

## O fator tempo na tributação

RICHARD LEWINSOHN

*Dr. rer. pol.*

*Salientando ab-initio o determinismo que leva as finanças públicas a uma organização dual — no espaço e no tempo — o presente artigo lança as bases para uma classificação de impostos em espaciais e temporais: os primeiros, eminentemente dinâmicos, seguindo a fonte tributária onde quer que ela se encontre, como os de consumo, importação, sêlo, etc.; os segundos, que independem completamente da mobilidade econômica, ferindo, em determinado momento, o produto das várias atividades do indivíduo.*

*Lembrando que para êstes últimos o fisco se vê na contingência de tomar a iniciativa do cálculo da própria fonte tributária, o autor chega à idéia de período, classificando, por decorrência, as rendas tributárias em três grupos distintos: as determinadas apenas por um momento, as determinadas por um período, e as determinadas pela diferença entre dois momentos ou dois períodos.*

*E termina o renomado economista apresentando alguns aspectos essenciais dos dois grupos de tributos, tendo em vista o ideal sincronismo da receita governamental e despesas públicas. (N.R.)*

### I. IMPOSTOS PERIÓDICOS E NÃO PERIÓDICOS

**A**S finanças públicas têm organização dual: no espaço e no tempo. A organização espacial abrange tôda a hierarquia administrativa, desde a menor coletoria até o gabinete do ministro; indica ao contribuinte qual a repartição e qual o guichê em que deverá pagar seu impôsto; determina o caminho da receita e da despesa, a custódia dos depósitos, as transferências à conta do Tesouro Nacional no Banco do Brasil, e mil outros detalhes. Em sentido mais amplo: abrange tam-

bém a jurisdição tributária, a distribuição dos impostos entre a União, os Estados e os Municípios.

A organização no tempo é estabelecida pelo orçamento, que reúne as receitas e despesas para um período determinado, em geral um ano. A periodicidade do orçamento, todavia — como expusemos em nosso último artigo (1) — tem caráter essencialmente contábil. Os fatos reais que lhe servem de base são em grande parte não periódicos ou se estendem por período que não correspondem à anualidade do orçamento. Contudo, a organização no tempo — poder-se-ia mesmo dizer a organização do tempo fiscal — não se detém aí, pois que todo o impôsto requer indicações sôbre o prazo em que deverá ser pago. Nos impostos que têm por base a declaração do contribuinte, a lei fixa dois prazos: um para a declaração, outro para o pagamento. Às vêzes ainda lhe acrescenta um regulamento sôbre multas, proporcionais ao tempo de mora.

Estas disposições, indispensáveis à ordem fiscal, determinam em grande parte o ritmo da receita e facilitam a execução do orçamento de acôrdo com o plano pre-estabelecido; não dizem respeito, porém, senão ao aspecto externo do impôsto. O fator tempo ainda se manifesta na tributação de outra maneira, mais importante. A incidência do impôsto implica sempre a noção de tempo. A lei indica não apenas o contribuinte a quem cabe a responsabilidade perante o fisco — ainda mesmo que o ônus efetivo seja trasladado a outra pessoa — e o objeto do tributo — l'assiette", na terminologia francesa (2) — mas também o momento ou o espaço de tempo a que se refere o impôsto.

Relativamente a muitos impostos, e em particular àqueles que visam a transmissão de bens, o

(1) "O período orçamentário", Revista do Serviço Público, julho de 1946, págs. 12-16.

(2) RENÉ STOURM, *Systèmes Généraux d'Impôts* (2.<sup>a</sup> ed., Paris, 1905), pág. 370.

tempo virtualmente se confunde com outros elementos determinantes da incidência. Se se trata de uma transferência material de bens, pode definir-se a incidência de forma a acentuar a mutação no espaço. O imposto *espacial* por excelência é o imposto de importação, cuja incidência é determinada pela entrada de produtos estrangeiros em território nacional. Também em relação aos produtos nacionais o deslocamento de bens em virtude de transação comercial, ou com a intenção de promovê-la, é que indica a incidência.

O imposto de consumo deve atingir o consumidor, mas formalmente recai sobre a fabricação, uma vez que deve ser pago antes de os produtos entrarem no consumo, isto é, antes de irem ter às mãos do distribuidor ou do último consumidor. Não é fácil, entretanto determinar, de maneira geral, o momento em que um produto passa ao consumo. A antiga legislação do imposto de consumo adotou três critérios diferentes para a incidência: a saída da fábrica, a exposição, e a venda do produto. O art. 81 do decreto-lei n.º 739, de 15-9-38 estipulava: "Nenhum produto sujeito ao imposto de consumo, poderá sair da fábrica, nem ser exposto à venda ou vendido, sem estar devidamente estampilhado". A nova legislação (art. 2.º do decreto-lei n.º 17.404 de 22-3-45) exprime positivamente a mesma idéia, salientando e especificando ainda mais o deslocamento como critério da incidência: "O imposto é devido pelos contribuintes definidos nesta lei antes da saída dos produtos da fábrica, estabelecimentos comerciais, Alfândegas e Mesas de Rendas".

Nos impostos e taxas que se associam a um ato jurídico, particularmente a uma transmissão de propriedade, é menos difícil determinar o momento em que o imposto deve ser pago, se bem que nenhuma lei, por mais perfeita, seja capaz de prever tôdas as questões ocorrentes na multiplicidade das transações comerciais. Em certas situações, notadamente na transmissão de bens "causa mortis", o fator tempo desempenha papel específico, e o Estado é obrigado a tomar precauções a fim de salvaguardar os direitos fiscais.

Todos os impostos mencionados nesta breve análise têm um traço comum: gravam as atividades econômicas dos indivíduos durante sua vida e os seguem até depois da morte; mas ao fisco só interessa determinada transação comercial, ou qualquer outro acontecimento isolado. As incidências do imposto são tratadas separada-

mente, ainda que digam respeito ao mesmo contribuinte e à mesma categoria de negócios. Os casos de tributação podem ocorrer com tal frequência que, em obediência à lei do grande número, forneçam aos cofres públicos receitas muito regulares; os próprios impostos, no entanto, não são periódicos.

A característica destes impostos — sobre importação, consumo (exceto o de patente de registro), selo, transmissão de bens "causa mortis", de imóveis "inter vivos" e de vários outros impostos similares — é que estão condicionados a uma mudança, um deslocamento de bens, uma transmissão de propriedade, uma operação de crédito, ou a qualquer outra alteração do *statu quo*. São impostos dinâmicos, cuja incidência decorre de uma ação, de um fato novo. Um notável financista austríaco, Koczynski, disse, maliciosamente: "O olho da lei fiscal assemelha-se ao de muitos animais inferiores, que só distinguem os objetos em movimento" (3). A observação talvez houvesse parecido exata precisamente à época em que esta categoria de impostos revelava grande desenvolvimento, mas Koczynski certamente subestimou a capacidade dos órgãos visuais do fisco.

Em todos os países, os objetos são gravados por uma série de impostos, sem qualquer relação com a mobilidade econômica. Esta parte da tributação, porém, requer uma técnica inteiramente diferente da dos impostos dinâmicos. O Estado lança os impostos tomando por base certos indícios que não revelam qualquer modificação e sim uma situação permanente; por exemplo, o imposto sobre terras, sobre a propriedade de imóveis e sobre outras formas de capital. São mesmo impostos muito antigos. Quando a contabilidade dos indivíduos o permite, o produto de várias atividades econômicas torna-se um dos principais objetos da tributação, e nos casos em que seja difícil calcular ou controlar as receitas dos contribuintes, impõe-se-lhe taxas profissionais, grosseiramente escalonadas.

Em todos estes casos, o governo toma a iniciativa e, para obter a sua parte, não espera a transação visível, o fato extraordinário; lança o imposto sobre um objeto estático ou sobre uma receita ordinária do particular. Evidentemente,

(3) *Oesterreichisches Staatswörterbuch* (2.ª ed.), Vol. II, pág. 178.

para isto o Estado deve articular o objeto da tributação estabelecendo períodos. Uma vez por ano procede, em data pre-fixada, a uma espécie de recenseamento, a fim de determinar o impôsto sôbre o capital, segundo certos índices históricos, qualitativos ou quantitativos, ou então conforme o rendimento efetivo. Reclama dos comerciantes o total de suas vendas durante um período determinado — mensalmente ou por quinzena — e exige uma pequena percentagem do montante global.

A mais importante iniciativa do Estado no domínio fiscal é, sem dúvida, a instituição do impôsto sôbre a renda. A idéia de renda pessoal já existia outrora; desenvolveu-se principalmente na França sob a forma de *rendas vitalícias* (*rentes viagères*) e *rendas constituídas* (*rentes constituées*), que garantiam aos beneficiários uma renda anual fixa, por tóda vida ou por certo período. Mas, em sua forma moderna a noção de renda de pessoas físicas e jurídicas é menos a causa do que a consequência do impôsto de renda. O Estado criou e vulgarizou com o fim de ter um objeto de tributação.

A noção de renda anual não é absolutamente natural. A grande maioria da população recebe suas rendas semanal ou mensalmente, e êstes períodos são também os que habitualmente lhe servem de base para suas despesas. Muitas pessoas não saberiam mesmo dizer quanto ganham anualmente se não fôsem obrigadas a somar todos os anos as rendas mensais que obtiveram durante o último ano decorrido a fim de declarar seu rendimento ao fisco.

A discriminação entre os impostos periódicos e não periódicos é menos corrente do que a existente entre impostos diretos e indiretos, ou impostos pessoais e reais, mas é necessária para bem compreender a natureza do sistema tributário. Os impostos não periódicos são aquêles em que o Estado desempenha um papel mais ou menos passivo, orientando-se pelas atividades dos particulares, ao passo que os periódicos têm uma base especialmente estabelecida para finalidades fiscais. A periodicidade do impôsto não provém necessariamente do objeto tributável; é instituída pelo Estado, para gravar objetos estáticos ou receitas contínuas dos indivíduos.

Poder-se-ia deduzir, desta particularidade, que os impostos periódicos são mais cômodos para o Estado, mais apropriados às suas necessidades as-

segurando-lhe receitas mais regulares. Tal conclusão, porém, é contestável, como o demonstra a análise dos diferentes impostos, encarados sob o aspecto temporal.

## II. IMPOSTOS ANTECIPADOS E IMPOSTOS POSTERIORES

As rendas tributárias podem classificar-se em três grupos :

- a) aquelas cuja incidência é determinada por um ato ou por uma situação existente em certa data, na qual o tempo se reduz a um momento;
- b) as que se referem a um período;
- c) as que se baseiam na diferença entre dois momentos ou dois períodos — o novo impôsto sôbre lucros apurados na venda de propriedades imobiliárias, por exemplo, ou o impôsto sôbre lucros extraordinários.

O primeiro grupo compreende a maior parte dos impostos não periódicos. Aparentemente, a imposição, nêsses tributos, ocorre em simultaneidade perfeita com o movimento que os determina. Mas, do ponto de vista econômico, há uma decalagem. As mais das vêzes trata-se de impostos indiretos que se incorporam ao preço do produto e são considerados, pelos fabricantes e importadores sôbre quem recai a incidência legal, como parte do custo de produção. Os contribuintes dêstes impostos de certo modo são agentes do fisco, mas não simples intermediários, ao pagar o impôsto, êles gastam por conta de uma receita futura — o produto da venda. Para o fabricante, o intervalo entre o pagamento do impôsto e a venda do produto tributado geralmente será curto, mas para o comprador, o atacadista ou o varejista — que arca com o ônus fiscal até que êste seja trasladado ao último consumidor — o intervalo é muitas vêzes longo e dispendioso.

Como outras despesas de produção, os impostos indiretos desta categoria, principalmente os de importação e de consumo, requerem um financiamento, um capital. Pode-se calcular *grosso modo* o capital necessário à antecipação de impostos que afinal devem ser pagos pelos consumidores; para isto, suponhamos que o impôsto de consumo — exclusive o de patente de registro, que é um impôsto industrial periódico — e o impôsto de importação produzem, em conjunto, 4 bilhões de cruzeiros por ano, e que o intervalo entre o

pagamento do impôsto e a venda ao último consumidor seja, em média, de três meses: nestas condições, o capital absorvido permanentemente pelos impostos seria de um bilião de cruzeiros; na realidade, é provável que seja maior.

Este capital, digamo-lo de passagem, não se identifica com a majoração do preço resultante dos impostos indiretos — majoração que sem dúvida é muito maior, porque é de uso calcular o preço de venda com base nas despesas totais, inclusive os impostos; por outras palavras: o impôsto é majorado com um lucro suplementar. Ainda que o efeito da traslação pudesse ser evitado, restaria a questão de saber se os impostos antecipados sôbre o consumo se adaptam à economia de países que não dispõem de grandes capitais. Efetivamente, são impostos combinados com um empréstimo forçado, sem juros, em favor do Estado.

Em determinadas circunstâncias, tais impostos são desejáveis e até mesmo necessários, se bem que os impostos sôbre a produção concorram para aumentar os preços, e não possam, por isso, ser considerados como instrumento anti-inflacionista. A questão que examinamos aqui, no entanto, não se restringe às condições peculiares da inflação; existe também nos períodos normais do ponto de vista monetário. Em princípio, poder-se-ia dizer que o impôsto deve ser recolhido, tanto quanto possível, da pessoa a que se destina, isto é, deve ser cobrado diretamente do consumidor e, se isto não fôr possível, por motivos técnicos, ao último vendedor e não ao primeiro o fabricante.

À objeção contra os impostos antecipados antepõe-se, porém, um contra-argumento sério: em diversas outras rendas tributárias a imposição é grandemente retardada em relação ao objeto que deve atingir. E' o caso, principalmente, do impôsto sôbre a renda, em que a declaração de rendimentos faz-se quatro meses após haver expirado o ano em que a renda foi obtida; o pagamento começa no mês de agôsto e se prolonga até o último trimestre do exercício. A renda é calculada e tributada globalmente, para o ano todo; mas, na realidade, ela se forma sucessivamente. Existe, pois, entre a renda e o pagamento do impôsto, um intervalo médio de 12 a 15 meses.

Econômicamente, isto significa que o fisco concede aos contribuintes do impôsto de renda um empréstimo gratuito, por um ano ou mais, por-

quanto a tributação da renda pressupõe o pagamento do impôsto com a renda do ano a que êle se refere e não com a do ano seguinte. Teoricamente, o contribuinte deveria reservar o dinheiro para o impôsto até que o Estado o reclamasse, e enquanto isso o dinheiro poderia render-lhe juros. Com efeito, as companhias prudentes assim procedem, abrindo contas especiais para o pagamento de impostos. Nessa questão as pessoas físicas geralmente tomam menos precauções do que as pessoas jurídicas, na esperança de que a renda futura lhes permita satisfazer suas obrigações para com o Estado.

A decalagem foi ainda muito maior em relação a outra importante fonte de recursos da União: as Obrigações de Guerra. A subscrição compulsória desses títulos — suspensa pelo decreto-lei n.º 9.138, de 5 de março de 1946 — fazia-se com base no impôsto de renda pago no ano anterior e, porque o impôsto já se refira à renda do exercício precedente, verifica-se uma decalagem de dois anos entre o pagamento e a base do mesmo. Num período de depreciação monetária, tal intervalo constitui grande vantagem para os contribuintes e prejuízo para o govêrno cujas despesas aumentam com o crescimento do custo da vida.

A necessidade de sincronizar a receita governamental com a despesa, assim como a de suprimir a decalagem prejudicial às finanças públicas, em vários países deu lugar a reformas técnicas importantes, especialmente no que toca ao impôsto de renda. O princípio de que a renda deverá ser tributada tanto quanto possível na fonte já é velho e o país em que teve maior aplicação foi a Inglaterra, onde às vésperas da guerra pelo menos 70 % do impôsto sôbre a renda eram recolhidos nas fontes (4). Em primeiro lugar, a retenção do impôsto nas fontes deve servir para o melhor controle e para o combate à fraude, mas se tem revelado também medida eficaz contra a decalagem tributária.

Este o motivo principal de haver a retenção nas fontes sido introduzida durante a guerra nos Estados Unidos, pelo "Current Tax Payment Act", de 9 de junho de 1943. O novo sistema de pagamento — conhecido, por causa do nome de seu autor, como "Ruml Plan" — baseia-se no princípio do "pay as you go": o contribuinte deve pagar

(4) JEAN LHOMME, *L'impôt sur le revenu en Angleterre*, (Paris, 1939), págs. 342-3.

o impôsto na ocasião mesma em que recebe a renda. O impôsto das assalariados é descontado nos salários; o proveniente de capitais é deduzido dos juros e dividendos; o das outras pessoas — foi essa a inovação mais importante naquele país — é recolhido trimestralmente como "estimated tax". Todos êstes pagamentos são provisórios; no fim do ano, a conta de cada contribuinte é definitivamente regulada e os que houverem pago a menos terão de pagar o restante, enquanto que os que pagarem a mais, serão reembolsados da diferença. Desta forma, a maior parte, senão o total, do "income tax" é recolhido com um mínimo de atraso.

A introdução do "pay-as-you-go system" apresenta uma série de dificuldade de transição. Se os contribuintes tivessem de pagar ao mesmo tempo o impôsto sôbre a renda do ano precedente e o do ano em curso, resultaria um ônus fiscal pesado, que muitas pessoas não poderias suportar. Para transpor êsse obstáculo, a legislação estadunidense inspirou-se numa sugestão do sr. Beardsley Ruml, presidente do Federal Reserve Bank de Nova York, e encontrou uma solução tão radical quanto engenhosa. O impôsto sôbre a renda do ano anterior foi suprimido; sômente nos casos em que fôsse superior à do ano corrente os contribuintes teriam de pagar um suplemento, isto é, foi considerado como devido o montante mais elevado. Teòricamente, ficou abandonado todo o impôsto relativo a um ano, sem que o fisco sofresse qualquer prejuízo. Conquanto essa concessão extraordinária — única na história das finanças públicas, pois que se tratava de um montante de vários biliões de dólares — fôsse meramente formal, não deixou de produzir efeitos psicológicos, graças aos quais a resistência contra o novo sistema foi mais fàcilmente quebrada.

No Brasil, em 1942 a arrecadação nas fontes fornecia, conforme estatísticas da Divisão do Impôsto de Renda, cêrca de um quarto e, em 1945, um quinto do impôsto sôbre a renda. Ela representa, assim, parte importante do sistema fiscal, mas, sob o aspecto da decalagem, seu efeito é limitado. Entre os rendimento sujeitos à tributação nas fontes, os títulos ao portador constituem a parcela mais substancial. Quanto aos juros sôbre os títulos da dívida pública ou debêntures, a retenção do impôsto nas fontes constitui realmente um pagamento imediato, no momento em que a renda se origina.

Relativamente aos dividendos e outros pagamentos variáveis com a renda, a situação é diferente. Êstes rendimentos são distribuídos conforme os lucros obtidos pelas sociedades durante o exercício anterior. Nos Estados Unidos, a distribuição de dividendos é feita trimestralmente; no Brasil, parte das sociedades a efetuam por semestre; a maioria o faz anualmente. Dêsse modo, os acionistas recebem os lucros que lhes cabem com um atraso de meses, e em certos casos até de um ano, em virtude de a arrecadação nas fontes efetuar-se também com decalagem. A fim de que esta parte do impôsto de renda seja assimilado ao "pay-as-you-go system", cumpriria modificar a praxe da distribuição dos lucros, isto é, fazê-la trimestralmente.

Ainda que se considere a arrecadação nas fontes com pagamento imediato ou pelo menos acelerado, permanece o fato de que os quatro quintos do impôsto de renda, ou seja, aproximadamente, dois biliões de cruzeiros, passem para os cofres públicos com um grande atraso. Virtualmente, o Estado concede assim aos contribuintes um empréstimo gratuito, cuja importância ultrapassa de muito a do empréstimo que êle recebe pela antecipação do impôsto de consumo.