

Pesquisa econômica e política tributária

ROY BLOUGH

Ex-Diretor da Divisão de Pesquisa Tributária do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos da América do Norte.

Tradução de Augusto de Rezende Rocha

O ensaio do Prof. Roy Blough, que divulgamos a seguir, talvez seja a primeira publicação feita, no Brasil, do pensamento desse distinto professor de finanças, que é também notável homem público. Depois de haver dirigido, de 1941 a meados de 1946, a Divisão de Pesquisa Tributária, do Departamento do Tesouro, e de ter aconselhado, com sua cultura e experiência, o trabalho dos membros das Comissões de Finanças nas duas casas do Congresso norte-americano, voltou êle à Universidade de Chicago, onde retomou o magistério especializado a que sempre preferira dedicar-se. A obra do ainda jovem Prof. Roy Blough, que foi indiscutivelmente um dos ideadores da filosofia tributária norte-americana em tempo de guerra, perdurará, todavia, nos fastos da história financeira da grande república, à semelhança do papel que, em questões tributárias, teve no mesmo período, para a Inglaterra, a figura sem par de Lord Keynes. Recentemente, lamentava Arthur Schlesinger, Jr. (*The Atlantic Monthly*, janeiro de 1947), que os auxiliares diretos do Presidente Roosevelt e os seus melhores técnicos — great men — tivessem cedido o lugar a homens mediócras — small men — que não os podiam substituir, embora os problemas a enfrentar, hoje ainda mais do que ontem, reclamassem invariável competência. A crítica é ferina e, talvez, injusta, mas se tais casos existem, o Prof. Roy Blough está entre esses homens que fizeram a glória da administração de Roosevelt, a quem outros sucedem, mas que dificilmente encontram substitutos.

Este ensaio foi publicado em *The American Economic Review* (Vol. XXXIV, n.º 2; suplemento), e faz parte de um estudo geral — *Implemental Aspects of Public Finance* — a

que prestaram concurso algumas das maiores autoridades da ciência financeira norte-americana. Encarece o Prof. Roy Blough a importância da pesquisa econômica, nem sempre devidamente compreendida no seu justo valor, para a formulação de programas tributários, mostrando ao mesmo tempo quais as precauções indicadas para que ela tenha pleno êxito. Procede em seguida a uma análise lúcida e minuciosa dos fatores que condicionam a fixação dos impostos, tanto nos aspectos políticos, como nos técnicos; aprecia a importância desses fatores e sugere, à guisa de conclusão, bases para um aperfeiçoamento da política tributária nos seus estágios principais. William Anderson e Walter Salant teceram oportunos comentários a estas idéias e propostas, expendidas pelo Prof. Roy Blough por ocasião da 56.ª Reunião anual da Associação Econômica Americana; serão êles dados à estampa no próximo número, para mais ampla informação do leitor brasileiro, com as três partes restantes do ensaio, que a angústia de espaço não nos permite agora publicar na íntegra.

O tradutor aproveita o ensejo para agradecer ao Prof. Roy Blough a generosa benevolência que lhe dispensou por ocasião do seu estágio na Divisão de Pesquisa Tributária, em março de 1946, da qual ainda era Diretor. (Nota do Trad.).

I — INTRODUÇÃO

O CORREU nos últimos anos uma grande transformação na atitude dos economistas com referência a tributação. Em compêndios e tratados consideravam-na quase tradicionalmente como uma enteada da economia e colocavam-na em secção à parte, ao fim do livro. Esta separação as mais das vezes não era apenas física, mas intelec-

tual também, porque as teorias a respeito do assunto não se integravam no sistema teórico geral do tratado. As normas habituais que se observavam relativamente à tributação eram, em regra, baseadas nos cânones justamente famosos de Adam Smith, encarecido-se de modo particular as teorias de justiça tributária. E, ao contrário dos primeiros tratados — os de Smith e Ricardo — as obras mais recentes raramente davam a devida atenção aos efeitos econômicos da tributação. Tornara-se costume incluir ou anexar uma exposição — quase sempre barata e sem descortino — sobre traslação e incidência, que freqüentemente só servia para comprovar a resistência intelectual de gerações de estudiosos e se revelava sem alcance para uma planejada política financeira. Poucas vezes se atendia às possibilidades de empregar-se deliberadamente a tributação com o fim de estimular ou nortear a economia; sem maiores discussões aceitava-se o refrão costumeiro de que a ela só se devia recorrer com o fim de obter rendas.

Evidentemente a tributação sempre influenciou sobre a economia; mas é natural que o amplo reconhecimento desse fato fôsse retardado até que os impostos se avolumassem em grandes quantidades absolutas e em relação ao produto nacional. Quer o queiramos quer não, o fato palpável é que as sociedades modernas evolveram no sentido de uma importância sempre crescente dos impostos. Ademais, os economistas, nos últimos tempos, preocuparam-se mais do que antigamente com a possibilidade e a conveniência de dirigir e controlar o sistema econômico mediante transformações nas instituições jurídicas e econômicas e, antes de tudo, pela intervenção governamental; por isto mesmo a importância da tributação como um fator ativo sobre a economia vem sendo por eles admitida com maior força.

Passaram, portanto, a preocupar-se não somente com o volume dos impostos relativamente às despesas, mas também com as variedades e a oportunidade dos mesmos. A política financeira, que tem na política tributária um elemento básico, foi então utilizada como promissor instrumento destinado a prevenir ou a remediar tanto as depressões como as pletoas inflacionárias, chegando mesmo alguns círculos de especialistas a admitir que a tributação agisse de maneira positiva sobre o desenvolvimento da produção geral, ou da que se deseja que obedeça a certos rumos prefixados, e

concorresse para reduzir ou eliminar o desemprego. Assim, ao invés de ser a enteada, viu-se ela de repente transformada em filha predileta de muitos economistas.

Não há dúvida de que ainda se resiste à idéia de empregar a tributação para fins sociais ou econômicos. Nem se carece discutir o caso aqui. O fato, porém, de se ter recorrido à tributação em qualquer período da história da nação norte-americana, com o fim de fomentar ou controlar as forças econômicas, é indicação suficiente de que não haverá retrocesso. De resto, desde que é impossível evitar ou neutralizar os efeitos econômicos do sistema tributário, cuidamos que não oferece muita validade a argumentação contrária ao ajustamento dos impostos, de maneira a tornar aqueles efeitos mais desejáveis.

Cumpra, todavia, que se faça uma distinção entre: (a) o reconhecimento da inevitável importância dos efeitos econômicos dos impostos e a possibilidade de que se tornem benéficos ao invés de prejudiciais, e (b) a política de recorrer à tributação como instrumento a serviço de um deliberado controle econômico. São os problemas em ambos os casos sensivelmente do mesmo gênero, mas não têm o mesmo grau de importância. No primeiro o papel dos impostos figura-se-nos muito mais humilde do que no segundo, porquanto, se em ambos os casos é a tributação elemento da política econômica do Governo, em um deles esse elemento é incidental, ao passo que no outro é tomado como instrumento positivo.

O emprego da tributação como elemento ora passivo ora ativo da política econômica deve começar pela pesquisa específica a fim de determinar a maneira pela qual os impostos atuam sobre a atividade econômica. Sem esse conhecimento o cego guiará ao cego, e se não caírem os dois na sargeta, há de ser bamburrio da sorte e não obra do bom senso. Eis uma questão que nunca será suficientemente acentuada, pois há extensas áreas no campo dos efeitos tributários que só foram objeto de exame superficial e que reclamam pesquisas mais aprofundadas, antes que se elaborem as satisfatórias políticas tributárias que a eles se acomodam.

No entanto, não é a pesquisa econômica tudo quanto basta à determinação da política tributária. Um problema é analisar os efeitos da pressão de

certos impostos na medida em que ela se exerce sobre a atividade econômica e concluir que, se essa pressão for administrada, poderá suscitar efeitos previsíveis; outro problema, inteiramente diverso, é elaborar programa tributário que produza, a qualquer aspecto, os mais desejáveis efeitos; e, finalmente, problema ainda mais diferente é lograr a adoção desse programa e pô-lo em funcionamento. Longa, em verdade, é a distância que medeia entre a análise econômica e um programa tributário já adotado e em completa vigência administrativa.

Propõe-se este trabalho examinar certas fases do processo que se desdobra entre a primeira e o segundo. A exposição abrangerá: 1.º) alguns aspectos do processo de transpor os resultados da pesquisa econômica para o programa tributário, e 2.º) alguns aspectos do processo de conseguir a adoção do programa, a que se seguirão algumas observações sobre o que há de implícito no processo de formulação e adoção da política tributária.

II — ALGUNS ASPECTOS DA ELABORAÇÃO DE UM PROGRAMA TRIBUTÁRIO

Passo inicial, ao nos deslocarmos da pesquisa básica dos efeitos econômicos da tributação para a formulação de um programa, é o estudo da maneira pela qual as providências tributárias precisariam ser concebidas a fim de produzir os efeitos desejados, sem suscitar, ao mesmo tempo, os que se procuram evitar. Um sistema de impostos é mecanismo muito complexo, com inúmeras partes e interrelações, que não fiquem patentes a um exame perfunctório; ora, a não ser que tal sistema e suas partes interrelacionadas sejam integralmente compreendidos, malograrão ou produzirão resultados inesperados quaisquer propostas com o fim de alcançar os efeitos econômicos que se desejam. Ademais, agem estes em grande parte sobrecarregando determinada forma de conduta mais pesadamente do que a outra; ocorre, então, a consequência, que em tais casos se antecipou, na qual o contribuinte se esquivava aos impostos da maneira prevista. Assim, a transposição da pesquisa econômica para um programa tributário tem de ser feita com vistas bem informadas e astutas, visando os possíveis métodos alternativos de evasão dos impostos.

Essa transposição também reclama cuidadoso exame de fatores concorrentes. O efeito econômico,

que a pesquisa indica poder alcançar-se por intermédio da tributação, às vezes se evidencia incompatível com a obtenção de outros objetivos colimados; por outro lado, é provável que a consecução de certo efeito econômico há de interferir com a de objetivos desejáveis, talvez até mesmo outros efeitos econômicos de igual importância. Em tais casos de concorrência cumpre escolher entre aqueles objetivos ou conciliá-los, a fim de chegar-se ao resultado global mais apreciável. Uma vez ultimado esse processo de seleção e harmonização, sucede às vezes que o efeito econômico, que foi o ponto de partida das normas referidas, passa a ser menos desejado em face de outros fatores concorrentes e, assim, fica abandonado. Aliás, mesmo quando ele é aceito, sofre muitas vezes modificações até que o programa tributário, como um todo, venha a dar resultados máximos e prejuízos mínimos.

Esses fatores concorrentes promanam do que há de mais básico em economia, a saber, que os desejos ultrapassam os recursos. A satisfação de alguns desejos, porém, importa, as mais das vezes, na impossibilidade total ou parcial de atender-se a outros. Não é possível, pois, que encerre a tributação tudo o que há de bom e nada de mau. Sempre há de apresentar o problema da opção de alguns resultados ao invés de outros e, ao formular um programa tributário, o especialista se decidirá presumivelmente pela combinação que ofereça resultado *optimum*.

Pode-se fazer uma classificação dos fatores tributários em dois grupos: (1) fatores que apresentam razão ou finalidade positiva que justifica a imposição de tributos; e (2) fatores que por eles mesmos não conduziram à imposição, mas que se consideram importantes na determinação das variedades de medidas tributárias. E' questão inteiramente subjetiva enquadrar um fator no primeiro ou no segundo grupo, pois que tudo depende da intensidade dos sentimentos com respeito à consecução de certos objetivos; pondere-se, todavia, que alguns há, como o da *conveniência administrativa*, que dificilmente chegarão a ser considerados como fatores positivos na imposição tributária. Sem dúvida a mais importante finalidade positiva que esta apresenta é a obtenção de renda; muitas pessoas não lhe reconhecem mesmo outra mais legítima. No entanto, a história dos Estados Unidos apresenta exemplos de dois outros propósitos

Um deles é a proteção da indústria a fim de a resguardar da concorrência, ou, talvez, com maior propriedade — a proteção de certas indústrias. Foi esse desideratum e não a receita que dominou a política tributária internacional sob a forma de tarifas protecionistas; a política tributária interestadual e os impostos internos constituem também exemplo dessa tese.

Outra finalidade que não se identifica com a mera arrecadação e a que a tributação tem sido freqüentemente posta a servir é a de suplementar ou substituir o poder de polícia. Assim, empregam-na com finalidades suntuárias — como no caso de certas espécies de narcóticos — ou com o propósito de reforçar contrôles diretos — como no caso das armas de fogo. Lembre-se, para finalizar, a tentativa famosa de recorrer à tributação para regulamentar o trabalho infantil.

Do ponto de vista econômico resumem-se os fatores tributários em fatores concernentes à produção, à distribuição e — embora sem a mesma relevância — ao consumo. Não há ensejo aqui de os expor detalhadamente, mas uma breve recapitulação de alguns talvez seja de interesse na elucidação do problema de elaborar um programa tributário.

1. *Constitucionalidade* — A constitucionalidade das medidas que se contêm num programa tributário é menos fator tributário do que obstáculo que importa superar antes que o impôsto se torne legal. Os poderes tributários, em regra, são amplos, mas as limitações constitucionais influem sobre a possibilidade de se empregarem os impostos para lograr certos efeitos econômicos. É que a tributação não deve ser arbitrária; por outras palavras: arbitrária segundo a decisão dos tribunais. O princípio que se opõe à arbitrariedade embarça o emprêgo dos impostos como instrumento de precisão para se conseguir várias finalidades políticas e econômicas, visto que, as mais das vezes, só mediante arbitrariedade é possível descobrir indústrias ou consórcios específicos — ou processos específicos nessas indústrias ou nesses consórcios — que mereçam estímulo ou desencorajamento. Os princípios contra a arbitrariedade impedem que os impostos se tornem uma exação intolerável imposta pelos que se encontram no poder àquêles que são seus inimigos. A proteção dos indivíduos e de certos empreendimentos comerciais contra a ação arbitrária do govêrno no campo

tributário foi um processo evolutivo longo e vagaroso, rumo à democracia, e uma reversão, ainda que para fins louváveis, não se poderia de modo algum suportar. Geralmente os tribunais não se rebelam contra o uso de um impôsto para fins alheios à receita, se êle não revelar desassombadamente esse desideratum ou se existir outro poder, além do de tributação, que imponha a regulamentação.

Um dos efeitos das restrições constitucionais é tolher o Govêrno federal no lançamento de impostos sobre a riqueza. Nada nos parece mais significativo, por isto que lhe cerceia efetivamente a ação quando procura fazer recair o gravame consoante a medida fundamental da capacidade tributária. Assim, em tempo de guerra, a renda pode ser e, às vezes, é quase completamente confiscada, enquanto a riqueza acumulada, que perdura para beneficiar-se gordamente da vitória guerreira, fica livre da tributação direta lançada naquela emergência.

Outro efeito das limitações constitucionais é dificultar a diferenciação geográfica dentro do país. Impedem essas providências em grande parte a aplicação de impostos internos de maneira a que venham criar uma tarifa protetora de uma região do país em detrimento de outra. Não eliminam, porém, tôdas as diferenças geográficas dos efeitos tributários, porque, se em certa parte do território a renda decorre predominantemente de uma indústria, enquanto em outra área provém de fonte diversa, a imposição uniforme de um tributo sobre determinada indústria em todo o país, ou a concessão de isenções a indústrias diferentes, talvez acarrete a proteção ou o fomento de uma região a expensas de outras regiões.

As restrições constitucionais avultam ainda, não somente nos casos em que o judiciário revoga de fato o impôsto, mas também naquêles em que o Congresso não o lança porque prevê que os tribunais possivelmente declararão a sua inconstitucionalidade. Essa possibilidade de ação judiciária desfavorável serve muitas vêzes de pretexto para não se tomar resolução desaconselhável.

2. *Receita* — Tempo houve em que era muito simples o processo geralmente aceito para saber o volume adequado da receita: bastava conhecer a importância necessária ao custeio das despesas anuais. Teorias mais novas, porém, atinentes às relações entre receita e despesa, indicam a con-

veniência de adaptar o volume da receita de modo a torná-lo um instrumento de controle da inflação, de compensação dos movimentos cíclicos do comércio e de soerguimento de uma economia estagnada. São mais complexas essas teorias do que a idéia de equilíbrio orçamentário anual; assentam, contudo, na mesma crença básica de que é uma finalidade econômica a que nos propomos quando arrecadamos qualquer renda. Se não houvesse receio de conseqüências econômicas desfavoráveis, pouca ou nenhuma razão haveria para tal arrecadação; por isto mesmo, a manutenção de uma economia robusta sempre foi propósito que ela revelou. Em alguns casos, no entanto, não terá essa finalidade se evidenciado nitidamente, por isto que a insistência em acentuar-se a arrecadação se baseou em um ponto de vista tradicional que se dissociou intelectualmente da base econômica da tributação.

3. *Justiça tributária* — As medidas tributárias também são postas à prova à luz do conceito de justiça. Acordam todos em que os impostos devem ser justos, mas há larga controvérsia quanto ao que eles sejam em situações específicas. Observe-se, ademais, que o conceito de justiça tributária não é uniformemente entendido; talvez seja essencialmente o repúdio à arbitrariedade a que nos referimos antes. Se João Silva e José Silva estão na mesma situação econômica, exige a justiça tributária que sejam tratados igualmente; se não o forem, encontrando-se como se encontram exatamente na mesma situação econômica, é porque não há uniformidade na administração fiscal. São notórias as iniquidades no lançamento da propriedade territorial; as piores ocorrem onde a situação econômica é, via de regra, a mesma para indivíduos diversos, mas com diferenciação de um determinado fator. Este pode não ser importante na fixação dos impostos que o indivíduo deve pagar, mas talvez o seja, de fato, a fim de determinar quais são os com que efetivamente contribui. O tratamento equitativo dos que se acham essencialmente na mesma situação econômica é, as mais das vezes, denominado equidade tributária, de modo a fazer-se uma distinção com referência ao conceito mais amplo de justiça. Assim, a equidade tributária consiste em atender a diferenças inseqüentes sem lhes exagerar o valor e em proporcionar os impostos de tal maneira que um igual ônus incida sobre todos os que têm igual capaci-

dade de pagar. Aliás, talvez essa equidade se afigure mais significativa aos contribuintes, que se assemelham entre si e que se acham na mesma camada social, do que a justiça tributária — conceito muito mais vasto — entre grupos sociais de situações econômicas marcadamente distintas.

A justiça tributária concentrou quase exclusivamente a atenção dos escritores que se ocupam de questões fiscais, sobretudo quando associada ao "princípio da capacidade de pagar". Evidentemente não é esse princípio de maneira nenhuma um princípio científico, mas apenas normativo; não se propõe a esclarecer o que é, senão o que deve ser. Vem sendo a manifestação tributária das idéias democráticas em questões de Governo e não convém que levemente o requeiem à indiferença quando entra em conflito com outros fatores. Isto pôsto, não se suponha agora que as engenhosas teorias mensuradoras da capacidade de pagar tenham valor decisivo na taxação de uma estrutura de taxas específicas. Não há dúvida de que essas teorias levam da tributação regressiva à progressiva, mas pouco elucidam sobre até que ponto deve ser progressiva a estrutura de taxas.

A história longa e prestigiosa da capacidade de pagar resultou no seu emprego como refrão de propaganda, ante ao público e aos órgãos legislativos, de certos privilégios particulares que não têm nenhuma relação cabível com o princípio propriamente dito. Nada há de surpreendente em que assim tenha sido, pois que, as mais das vezes, se utiliza uma frase, consagrada pela aceitação popular, para cobrir tudo quanto possa ser colocado sob esse rótulo, mesmo patentemente absurdo, contanto que não lhe prejudique o propósito essencial. Em tais campanhas de propaganda "tributação conforme a capacidade de pagar" não tem significado mais positivo do que acaso teria "tributação conforme o 1.º de Abril" (*). Felizmente esses abusos da capacidade de pagar não destruíram o seu sentido, pois, tal como geralmente a empregam na formulação da política tributária, o termo é tomado como sinônimo de tributação progressiva; ou por outras palavras: se não forem progressivos os impostos, não estarão de acordo com a capacidade de pagar.

(*) Jôgo de palavras intraduzível: "ability-to-pay" e "diddle-day".

Outro conceito possivelmente diferente de justiça tributária, e que se expressa em termos muito mais latos, é o que considera justos os impostos que suscitam uma distribuição socialmente equânime da riqueza e da renda. Eis uma idéia que se exprimirá também em termos menos vagos da seguinte maneira: se um impôsto contribuir para que se distribuam riqueza e renda de maneira mais consentânea com os princípios de justiça social, êsse impôsto será justo; ao passo que, se devido ao seu lançamento, tal distribuição ainda mais se distanciar da concepção de justiça social, o impôsto será injusto. A justiça social enquadra, pois, o conceito que qualquer pessoa faça dêsse termo: será sempre um conceito eminentemente subjetivo. Ora, a extirpação de injustiças sociais e a consecução do que lhes é contrário são encargos demasiadamente pesados para o sistema tributário.

4. “Efeitos econômicos” — Todos os fatores tributários — já o indicamos previamente — oferecem aspectos econômicos; a justiça tributária relaciona-se, portanto, com os efeitos sobre a distribuição da riqueza e da renda. No entanto, a frase — efeitos econômicos da tributação — é em regra empregada visando a efeitos outros que não os diretamente distributivos, conquanto seja difícil imaginar qualquer efeito econômico que não atinja a distribuição, quer de maneira direta, quer indireta.

Os efeitos econômicos dos impostos reagem *grossa modo* sobre quase todos os contribuintes ou afetam tão somente a grupos particulares de contribuintes. Sempre há reações contra o fim remoto do processo tributário, que não é outro senão tirar dinheiro do bolso dos contribuintes para colocá-lo no do Governo. Algumas dessas reações são de ordem necessária por isto que provêm da redução das somas de dinheiro que um indivíduo ou firma dispõe para gastar; outras decorrem de um deslocamento nos pontos de equilíbrio que existem entre o esforço e o risco, de um lado, e a compensação, de outro; finalmente, reações há que se desenvolvem com o propósito de reduzir a tributação, orientando a atividade em sentido tal que produza um impôsto menor ao invés de fazê-lo de maneira a elevá-lo. Acresce ainda observar — o que será, aliás, analisado posteriormente — que as reações econômicas se fazem acompanhar de uma reação política, que reveste a forma de esforço para alcançar diminuição de ônus para

o contribuinte em causa, ora à custa da receita geral, ora à custa de outros contribuintes.

Há os mais diversos incentivos tributários de natureza econômica, alguns relacionados a atividades básicas, outras a detalhes sem grande importância. Há incentivos para poupar e para gastar; há os que levam a aplicar o capital disponível e há os que levam a conservá-lo flutuante; há incentivos para trabalhar e para não trabalhar; os que aconselham a correr certos riscos e a evitá-los. Muitos desses incentivos podem considerar-se desejáveis conforme o período de tempo em que se estiver, pois qual seja o efeito econômico desejável é questão que depende do indivíduo e da situação em que se encontre êle ao apreciar o problema.

Efeitos econômicos desejáveis às vezes se completam, mas freqüentemente se repelem. Um conjunto ideal desses efeitos talvez seja por demais complexo. Se alguém tivesse conhecimento onisciente dos vários efeitos econômicos dos impostos, não lhe seria difícil conceber um conjunto cuja efetivação reputasse ideal; as concepções dos indivíduos sobre este assunto, todavia, diferem entre si e muitas vezes se excluem. Geralmente os efeitos que promovem maior produção oferecem interesse muito mais vasto do que os que só afetam a distribuição; nada, porém, é menos contraditório que um efeito tributário com ação exclusiva sobre a produção. Ademais, o fomento que se dispense à obra produtiva em determinada área, se é desejado pelos que nela estão interessados, talvez só arranque aplausos de outros grupos se for dado em áreas diferentes. Conclue-se, pois, que se os efeitos econômicos já são naturalmente complexos, ainda mais se tornam por causa dos interesses contraditórios.

5. *Administração e pagamento* — Outro fator que tem decisiva influência sobre a política tributária é o que diz respeito à administração e ao pagamento. Relacionam-se ambos com o custo de receber e pagar os impostos, o qual se distingue da quantia que propriamente êles produzem. Êsse custo pode revestir forma financeira ou de importunação e incômodo. Custo administrativo é o que o governo desembolsa diretamente; custo de pagamento é o dispendido também diretamente pelo contribuinte. *Coeteris paribus* — e certo que as coisas raramente o são — quanto mais baixo

fôr o custo de administração e de pagamento tanto melhor.

Mesmo nos dias que correm deixa-se subentender que é aceitável o custo administrativo de certo impôsto que quase corresponda a 100 por cento da importância arrecadada. Há certos dólares marginais cuja arrecadação só se faz com gastos administrativos que chegam ou até mesmo excedem a 100 por cento. Justifica-se a medida alegando-se que o ato de arrecadar êsses dólares marginais aumenta por um lado, a lisura tributária e, por outro, em futuras arrecadações proporciona maiores quantias, que talvez não se obtivessem, se o custo administrativo do dólar marginal não fôsse desembolsado. Excetuado êste caso especial, cumpre atentar em que o custo administrativo não pode ser comparado com o produto dos impostos, mesmo porque êste é uma simples transferência de somas de dinheiro, ao passo que o custo administrativo é uma perda social efetiva. Quanto aos casos em que a finalidade do impôsto seja outra que não a de receita, certo que é sem alcance o confronto de custo e renda.

O custo de administrar a maioria dos impostos não representa, ordinariamente, responsabilidade social muito pesada. E' raro que um impôsto seja abandonado por causa de seu custo administrativo, notadamente se êle fôr de alta produtividade. Por outro lado, pode ocorrer o caso de nem vir a ser lançado por causa de seu alto custo de pagamento, o que acontece especialmente quando êste se apresenta com a forma de generalizada importunação e aborrecimento. Cumpre, aliás, ponderar que no pagamento dos impostos há diferença radical entre um sistema que recai sôbre um número relativamente pequeno de pessoas e o que incide sôbre a grande massa da população. No primeiro caso, o custo em trabalho e tempo, embora relevante, tem significação aproximada à do custo administrativo. O custo de pagamento é, com efeito, um custo administrativo adicional que não deve ser esquecido no exame da conveniência do impôsto, mas, ainda que seja alto, não impõe necessariamente o abandono do tributo. Todavia,

sempre que a tributação recai sôbre grandes massas e o custo de pagamento redonda em incômodo para milhões de contribuintes, a reação do público às vêzes é tão viva que não torna exequível um impôsto a muitos aspectos de grande conveniência.

A importância dos fatores administrativos e a facilidade no pagamento nunca serão assás acentuadas quando se tem de formular um programa tributário. Sem dúvida que se pode e até se deve combater a aversão natural de administradores e contribuintes a modificar seus métodos de ação, sobretudo quando a modificação fôr viável e outros fatores a legitimarem. No entanto, há muitas idéias tributárias, aproveitáveis e de grande alcance, que não oferecem alternativa outra senão a do abandono, ou porque não sejam susceptíveis de administração, ou porque os contribuintes não se dêem ao trabalho de respeitá-las. As dificuldades administrativas não constituem um obstáculo tão nitidamente definido quanto as limitações constitucionais, mas, do ponto de vista prático, é provável que sejam de muito maior importância.

6. "*Fatores políticos*" — A lista de fatores até agora examinada não inclui os comumente chamados fatores políticos. Estão êles sempre presentes e consistem, antes de tudo, na maior ou menor importância que se atribua àqueles que já foram analisados, variando o julgamento de acôrdo com a atitude provável do público ou dos formuladores das diretrizes políticas em relação a tais fatores.

O encargo de transpor os resultados da pesquisa econômica para um programa tributário não é de molde a ser aceito levianamente. Exorbita a esfera da ciência econômica, porque exige que se adotem juízos valorativos sôbre a importância relativa de muitos fatores complexos. Não é de crer que duas pessoas cheguem a formular o mesmo programa. E o mérito dêsses diferentes programas dependerá não sômente do conhecimento que o seu autor revele dos efeitos econômicos e dos meandros da legislação fiscal, senão também da qualidade do seu discernimento.