

# Tributação e planejamento econômico

JOSÉ SALDANHA DA GAMA E SILVA  
Técnico de Orçamento

NÃO há negar que o Estado moderno deve ter antes de mais nada um conceito econômico. Levado de roldão com as escolas mais acesas dos últimos séculos, o conceito jurídico de Estado passou indefectivelmente a mero elemento *formal*, após um lento processo de árdua desbastação, que começa com o racionalismo do século XVI, se depura com o Direito Natural, de GROTIUS, e vem culminar com o universalismo de KANT e a poesia de HEGEL...

Antes de uma realidade divina — preposta por Deus — ou uma realidade contratual — preposta pelos homens — o Estado é sempre uma realidade econômica — quer dizer: um conglomerado de classes sociais em busca de equilíbrio. Por isso mesmo, uma positiva concepção de Estado tem que se basear precipuamente nos fatos econômicos. Daí por que, se os teóricos ortodoxos ainda falam em soberania *legal* e *política*, nós podemos adiantar-nos e lembrar mesmo uma soberania econômica — mais real nos países hoje em guerra que os textos frígidos das tábulas jurídicas. É que seria irrisório continuarmos pensando numa teoria organicista do Estado que não se caracterizasse por um positivismo econômico a sedimentar a Política e o Direito, isto é, que não se caracterizasse por um estudo realista do homem como elemento da natureza, do homem como animal carnívoro mitigado pela civilização.

Se o Direito continua ainda uma complexa teoria das obrigações, esta, num "círculo mágico", continua — como já tentou demonstrar GABRIEL TARDE (1) — a manter íntima correlação com as mais complexas teorias do valor. É um fato incontestante que as transformações econômicas influem diretamente também sobre o Direito Privado, pois que a cada momento a solução dos problemas econômicos vem repercutir na teoria das

obrigações, alargando as formas preexistentes, criando novas fontes de vínculos obrigatórios, etc.; todavia, do ponto de vista do Direito Público, o fenômeno é ainda mais flagrante. O próprio desenvolvimento das formas estatais se processou *pari-passu* com o desenvolvimento dos estágios econômicos. Dêsse modo, se a primeira forma estatal, como quer SCHMOLLER, foi *patrimonial* — o que nos leva a pensar que a economia estatal chega a remontar ao tipo de economia doméstica — o materialismo histórico continuou sempre presente a tódia forma de governo.

De um ponto de vista amplo, a forma estatal e o sistema econômico sempre estiveram em estreita correlação, ainda mesmo no período barbárico, que se caracterizou pela hegemonia do patrimônio estatal, de quando as guerras de conquista iam enriquecendo cada vez mais não precisamente o tesouro do Estado, mas o "detentor" do Estado, o rei vencedor — quase sempre considerado "proprietário universal", como é o caso de Guilherme, o Conquistador. O soberano e o Estado, pois, empolgavam a economia a seu talante, já que, como afirmou WILSON no seu magistral *O Estado*, "o caráter mais essencial do feudalismo consiste em que, neste sistema, a soberania se identifica com a propriedade" (2).

A decadência do período da *finança patrimonial* (em que os jogos econômicos eram realmente títeres nas mãos do soberano) não iria fazer desaparecer a inter-relação entre o Estado e a Economia — que prossegue de outro ângulo. É certo que novas necessidades sociais começam a surgir, decorrentes da nova organização do trabalho, que principia a engendrar uma economia individual, mais tarde concretizada na Revolução Francesa. Mas ao invés de o soberano tiranizar a economia

1) GABRIEL TARDE — *Les Transformations du Droit* — Paris — 1903 — pág. 102 e seguintes.

2) WOODROW WILSON — *O Estado (Elementos de História e de prática política)* — Trad. francesa — Paris — 1902 — vol. I — pág. 252.

do burgo, começa a economia individual a influir no governo, cerceando-lhe esta ou aquela investida, possibilitando-lhe êste ou aquêle tributo, etc. Daí por diante temos então invertida a velha situação: ao invés de o soberano empolgar a economia do povo, é a economia individual que passa a empolgar a economia estatal. O Estado, de proprietário universal, passa então a perder seu fastígio patrimonial, chegando à situação de pensionista inveterado dos patrimônios particulares.

Dêsse modo, passa o poder de taxaço a ser o vínculo mais constante entre o cidadão e o Estado, substituindo àquele primário vínculo econômico — que fazia do servo da gleba o escravo do suzerano — novos e complexos problemas e ciências. Assim, a economia puramente estatal se transmuta em insuspeitados vínculos e obrigações, surgindo então a Ciência das Finanças; os problemas da distribuição técnica do impôsto começam a assaltar a inteligência dos estudiosos, no afã do ideal miraculoso de um perfeito sistema tributário positivo.

E a tributação passou a problema eterno.

\*  
\* \*

Perdido o domínio direto de quase todos os seus bens, o Estado guarda, no entanto, um remanescente de seu antigo fastígio: o poder de domínio eminente, mediante o qual, *ultima ratio*, vai modernamente usufruindo dos particulares as contribuições com que deve subsistir para sua função milenária.

Como lembra SELIGMAN (3), "o poder de domínio eminente confere ao governo o direito de tomar, à sua discricção, e numa extensão ilimitada, a propriedade privada para uso particular". É manejando êste poder que o Estado moderno subsiste, ora transfigurando-o em poder penal — aplicando penas e sanções — ora transfigurando-o no atual poder de taxaço — sempre manifestado pelas mais diferentes formas, e já hoje estereotipado em três manifestações distintas: a taxa, a contribuição de melhoria e o impôsto (4).

Porque nas taxas e nas contribuições de melhoria não há geralmente u'a manifestação pura e

simples do poder de domínio eminente — já que em ambos os casos se trata de um simples contrato bilateral, em que também o Estado funciona mais como pessoa privada, tudo se resumindo no pagamento por um serviço ou benefício prestado pelo Estado — os autores têm-se prendido mais às discussões relativas aos *impostos*.

Em busca de um fundamento para êstes tributos é que juristas e economistas se vêm digladiando, na tentativa de levar o vínculo essencial entre o Estado e o contribuinte ora para os cânones jurídicos, ora para os cânones econômicos.

Em um ponto, parece, todos estão de acôrdo: há realmente, no mínimo, três relações fiscais, a saber: jurídica, política e econômica. De modo geral, não carece dúvida que o impôsto é um instituto jurídico — já que produz um sistema obrigacional de direitos e deveres entre o contribuinte e o Estado. Mas é também o impôsto uma instituição política, pois que diz respeito precipuamente à vida e subsistência do organismo estatal, tornando-se indispensável à realização dos seus fins. É também o impôsto uma instituição econômica, antes de mais nada porque repercute diretamente no patrimônio dos indivíduos.

Assim, dentro da ciência tributária, conforme as idéias que professe, ou a escola a que pertença, êste ou aquêle autor procura a hegemonia dêste ou daquele aspecto, em detrimento dêste ou daquele instituto.

Com as doutrinas a favor do Direito estão MONTESQUIEU, GIRARDIN, MIRABEAU e outros, que se esteiam na idéia de que existe entre o Estado e o contribuinte um verdadeiro *contrato-de-seguro*. Assim, o impôsto seria apenas um pagamento pelos serviços de ordem e segurança que o Estado nos presta. PROUDHON, dêste grupo, vai mais longe, pois que, vislumbrando a importância econômica do gravame, não se satisfaz com uma definição parcial. Daí por que afirmou estar-se diante de um *contrato inominado*, do tipo *do ut facias* — isto é, *locação de serviços* — tipo que os modernos italianos transmutaram para *do ut des*, considerando-o um contrato típico de compra e venda (5).

A hegemonia do aspecto político dos impostos tem sido das flâmulas mais garridas de vários mo-

3) EDWIN R. A. SELIGMAN — *Essays in Taxation* — N. Y. — 1931 — pág. 401.

4) SELIGMAN (*Op. cit.* — pág. 432) aponta ainda o "quasi private price" e o "public price" — que não se fundam no poder de domínio eminente.

(5) Veja-se MARIO PUGLIESE — *Instituciones de Derecho Financiero* — Trad. mexicana — México — 1939 — pág. 115.

vimentos socialistas, enquanto a hegemonia do aspecto econômico vai hoje dominando completamente algumas intransigentes escolas, tôdas, afinal, baseadas na idéia de que os impostos são meros instrumentos de exploração do capital nacional — quer dizer, instrumentos absolutamente econômicos. Para esta teoria, que surgiu com o Duque de BROGLIE, MENIER, e outros, o Estado seria uma espécie de síndico de todos os produtores, encarregado de repartir os lucros decorrentes daqueles investimentos.

Mais ou menos coerentes com esta doutrina temos as duas correntes antagônicas: a *otimista*, para a qual o impôsto é sempre um *bem*, a melhor colocação de capital; é a escola de Fredericó II, da Prússia, e de MAC CULLOCH, para os quais as contribuições pagas ao Estado voltam ao contribuinte como uma chuva de benefícios; e a *pesimista* — que iria culminar em HENRY GEORGE — para a qual o impôsto é um *mal*, indefectível causador de miséria, aumentando o preço dos produtos, embaraçando a produção e a circulação das riquezas, com graves prejuízos para o mercado.

\*  
\* \*

Esquecido o primeiro estágio da tributação, em que os indivíduos doavam riquezas ao soberano; passada a época feudal, em que a tributação cresceu também como um torpe instrumento de favoritismo; foram os cânones da tributação enformando os tributos em rígidos preceitos morais, vasos então em normas “intangíveis”. Estes preceitos morais vão durante os anos premindo os tratadistas, que buscavam a melhor fórmula tributária a aplicar. De CANARD até hoje nada mais se tem procurado que uma “justa difusão” dos tributos, ora insistindo-se nos erros de RICARDO, ora insistindo-se nas idéias socialistas de LASSALLE (segundo as quais todo impôsto onera o *trabalho*), ora tentando-se fórmulas matemáticas para a difusão, minimização, ou transformação dos tributos, como os economistas matemáticos: COURNOT, PANTALEONI ou EDGEWORTH.

Um ponto, porém, parecia jamais ser abandonado para qualquer cogitação: — um bom sistema de tributos seria sempre uma *forma de conciliação*. Entre o monopólio puro, por parte do Estado, e a livre competição, estaria o impôsto.

Este pareceria o aspecto permanente de qualquer teoria tributária. Tanto mais o impôsto fôs-

se conciliador, tanto mais seria “socialmente desejável”. Todavia, embora o mundo capitalista se baseie na livre concorrência individual, a tributação começou a tender alviçareira para a exorbitação de sua influência, terminando, ao fim, por emaranhar-se na complexa função de regular e corrigir a distribuição e o uso da propriedade privada...

E o paradoxo campeou: embora em suas definições de impôsto, os autores visassem estritamente as arcas do fisco, em suas digressões mostram-se mais ou menos fiéis às idéias de WAGNER — que concedeu a famosa teoria socio-política do impôsto.

H. C. ADAMS, por exemplo, explica sucintamente que o impôsto é “uma contribuição dos cidadãos para manter o Estado” (6). Mas SELIGMAN não vai muito além: “um impôsto é uma contribuição compulsória do cidadão para o governo, para cobrir as despesas que dizem respeito ao interesse de todos, sem referência a benefícios específicos” (7). E o próprio BASTABLE — tão influenciado por WAGNER a ponto de afirmar que “o impôsto é um instrumento de reforma social que a técnica dificulta” — é de beatífica neutralidade quando define o impôsto como “uma contribuição compulsória da riqueza de uma pessoa para o custeio dos serviços públicos” (8).

Apenas três características distintos ressaltam destas definições: o impôsto é uma contribuição compulsória para fins coletivos; é uma obrigação pessoal; é a cobrança de uma soma *para ser dispendida* (9). Todavia, glosando estes três característicos tão singelos, ora salientando um, ora transfigurando outro, as escolas tributárias conseguiram legar aos impostos uma alarmante transcendência econômica.

No início, como já vimos, os tributos eram apenas instrumentos *meramente* fiscais, que diziam respeito simplesmente à *finança estatal*. Cedo, porém, começou a pensar-se nos tributos como instrumentos bilaterais. Assim, além das necessidades do Estado, principia a ser considerada a *capacidade* do contribuinte. De um objetivismo ru-

(6) H. C. ADAMS — *The Science of Finance* — N. Y. — 1898 — pág. 302.

(7) EDWIN R. A. SELIGMAN — *Op. cit.*, pág. 432.

(8) C. F. BASTABLE — *Public Finance* — Londres — 1903 — pág. 263.

(9) Veja-se a respeito HARLEY LEIST LUTZ — *Public Finance* — N. Y. — 1936 — págs. 316 e seguintes.

dimentar, passa-se a um subjetivismo empírico, que procura responder *como e que* deve um cidadão pagar ao fisco. Daí pulularem as teorias que procuram fazer do impôsto um elemento de retificação social aparador perfeito das desigualdades de classe, etc. etc. . . . São as teorias que vêm no impôsto não mais um *sacrifício*, mas um *benefício* — e que iriam culminar, com o gênio de WAGNER, na propalada teoria sócio-política — em que os tributos perdem seu caráter primordial de elemento fiscal para ganharem resolutos a feição de instrumentos econômicos.

E surgem os impostos complexíssimos, que procuram regular a produção, retificar o consumo, redistribuir a renda, harmonizar o sistema de consumo público e privado (10) — enfim, compensar utopicamente as desigualdades sociais.

Hoje, perdem-se os impostos no refluxo econômico, abandonando-se muitas vezes seu caráter fundamental de simples tentáculos do fisco.

Estas novas diretrizes da tributação — chamadas pomposamente de *fundo sócio-econômico* — vão levantando as mais contraditórias disputas, já que cada autor, sempre predestinado a generalizações, vai pensando na mesma bitola para todos os tipos de tributos. Na Itália, por exemplo, ainda hoje está acesa a luta entre os discípulos de GRIZIOTTI e os de RANELLETTI, a respeito da *causa* das obrigações tributárias. Isto porque, se o segundo explica o impôsto por uma *causa específica* — *jurídica* — *fiscal*, o primeiro, que vai conseguindo novos adeptos, apregoa uma *causa econômica*, que deve ser considerada “em função das vantagens gerais ou particulares de que goze o contribuinte” (11).

Como se vê, é o próprio fundamento fiscal dos impostos que está periclitando, a ponto de ruir, se os ardores intelectuais dos tratadistas não penderem para outros setores. . .

\*  
\* \*

Evidentemente a confusão começou com o eterno manancial — ADAM SMITH — quando o pai da economia lançou suas quatro máximas fundamen-

tais para a tributação — equidade, certeza, conveniência e economia — que não teriam a vertical transcendência com que se alastraram, se não fôra o sonoro alvitre que as seguiu, pelo qual as regras tributárias passariam a normas éticas, devendo os cidadãos pagar os seus tributos “as nearly as possible, in proportion to their respective abilities” (12).

Seja como fôr, porém, o certo é que assim como alguns impostos se transfiguraram em esclarecidos elementos da economia, outros teimam em não perder o seu caráter estritamente fiscal, muitas vezes mesmo em desacôrdo flagrante com a vida econômica do país.

Daí podermos hoje empreender uma tentativa de classificação dos tributos em dois grandes grupos: impostos cuja existência é baseada numa *ratio fiscalia*, e são precipuamente *fiscais*; e impostos que são principalmente elementos político-econômicos, e cuja existência é baseada numa *ratio economica*.

Os primeiros podem ser definidos com as palavras de A. DE VITTI DE MARCO (13): “o impôsto é uma parte da renda do cidadão que o Estado percebe com o fim de *proporcionar-se* os meios necessários para a produção dos serviços públicos gerais”.

Como se depreende da referida definição, o impôsto deverá precipuamente dizer respeito às finanças públicas no que elas têm de mais rudimentar: o custeio do organismo estatal.

A *ratio fiscalia*, certo, deve estar fundamentada em alguns pontos basilares, que os autores passivamente têm mais ou menos se transcrito:

- I — o impôsto deve ser justo, isto é, ser *geral* e de tal modo graduado que permita ferir mais fundamente a quem dispuser de maior patrimônio;
- II — o impôsto deve ser *moral*, isto é, de tal maneira lançado que não agrave ou suscite crises sociais;
- III — o impôsto deve ser *certo*, isto é, não arbitrário, devendo a respectiva lei trazer taxativamente expressos o sujeito

(10) Veja-se a respeito um dos maiores economistas ingleses: H. A. SILVERMAN — *Taxation, its Incidence and effects* — Londres — 1931 — págs. 9 e seguintes.

(11) GRIZIOTTI — *Riflessioni di diritto internazionale, política, economia, e finanza* — Pavia — 1936 — págs. 18 e seguintes.

(12) ADAM SMITH — *An Inquiry into the nature and causes of the Wealth of Nations* (ed. Cannan) N.Y. — 1937 — Livro V — pág. 777.

(13) DE VITTI DE MARCO — *Princípios e fundamentos de Economia Financeira* — (Trad. espanhola) Madrid — 1934 — pág. 109.

passivo, o objeto e a medida (intensidade da taxa);

IV — o impôsto deve ser *legal*, isto é, decretado pela autoridade competente;

V — o impôsto deve ser *legítimo*, isto é, corresponder às necessidades reais do Estado;

VI — o impôsto deve ser *suficiente*, isto é, cobrir realmente as despesas para que foi lançado;

VII — o impôsto deve ser *inócua*, isto é, causar a menor perturbação possível, não afetando de modo grave os patrimônios individuais, e, bem assim, não perturbando a produção, a circulação, etc.

Como se percebe, funcionando estritamente como resultante dêstes preceitos assinalados, o impôsto tenderá a ser apenas um instrumento exclusivo das finanças do Estado, abstendo-se o Governô de averiguar com maior profundidade seus efeitos econômicos. Haverá apenas entre o contribuinte e o Estado um *vínculo essencial* — o jurídico — estereotipado num *vínculo formal* — o administrativo.

São representativos dêste tipo de tributos, entre nós, o impôsto de *sêlo* e de *consumo*, criados apenas para suprir as arcas do govêrno. O impôsto de *sêlo*, na maioria dos casos, obriga apenas a uma enfadonha burocracia. O de consumo, no entanto, prova à saciedade o seu caráter rudemente fiscal, já que, generalizado sôbre os produtos de consumo obrigatório, como os gêneros de primeira necessidade, tem repercussões muito mais importantes: por meio de uma difusão capciosa, chegam a imiscuir-se no custo de produção, prejudicando o nível econômico do povo. Além do mais, tal impôsto é absolutamente regressivo, cobrando o mesmo sacrifício tanto do milionário como do proletário.

Como se vê, é um impôsto tipicamente *fiscal*, assemelhando-se muitas vêzes àqueles tributos que fizeram a desgraça de várias gerações da Europa de após-feudalismo, de quando os monopólios imorais davam o golpe definitivo na economia do povo, escorchada por tributos como as *cisas*, *accises*, *gabêlles*, e *tailles* voracíssimas, em que se consumia a renda e o patrimônio da plebe, impossibilitando-se-lhe quase sempre a obrigação de comer.

Descoberta a verdade de que o impôsto meramente fiscal é uma arma perigosíssima, cuja re-

gressividade e progressividade irão até o confisco, e cujo favoritismo poderá levar à bem-aventurança ou à miséria êste ou aquêle cidadão (lembre-se o tempo dos Médicis, da Florença do pre-renascimento) procura a economia estatal caminhar *pari-passu* com a economia individual, forjando sistemas tributários conciliatórios.

Passada, porém, a época do *laissez-nous faire*, consubstanciado o capitalismo moderno, a tributação toma foros de ciência autônoma, criando seus princípios rígidos, estatuiendo mesmo o seu Direito autóctone. E começam os impostos a ser empregados como verdadeiros *fatôres econômicos*, numa tentativa indecisa do que hoje se chama abertamente *economia dirigida*. Os tributos, acima de uma *ratio fiscalia*, principiam então a ser fundamentados em razões mais políticas e sociais, que se consubstanciaram, afinal, no que chamamos *ratio economica*, segundo a qual os impostos foram tomando mesmo o indefectível característico de agentes controladores da economia.

Saída da terra, onde a escravizavam os fisiocratas — e RICARDO, inclusive — modelada pela argúcia fecunda de tratadistas como WAGNER, BASTABLE, DALTON, SELIGMAN e tantos outros, a tributação elevou-se a verdadeira ciência sócio-política, a que a ciência econômica iria fecundando dadiosamente. E eis que se nos apresenta como esmagadora arma de forte pressão econômica, eliminando êste ou aquêle país do mercado interno de outro, entravando nas aduanas a circulação de tal ou qual produto, forjando por meio de taxas mais ou menos favoráveis *dumpings* e outros jogos perigosos — fenômenos todos que não raro têm levado o fisco à descabida situação de despótico estado-maior das fôrças econômicas.

\*

\* \*

Um exame imparcial das tendências hoje em foco leva a crer que os impostos caminharão cada vez mais decisivos como poderosas armas econômicas: pensa-se hoje que o contrôle seletivo da produção pode encontrar na tributação um auxiliar utilíssimo, que as mais graves crises de economia internacional podem ser resolvidas por meio de tarifas aduaneiras, etc., etc....

Por outro lado, elevada a axioma a verdade de que na *renda* do contribuinte está o índice mais fiel de sua capacidade de pagar, os apetites fiscais para ela abusivamente se vão dirigindo, fa-

zendo do impôsto sôbre a renda, e seus derivados, a chave-mestra dos atuais sistemas tributários. Dêsse modo, apregoando alviçareiro suas vitórias científicas sôbre a marginalidade das rendas, a progressividade, a equidade de sacrifício, etc., etc., vai o fisco insistindo cada vez mais desevolvemente no sacrifício do contribuinte, como no caso de certos países hoje em guerra, onde a intensidade do impôsto chega às vêzes a quase 100% da renda tributada.

O próprio impôsto de consumo, sem dúvida eminentemente fiscal, vai tendo seus fenômenos de repercussão e difusão calculados *a priori*, para tais ou quais efeitos, decisivos no consumo e até na produção.

Em alguns países — e no próprio Brasil, até bem pouco tempo — as alfândegas internas se movem uma guerra surda e implacável...

Todos êstes fatos nos deixam apreensivos, no momento de inquirir até que ponto se transfigurará o fisco, se continuar como preponderante arma de política econômica; até que ponto se adularão os impostos, se, ao invés de trazerem aos cofres do govêrno apenas os tributos que a livre concorrência possibilita, insistirem no forçar o terreno econômico, como instrumento de pressão excessiva.

Temos para nós que as possibilidades que os impostos podem apresentar como elementos de coerção econômica estão sendo utilizadas com excessiva sofreguidão. Ultrapassar tais possibilidades seria um perigo imprevisível — mesmo que se pretenda fazer do tesouro de cada país um consumido órgão de planejamento econômico...

Nesta época de incertezas gerais, somos daqueles que pretendem para os impostos um papel econômico bastante reduzido, que deve ser delineado apenas em caracteres bem gerais, como o fêz Ro-

BERT JONES (14): o impôsto deve ser lançado sem prejudicar a produção, sem causar danos evitáveis, sem causar descontentamentos prejudiciais, sem encorajar os males sociais.

Como pretendemos demonstrar no início do presente trabalho, a tributação se tornou um fator decisivo na vida econômica dos povos, justamente porque possibilita, ainda que por métodos indiretos, a articulação da economia estatal com a economia privada. Hoje, porém, caracterizado o Estado como um sistema precipuamente econômico, e, por isso mesmo, dotados os aparelhos estatais de órgãos centrais de planejamento econômico, mediante os quais a massa dos recursos naturais fica ao alcance da tutela do Estado — que por êsse meio pode influir direta e decisivamente na vida econômica do país — não se compreenderia que insistíssemos no sistema indireto e sempre canhestro da tributação como arma político-econômica, tornando cada vez mais caóticos os conceitos e a aplicação dos impostos, complicando-lhes, enfim, a clássica função de simples esteio do fisco.

Parece-nos, pois, que os regimes de planejamento econômico deverão marcar a hora de um sereno retôrno ao moderado fiscalismo de ADAM SMITH, retôrno que aliviará os Estados de graves responsabilidades do passado, as quais, algumas vêzes, lhes devem pesar como remorsos...

Se o XVIII foi o século do planejamento político, o XX será o século do planejamento econômico. Entre um e outro medeou o século que poderíamos chamar do planejamento tributário, a começar com Pitt. O século XIX, pois, só deve ser entendido como uma fonte de transição que foi ultrapassada.

(14) ROBERT JONES — *The Nature of First Principle of Taxation* — Londres — 1914 — pág. 185.