo com as do imposto de importação, de modo a evitar o excessivo estímulo à produção nacional de artigos de luxo;

c) facilitar o mecanismo sobre os valores adicionados, suprimindo as exigências do art. 149 da legislação atual, o qual não permite que se deduza o imposto pago sobre as matérias-primas destinadas à fabricação de produtos isentos ou não tributados.

Quanto ao que se contém na letra «a», é evidente o acerto da medida. Na fiscalidade moderna não há mais lugar para a tributação específica, mormente em países como o nosso, sujeitos a crises inflacionárias permanentes. Os impostos específicos são inelásticos, se deterioram com a depreciação da moeda e não reagem face às transformações conjunturais. As conseqüências da medida proposta seriam a alteração do regime do imposto de consumo incidente sobre os fósforos e a maioria das bebidas e refrigerantes. Os fósforos estão tributados na base da quantidade de palitos existentes na caixa e as bebidas e refrigerantes, em geral, de acordo com a capacidade do recipiente. É, realmente, um regime de privilégio que não se justifica.

Quanto à medida proposta na letra «b», parece-nos bom em princípio. Para se compatibilizar a alíquota do imposto de consumo com a do imposto de importação incidente sobre peleterias, por exemplo, teríamos que desdobrar aquela que é hoje de 20% em alíquotas que variariam de 10% a 150%. O mesmo aconteceria com as jóias que, sujeitas a um regime especial de tributação na base de 16%, ficariam sujeitas a alíquotas que variariam também de 10% a 150%. O caso das jóias se nos afigura mais complexo porque, aumentado o número de alíquotas e mantido o atual sistema de tributação não cumulativa, o controle fiscal das operações passaria a ser quase impossível. Deve-se lembrar, ainda, que o aumento excessivo das alíquotas poderá acarretar um resultado contraproducente, fazendo refugiar-se no comércio ilícito até mesmo aqueles que por princípios de ordem moral preferem viver em paz com o fisco.

A medida proposta na letra «c» deve-se referir aos casos em que o mesmo contribuinte produza artigos tributados e não tributados. Mesmo porque, se ele produzir apenas produtos não tributados ou isentos, impossível será falar-se em dedução do imposto, já que não é contribuinte. O dispositivo que se propõe alterar deve ser, pois, o § 2º do art. 149, redigido nos seguintes termos: «Os fabricantes que, além de produtos tributados, também produzirem, com a mesma matéria-prima, artigos isentos ou não tributados, somente poderão efetuar a dedução a que se refere o art. 148 se lhes for possível provar, por meios hábeis, as quantidades que efetivamente forem empregadas na composição das mercadorias tribu-  
das...».

O critério de apuração quantitativa da matéria-prima afetada à produção de artigos tributados e não tributados, embora aparentemente, o mais lógico, acarreta às vezes dificuldades de tal monta que o contribuinte prefere abrir mão do direito que lhe confere a lei. Creio que a solução do caso estaria em se alterar o critério, adotando-se a fórmula aritmética da divisão proporcional, tendo em vista o impôsto que incidiu sobre a matéria-prima e o valor das vendas dos produtos tributados e não tributados. A fórmula em questão poderia ser expressa da seguinte maneira:

$$id = \frac{ip \times vpt}{vpt + vpn}, \text{ em que: «id» corresponde ao impôsto a deduzir;}$$

«ip», ao impôsto pago; «vpt», ao valor dos produtos tributados e «vpn», ao valor dos produtos não tributados.

Imaginemos, por exemplo, um fabricante de tecidos que tivesse adquirido matérias-primas no valor de Cr\$ 1.000.000,00 e sobre as quais houvesse incidido o impôsto de consumo na importância de Cr\$ 60.000,00. Suponhamos, ainda, que dito fabricante houvesse fabricado tecidos tributados no valor de Cr\$ 800.000,00 e tecidos não tributados no valor de Cr\$ 600.000,00. Aplicada a regra, ele poderia deduzir do impôsto a pagar no fim da quinzena a quantia de Cr\$ 34.285,00 e não os Cr\$ 60.000,00 que, aparentemente, correspondiam a seu crédito. Imaginemos agora, uma situação inversa em que o valor dos tecidos tributados alcançassem a cifra de Cr\$ 600.000,00 e o dos não tributados, Cr\$ 800.000,00. Neste caso, no fim da quinzena ele poderia deduzir do impôsto a pagar, uma quantia ainda menor, ou seja Cr\$ 25.714,00. O direito à dedução chegaria a zero, isto é, desapareceria, como é evidente, se tôda a sua produção fôsse de produtos não tributados.

A regra alvitrada parte do pressuposto de que tanto maior será o valor do produto final quanto maior fôr a quantidade da matéria-prima empregada. E' bem verdade, que, em se tratando de produtos compostos de mais de uma matéria-prima ou resultantes de junção de outros produtos já trabalhados, poder-se-iam imaginar casos em que o pressuposto não se verificasse. Mas os resultados práticos da medida seriam tão positivos que compensariam qualquer distorção porventura imaginável.

O que, porém, nos parece de todo inconveniente é a adoção da medida sugerida no Plano de Govêrno, qual seja a de «suprimir as exigências do art. 149 da legislação atual». Suprimir pura e simplesmente as exigências do § 2º do art. 149 seria criar uma situação discriminatória contra aquêles que fabricassem exclusivamente artigos não tributados, já que não teriam como fugir ao pêsô do tributo que gravou a matéria-prima adquirida.

Promete, ainda, o Plano de Govêrno outras reformas na lei do impôsto de consumo, de modo a:

«a) corrigirem-se injustiças graves de regressividade dos impostos, estabelecendo-se escala adequada de progressividade, tanto para o impôsto de renda como para a tributação indireta;

b) dosar-se a tributação em função da essencialidade dos bens e serviços, com agravação dos tributos sobre bens de consumo dispensáveis, com vistas, inclusive, à melhor distribuição da carga tributária».

Infelizmente, não acredito possa qualquer país capitalista, em que predomina a atividade privada, estabelecer sistema de taxaço progressiva para os impostos de consumo e de vendas e consignações. As possibilidades de fraude e as medidas para evitar-se haveriam de ser tão complexas que aniquilariam todo o mérito do sistema. Imaginemos uma fábrica de cutelaria que tivesse de pagar o impôsto de 3%, 5%, 7%, 9%, 11% e 15% sobre as facas e tesouras que fabricasse, tendo em vista o preço de venda de cada objeto. Multiplique-se isto pela infinidade de produtos sujeitos ao impôsto de consumo e logo se verá a impossibilidade do pretendido. Na nossa legislação, encontramos um único exemplo de taxaço progressiva do impôsto de consumo: é o caso dos cigarros. E isto sob as condições mais vexatórias para o contribuinte, como seja mediante selagem direta e de acôrdo com o preço de venda no varejo. Sômente a alta lucratividade da indústria tem permitido a manutenção dêste sistema de taxaço entre nós.

No entanto, ninguém nega as vantagens da tributação progressiva. Sob o ponto-de-vista social, estabeleceria uma melhor distribuição da riqueza, exigindo de cada um, um esforço fiscal condizente com a sua situação de fortuna. Sob o ponto-de-vista econômico, reagiria como fôrça reguladora das crises conjunturais. LUCIEN MEHL (*op. cit.*, vol. I, pág. 265) salienta que o exemplo mais característico do efeito de compensação automática sobre a conjuntura nos é dado pelo impôsto progressivo sobre a renda. Num período em que as rendas estejam em ascensão, limita as possibilidades de poupança e investimentos, freando, assim, a ascensão da conjuntura. Ao contrário, em período de depressão, quando as rendas diminuem, o gravame fiscal progressivo decresce mais do que proporcionalmente e assim pode liberar disponibilidades para a retomada de posição.

Mas, antes de tudo, devemos ser realistas. Se houver possibilidade de se estabelecer a progressividade nas alíquotas do impôsto de consumo para uns outros poucos produtos além dos cigarros, aproveitemo-la. Do contrário, contentemo-nos com as alíquotas proporcionais que já são um melhor instrumento de justiça fiscal do que as alíquotas específicas.

### 3 — SUGESTÕES PARA UMA REFORMA DA LEI DO IMPÔSTO DE CONSUMO

Com o título supra, a *Revista do Serviço Público* de abril-maio de 1960 publicou um artigo de minha autoria, no qual proponho uma reforma de base para toda a nossa legislação do impôsto de consumo. Em suas linhas gerais, penso que a reforma proposta é ainda a única maneira que se nos oferece de fugirmos às contradições e às complexidades da lei atual. Todavia, no que se refere às medidas de controle e à própria mecânica do sistema, convenci-me de que havia caminhos melhores do que os alvitrados no meu trabalho original.

As linhas principais da reforma são as seguintes:

a) o imposto de consumo passaria a ser pago não só pelos fabricantes, mas também pelos comerciantes grossistas de produtos tributados;

b) em todo o escalão de contribuintes, isto é, entre os fabricantes, comerciantes grossistas, transformadores, beneficiadores, etc., a mercadoria transitaria com suspensão do imposto, de tal modo que este só viria a ser pago quando um contribuinte vendesse sua mercadoria a um não contribuinte;

c) a qualidade de contribuinte seria demonstrada por meio de um certificado de inscrição emitido pela repartição arrecadadora local, no qual constariam, em código, o número de inscrição do interessado, o Estado e a cidade de seu domicílio, usando-se para isto os elementos constantes da Codificação Geral dos Municípios elaborada pelo Conselho Técnico de Economia e Finanças. Assim, por exemplo, o 5º contribuinte inscrito na Coletoria Federal de Bom Jesus do Galho em Minas Gerais seria identificado pelo seguinte código: 5.16-002.17, em que o número 5 corresponderia ao número de inscrição; 16, ao Estado de Minas Gerais; e 002.17, ao Município de Bom Jesus do Galho. Essa inscrição teria caráter permanente e seria feita gratuitamente pela repartição arrecadadora local, mediante apresentação, pelo interessado, dos documentos indispensáveis. Poder-se-ia imaginar um sistema de revalidação anual ou bienal do Certificado de Inscrição. Creio que seria de toda a conveniência abolir-se a atual Patente de Registro ou relegá-la apenas para os comerciantes varejistas;

d) redução para seis das dezesseis alíquotas proporcionais atualmente vigentes e integração no regime «ad-valorem» do imposto específico incidente sobre fósforos e a maioria das bebidas. De acordo com estudos preliminares por mim realizados, as seis alíquotas poderiam se distribuir da seguinte maneira:

9% correspondente à alíquota geral para todo e qualquer bem móvel industrializado ou semi-industrializado, manufaturado ou semimanufaturado, inclusive navios ou embarcações, de procedência nacional ou estrangeira. Estudar-se-ia a possibilidade — e isto seria de todo conveniente — de sujeitarem-se as empreitadas de trabalhos imobiliários ao imposto de consumo, tal como acontece na França. Isto implicaria na necessidade de eliminar-se o imposto do selo hoje incidente sobre os contratos de promessa de compra e venda de imóveis;

5% para os produtos alimentares em geral, para os produtos farmacêuticos, fertilizantes, alguns materiais de construção, máquinas e aparelhos destinados à produção industrial ou agrícola, papel e seus artefatos, camionetas de carga, caminhões, ônibus, micro-ônibus, jipes, cavalos mecânicos, ambulâncias, motocicletas e bicicletas, aguardente e vinho;

18% para armas e munições, pedras preciosas e jóias de modo geral, sabões e sabonetes perfumados, peles de peleteria e automóveis para passageiros pesando até 1.600 quilogramas;

30% para artigos de pirotécnica, cartas de jogar, fumo desfiado, picado, miçado ou em pó, inclusive rapé, cerveja e chope, águas de colônia, produtos de beleza, etc.;

60% para cigarros até o preço de Cr\$ 20,00 por vintena; e

70% para cigarros de preço superior a Cr\$ 20,00, por vintena.

Evidentemente, as alíquotas acima mencionadas são apenas exemplificativas. Por sua vez, como proponho uma alíquota geral na qual, pelo processo de exclusão, cairão todos os produtos tributados, faz-se mister a qualificação exata dos produtos sujeitos a alíquotas majoradas ou reduzidas, de modo a se eliminarem totalmente os problemas decorrentes da classificação das mercadorias que, no sistema atual, são uma verdadeira dor de cabeça para os contribuintes.

e) as alíquotas do imposto deveriam ser reduzidas de 20% quando o mesmo fôsse devido pelo comerciante grossista, de modo a corrigir-se em parte, o desajuste decorrente da diferença entre os preços do fabricante e do grossista;

f) como no regime proposto seria fundamental para o contribuinte, ao efetuar a venda, conhecer a qualidade do comprador, ficaria este obrigado a lhe fornecer o número de seu Certificado de Inscrição ou de sua Patente de Registro, conforme o caso;

g) ao comerciante grossista será vedado, de modo taxativo, o manter portas abertas para o público destinadas à venda a retalho;

h) manter-se-ia, dando-se, embora, mais ênfase, o dispositivo da lei atual que proíbe ao comerciante varejista ter ou manter em seu estabelecimento produtos sujeitos ao imposto de consumo desacompanhados da respectiva Nota Fiscal;

i) as vendas efetuadas por um contribuinte a um não contribuinte, estariam, em qualquer hipótese, sujeitas ao imposto, não podendo invocar o vendedor o fato de as mercadorias vendidas terem sido agravadas, anteriormente, pelo tributo. Naturalmente, a lei teria que prever exceções à regra, como no caso, por exemplo, de transferência de estabelecimento;

j) para os casos de falsificação do Certificado de Inscrição ou fornecimento de produtos sem a competente Nota Fiscal, não seria demais criar-se um ilícito penal próprio, punível com a pena de prisão;

k) comerciante grossista que mantivesse seção de venda a varejo em outro local ou que se encontrasse «mutatis mutandis» nas condições previstas no art. 146 da lei atual, deveria pagar o imposto na base do preço de venda, no varejo, dos respectivos produtos;

l) o contribuinte que encomendasse produtos para o seu próprio consumo, isto é, não destinados à revenda, deveria declarar, no pedido, este fato para que, no caso, o imposto fôsse quitado pelo fornecedor;

m) para coadjuvar a política de favorecimento dos investimentos pretendida pelo Governo, as máquinas, motores ou equipamentos destinados

direta ou indiretamente à produção industrial, bem como as matérias-primas e produtos intermediários de fabricação não se considerariam, para efeitos fiscais, como destinados ao uso do adquirente. Em decorrência, a suspensão do impôsto seria definitiva, salvo se tais produtos ou equipamentos viessem a ser vendidos ou afetados a setores não alcançados pela imposição fiscal;

n) os produtos estrangeiros só ficariam sujeitos ao impôsto nas Alfândegas ou Mesas de Renda quando importados por particulares não contribuintes. Os importadores, comerciantes ou industriais, ficariam, também, sujeitos ao Certificado de Inscrição e desembaraçariam os produtos com suspensão do impôsto. Este só viria a ser pago quando os referidos produtos fôsem vendidos a um não contribuinte.

Creio que, com o que ficou dito, já se pode fazer uma idéia geral da reforma que proponho. Seus méritos me parecem óbvios.

Sob o ponto-de-vista financeiro das empresas, aliviaria tanto os industriais como os comerciantes grossistas que hoje, ao contrário das aparências, continuam pagando o impôsto antecipadamente. Na verdade, no regime atual, tanto o industrial como o grossista recebem a mercadoria com o valor do impôsto já incluído no faturamento. Enquanto, porém, o primeiro pode deduzir do impôsto a pagar, no fim da quinzena, aquêle que lhe foi faturado anteriormente, o segundo arca definitivamente com o pêsô do tributo. No regime que proponho, ao contrário, ambos receberiam as mercadorias livres do faturamento do impôsto, pois, como ficou explanado, em todo o escalão de contribuintes, incluídos nesta categoria os comerciantes grossistas, as mercadorias circulariam com suspensão do impôsto.

Imaginemos um caso concreto para ver como funcionaria o sistema.

O contribuinte de Bom Jesus do Galho encomendaria a um fabricante de tecidos em São Paulo, mercadorias no valor de Cr\$ 1.000.000,00. Ao fazer o pedido, diria ao seu fornecedor que, estando registrado como contribuinte na Coletoria Federal da localidade sob o número 5.16-002.17, estava em condições de receber a mercadoria com suspensão do impôsto. O fornecedor em São Paulo, obrigado por lei a ter um fichário em dia e completo de seus clientes contribuintes, incluiria nêle o nome do nôvo freguês.

Sendo esta a primeira transação, ficaria o fornecedor de São Paulo obrigado a comunicar à Coletoria Federal de Bom Jesus do Galho, até 48 horas antes da expedição de mercadoria, por carta registrada e mediante AR, a venda efetuada. Para as transações posteriores, o fornecedor de São Paulo nada mais teria que comunicar à repartição, competindo ao fisco zelar, daí por diante, para que o grossista pagasse regularmente o impôsto.

Se se incluíssem os empreiteiros de trabalho imobiliário na categoria de contribuintes, também êles passariam a receber os materiais de construção com suspensão do impôsto. Este poderia ser pago na base de 70% do valor da obra e de acôrdo com um escalonamento preestabelecido na lei. Aos particulares que construíssem suas próprias moradias ou executassem para si próprios trabalhos imobiliários, poder-se-ia oferecer a opção

de se qualificarem como contribuintes, sujeitando-se ao pagamento do impôsto de acôrdo com as regras vigentes para os empreiteiros profissionais ou permanecerem como particulares e, nesta hipótese, receberem os materiais já com o impôsto pago.

Os beneficiadores, transformadores ou montadores receberiam, da mesma maneira, com suspensão do impôsto, os produtos destinados a beneficia-mento, transformação ou montagem. Creio que seria interessante excluir da categoria de contribuintes os simples reconcionadores de produtos tributados. O prejuízo para a Fazenda disso decorrente — se houvesse — haveria de ser insignificante e muito ganharia a lei em clareza e sim-plicidade.

Não pretendo apresentar aqui um anteprojeto de lei. Posso assegurar, porém, que as medidas de contrôle necessárias para pôr em andamento o nôvo sistema haveriam de ser mais simples do que as vigorantes no regime atual. De qualquer maneira, penso haver dado uma visão pano-râmica da reforma que proponho e que se me afigura mais consentânea com o progresso industrial do país.