



UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

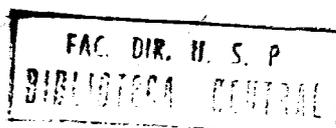
FACULDADE DE DIREITO

TÍTULO: "JUSTIÇA FISCAL E TRIBUTAÇÃO INDIRECTA"

TESE DE DOUTORADO

ORIENTADOR: PROF. DR. EROS ROBERTO GRAU

Doutorando: CLOVIS ERNESTO DE GOUVÊA



Fev/99

Introdução

I – TOMO : Escorço histórico

I. Período Econômico Pré-Clássico

1. – Antigüidade
 - 1.A. – Grécia
 - 1.B. – Roma
 - 1.C. – Desenvolvimento das idéias econômicas na Idade Média

2. – Alta Idade Média
 - 2.A. – O nascimento do pensamento fiscal
 - 2.B. – O desenvolvimento dos fenômenos fiscais
 - 2.C. – Multiplicidade tributária: primórdios da tributação indireta

3. – Mercantilismo
 - 3.A. – Correntes
 - 3.B. – O mercantilismo fiduciário
 - 3.C. – O reflexo colonialista no mercantilismo

4. – Colbert

II. Período Econômico Clássico

1. – Escola fisiocrática

2. – Os precursores clássicos
 - 2.A. – Smith
 - 2.B. – Ricardo
 - 2.C. – Say

3. – Repercussão das idéias liberais

III. Período Econômico Pós-Clássico

1. – Stuart Mill

2. – Pós-classicismo
 - 2.A. – Escola neoclássica

3. – Modernidade
 - 3.A. – A Constituição de Weimar
 - 3.B. – Keynes
 - 3.C. – “New-deal”
 - 3.D. – Pós-guerra
 - 3.E. – Brasil

Reintrodução

II TOMO – TESE

1. Justiça fiscal
 - 1.A. – Conceituação
 - 1.A.1. – Capacidade contributiva
 - 1.A.2. – Evasão fiscal
 - 1.A.3. – Sonegação
 - 1.A.4. – Tratamento constitucional
2. – O papel da tributação indireta
3. – O papel da tributação direta
4. – O papel da contribuição de melhoria
5. – Imposto único - o sonho de Henry George
6. – Organização política e tributária
7. – Enxugamento tributário
8. – Sistêmica
9. – Objetivo: o estado de direito democrático moderno

INTRODUÇÃO

I. O presente trabalho nasce em meio às vicissitudes que a um neo-acadêmico sexagenário perseguem, as de saúde em destaque especial. Os atrasos provocados por tais vicissitudes colocaram a tese a ser desenvolvida até em risco de se tornar ultrapassada, diante das modificações que o sistema tributário brasileiro, e o “global”, rapidamente assimilavam nesta vertiginosa década que vivemos.

II. Mas parece que o conservadorismo externo, como o interno, acabaram por deixar o clima de reformas profundas em compasso de espera. O quê acaba pesando a nosso favor e, diante do emperramento das reformas pretendidas, torna oportuna ainda a proposição de nossas idéias básicas.

III. Estas colocações iniciais devem-se a que o nosso propósito é rigorosamente atual. Todavia, pretendemos iniciá-lo com largos rasgos de natureza histórica já que consideramos incontestável estarmos inseridos em contexto cultural nitidamente demarcado, qual seja, o da nossa civilização de origem greco-latina, (ou egípcio-greco-latina). – Qualquer trabalho de natureza científica não prescinde de sua inserção em contexto histórico próprio.

IV. Aqui a primeira questão: o que é trabalho científico? O direito e, em especial, o direito tributário, comporta esta qualificação?

V. É necessário que se distinga em primeiro lugar, numa ampla dicotomia, aquilo que se pode denominar ciência exata de ciência humana: aquela trata de questões naturais, físicas, objetivas, situadas fora da ambiência humana subjetiva; esta última, contrariamente, diz respeito ao homem em seu comportamento e subjetividade, enquanto ente natural, físico, mas dotado de consciência.

VI. A ciência dita exata (já que esta exatidão tem sido sempre posta em dúvida) difere portanto da ciência dita humanística, mas entendemos que não invalida que se trate a esta última dentro dos padrões que informam àquela, com as devidas e necessárias adaptações. – Nos exatos termos de Aristóteles, em sua “Ética a Nicômacos” (Livro I, nº 1.094-b, 3: “Nossa discussão será adequada se tiver a clareza compatível com o assunto, pois não se pode aspirar à mesma precisão em todas as discussões, da mesma forma que não se pode atingi-la em todas as profissões.”

VII. É nesta linha que pretendemos operar – desnecessário dizer que dentro de nossas possibilidades e limitações.

VIII. Assim nosso trabalho começa por um esboço histórico que remonta ao Egito e à Grécia clássica e, como dissemos, em largos rasgos chega à atualidade onde seu conteúdo se torna inteligível.

IX. O ponto de partida escolhido deve-se, como já insinuado, à civilização em que estamos insertos, ocidental. E ela se inicia com a estruturação da "polis", nos primórdios da luta grega por sua afirmação e supremacia cultural e militar, que viria atingir seu ápice no século de Péricles, quanto ao primeiro aspecto, e na era alexandrina, quanto ao segundo, – considerada na raiz a inegável influência da cultura egípcia sobre a mediterrânea em geral, e sobre a grega em particular.

X. Nos largos rasgos a que nos propomos, passaremos por Roma, seu império e decadência, alta Idade Média e Renascença, até o atingimento do que entendemos ser o início da idade moderna, por nossa escolha, na França de Luiz XIV, em plena era mercantilista e fisiocrática.

XI. Estas digressões iniciais, é bom esclarecer, são ainda provisórias, no sentido de que estão sendo colocadas antes do desenvolvimento do trabalho propriamente dito. Estão sujeitas a adaptações, inclusive relativas ao respeito ao plano de pesquisa originalmente proposto. Pode conter assim, aparentes contradições que, desde já, desejamos deixar anotadas. – E isto porque, afinal, esta seria uma espécie de pré-introdução, de "pré-fácio" no sentido literal da expressão.

XII. As fases históricas pré-notadas no projeto de pesquisa dizem respeito à novel ciência denominada **economia política**, que vem regendo, – desde de Hobbes e Lock, desde Colbert, desde Bodin, Condorcet, Montesquieu, Smith, Ricardo, Say, – toda a vida econômica moderna, situada como fonte básica do estado contemporâneo e centro de irradiação da atividade social humana. Em paralelo temos os parâmetros da **História** que tem, em relação à temporalidade de regência da economia política, denominações diferenciadas: o **clássico histórico** não corresponde, por exemplo, ao **clássico econômico** (ou era clássica da economia política).

XIII. No esboço histórico que nos propomos desenvolver não haverá pretensão da elaboração de um tratado, mas apenas lançarmos idéias gerais sobre o assunto que sirvam de embasamento à nossa tese, que ocupará a segunda e mais importante parte deste trabalho.

XIV. Assim, procuraremos alterar o mínimo possível o plano de pesquisa apresentado quanto a esta primeira etapa, reservando-nos o propósito de aperfeiçoarmos, tanto quanto possível, a elaboração da tese propriamente dita, em especial com relação à pesquisa referente ao nosso país.

I TOMO – ESCORÇO HISTÓRICO

I – PERÍODO ECONÔMICO PRÉ-CLÁSSICO

1. Antigüidade

1.1 A organização social humana começa a fazer sentido com a instituição do tributo, obrigação que vamos encontrar, mesmo que com prática rudimentar e espontânea, entre os povos primitivos. Claro que não se trata de pecúnia, noção indireta de mercadoria que exige já uma razoável evolução social: mas a prestação física, corporal, com caráter de ressarcimento ao grupo de qualquer bem ou vantagem individual dele obtida. – Desta forma, cremos que a troca de serviços entre pessoas e grupos, ou comunidades, tenha sido historicamente a primeira manifestação tributária a se registrar. O ser primitivo que se “comunica em versos na era teocrática, divina”, no dizer de Vico, – isto é, através de processo concreto de relacionamento verbal, em bloco, mediante uma unidade significante complexa inclusive pela integração a ela de representação gestual –, logo teria que assimilar e compreender a reciprocidade que tem de existir entre um serviço prestado por uma entidade grupal aos seus membros e uma contraprestação individualizada.

1.2 O tributo, portanto, sem sua forma impositiva, mas como contraprestação necessária a determinado serviço prestado pela comunidade ao indivíduo, além de remontar, entendemos, às origens da sociedade humana, deve ter sido sempre aceita com dose razoável de compreensão pelos componentes grupais. O sentido aristotélico da eudemônia, desde a relação imediata entre membros de um grupo humano primitivo, deve ter presidido às primeiras associações do “homo sapiens”: os grupamentos formados em busca de segurança teriam que gerar tarefas diferenciadas para seus componentes; e o dever oriundo deste primitivo contrato, com ou sem resistências, tem tudo para ter aflorado logo nos prelúdios.

1.3 A sociedade tribal obrigatoriamente forçou os membros das comunidades à prestação de serviços para a própria sobrevivência dos grupos, através de uma primitiva divisão do trabalho. Entre os nossos selvagens, organizados em tribos primitivas encontráveis em diversos estágios de desenvolvimento social e que têm servido de laboratório antropológico atual e vivo, comprova a existência dessa divisão: determinadas tarefas econômicas são realizadas pelos homens e outras pelas mulheres, com rigor surpreendente. Aos homens compete na atividade agrícola o preparo do solo, plantio e colheita – extração, por exemplo, dos tubérculos da terra –, competindo às mulheres transportar a colheita para a aldeia e trabalhá-la até sua

transformação em alimento; o corte da lenha é tarefa masculina, sendo o transporte desta da mata para a aldeia tarefa feminina; a atividade de abastecimento de água, por ser necessária à preparação dos comestíveis, é tarefa exclusivamente feminina, enquanto a caça e a pesca são atividades masculinas. – Conta, a propósito, o notável indigenista Orlando Vilas-Boas que, se um índio sentir sede e não dispuser de água, ele vai até o rio para bebê-la, mas jamais a transporta, em qualquer quantidade, até sua aldeia, dado tratar-se de tarefa feminina.

1.4 Esta divisão do trabalho representa uma contribuição tácita e natural, ditada por “lei consuetudinária” – como a “nomos” (νομος) dos gregos – , mas sem dúvida contribuição de natureza tributária primitiva dos indivíduos silvícolas, necessária à manutenção e sobrevivência de suas comunidades.

1.5 Todavia, até aqui vimos nos referindo à parte não impositiva dos tributos, forma esta que só pode ter surgido após a configuração dos primeiros estados primitivos, ainda que tribais, e por certo implantado pela força, primeiro por líderes isolados sobre seus tutelados ou familiares, depois pelos próprios líderes tribais à sua comunidade.

1.6 O conformismo individual mais ou menos generalizado à contraprestação necessária aos benefícios pessoais advindos da atuação comunitária, resta como resíduo histórico até o presente. Quanto mais objetiva a prestação social, maior o conformismo relativo à sua exata retribuição, ou pagamento, – salvo se a prestação exceder os dotes físicos do prestante, ou sua capacidade natural em prestá-la.

1.7 Os tributos desta natureza, porém, devem ter evoluído depois para uma certa cobrança presuntiva (ou prestação mínima), a qual forçosamente gerou resistência ao seu cumprimento. Esta situação seria o núcleo, ou situação intermediária, entre a tributação prestacional e a compulsória, já que o poder impositivo da comunidade se faz presente obrigatoriamente para sua consecução.

1.8 O objeto deste trabalho é a espécie mais controvertida do fenômeno tributário: o imposto. Coloque-se inicialmente um axioma: sem o imposto não teria surgido e subsistido o estado. – Vimos pelas nossas palavras preliminares que a parte tributária envolvida em um processo de evidente escambo social entre pessoa e grupo tribal, implica em uma tarefa tacitamente vinculada, pois a proximidade física entre a prestação social e a contraprestação individual pode tranqüilamente remontar aos primórdios da sociedade humana. E desta espécie tributária original surgiram as demais, com a ampliação dos grupamentos sociais, mormente no estágio posterior à associação tribal. Mas, existindo o estado, um governo, ainda que incipiente ou primitivo, seu sustento não poderia ocorrer através da modalidade tributária vinculada, desde que seu próprio objetivo restringe sua utilização (mesmo considerando tratar-se de vinculação tácita e destituída de qualquer mais-valia, dada sua natureza de compensação objetiva).

1.9 Mas a criação e desenvolvimento do estado obriga à instituição do imposto, de utilização ampla no sustento da entidade estatal e de caráter vinculatório indireto. E a que época remontaria o surgimento desse instituto? A notícia mais distante parece levar-nos à IIª dinastia do antigo Egito. – É o Egito nos parece ser a referência, em termos ocidentais (de civilização, cultura, filosofia, direito), ideal. Até porque somos herdeiros dos costumes ali estabelecidos – através da chamada “cultura mediterrânea” –, bem como pela riqueza de informações sobre sua civilização que re-

montam, praticamente, à sua emergência da autêntica pré-história.

1.10 Esta nossa opção não despreza as demais civilizações, porém situa a questão a ser desenvolvida e analisada em nossa temática em termos de civilização ocidental, imersa em suas contingências e hábitos.

1.11 Um registro que devemos logo abordar entre parênteses para servir de fio condutor à era egípcia é aquele referido no Velho Testamento bíblico: o tributo divino, o imposto denominado "dízimo". A expressão "ganharás o pão com o suor do teu rosto", relacionada ao pecado original, está ligada a esta contribuição social e a justifica – (o dízimo é utilizado até hoje pelas comunidades religiosas cristãs e judaicas). O estado de então, no oriente próximo e norte da África, confundia-se com a religião: estavam em plena era teocrática, no dizer do já citado Vico. Mas o estado teocrático tinha de sobreviver, de auto-sustentar-se, como qualquer outro estado. E o imposto, representado pelo dízimo, autêntico imposto de renda primitivo, sob o disfarce de contribuição destinada à igreja, era, com certeza, uma das fontes de renda mais significativas e estáveis, e vultosas, para o sustento do estado-igreja hebraico, especialmente do reformulado e organizado governo sacerdotal instalado, após Salomão, no Templo de Jerusalém. – Consta que Salomão teria se valido da cooperação de "sábios" egípcios, velhos administradores faraônicos, na organização do estado hebraico.

1.12 O caráter universal do imposto era regido pela fonte produtora básica: o trabalho; e sua justiça representada pela proporcionalidade, um décimo, fixada sobre os bens produzidos e representada pelo percentual aplicado sobre a própria produção, predominantemente agropastoril. Entre os hebreus a parte do estado-igreja na contraprestação impositiva, em geral não mencionada com clareza, estava na garantia do trabalho e da comercialização, oferecida a par com a segurança do território pátrio – (ou reserva de mercado, para se usar linguagem moderna).

1.13 A primeira menção bíblica ao dízimo encontra-se já no Gênesis (cap. 14), quando narra uma guerra entre diversos reis, culminando em intervenção de Abraão para libertar seu sobrinho Ló, caído em cativo; retornando vitorioso, com Ló liberto, recuperados seus haveres com acréscimos, entregou Abraão a Melquisedeque, rei de Salém, o dízimo de tudo que trouxera da campanha.

1.14 O dever quanto ao pagamento do dízimo é estabelecido em Levíticos (cap. 27, versículos 30 e seguintes), pago em espécie, porém acrescido de mais um quinto (20 %), se "resgatado", ou pago em dinheiro, ou valores (ouro ou prata) diferentes do produto tributado: gado, rebanho, grãos, frutos.

1.15 No livro Números (cap. 18, vs. 21 e seguintes) é estabelecido o dever de entregar o dízimo aos levitas, prestadores dos serviços religiosos da tenda e guardas dos estoques da congregação, equívale dizer, depositários e administradores dos recursos auferidos da cobrança do tributo.

1.16 Posta nos citados livros as normas referentes ao dízimo, é no Deuteronômio, livro final do Pentateuco, que se estabelece (cap. 14, vs. 22 e seguintes principalmente) uma verdadeira e primeira regulamentação, um conjunto de regras específicas de cobrança do dízimo.

1.17 E como o dízimo não incidia sobre as outras formas de enriquecimento, mas tão somente sobre o fruto do trabalho diretamente exercido, por mandamento divino – "ganharás o pão com o suor do teu rosto" –, este imposto

primitivo baseava-se apenas no meio de produção fundamental, o suado trabalho do povo.

1.18 Devemos introduzir, dito isto, uma consideração de ordem técnica. Dadas as circunstâncias, o imposto do dízimo era, neste estágio da narrativa bíblica, uma forma de imposto único. As variantes tributárias, – excetuadas as referidas no início deste capítulo, de natureza essencialmente vinculada e portanto destinável a saldar prestações tribais, ou estatais, quantitativamente mensuráveis, ainda que vincendas –, emergiam em caráter excepcional (doações, legados, desapropriações diversas, “heranças jacentes”, rapinas, dívidas de guerra, aprisionamento de escravos), notadamente em esforços isolados e descontínuos para solver compromissos estatais e determinados – obras necessárias ou “faraônicas”, defesa do território, guerras de conquista, reconstruções causadas por catástrofes naturais. Assim, à época, somente o dízimo serviria para o sustento do estado e da administração pública. Tinha portanto o caráter típico de imposto permanente e único.

1.19 Funcionava em sentido técnico como imposto direto, já que gravava os membros da comunidade individualizados em unidades pessoais ou familiares. Ao mesmo tempo tinha em seu núcleo uma característica subjacente de imposto indireto, no sentido de que era obrigatoriamente calculado sobre a produção de bens e saldados, em regra, em espécie. Tratava-se de imposto único misto, discriminado por capitação e calculado como tributo incidente sobre a produção.

1.20 Já no Egito antigo, civilização fonte de toda a cultura ocidental e mais antiga que a hebraica, podemos perceber desde a origem do alto império, Iª dinastia, cerca de 4.000 a.C., uma evolução da cultura tributária originada da fase tribal, pré-imperial, que acabou por resultar em uma sociedade feudal, precursora daquela que iria existir na Europa na Idade Média.

1.21 À essa época a sociedade do alto Egito vivia em plena idade da pedra, período neolítico. No período anterior, paleolítico inferior e médio, o desenvolvimento da sociedade humana no Egito corresponde à de outras regiões, como a Europa, por exemplo. Mas a partir do neolítico, com o elevação do nível da agricultura no alto Nilo e, de certa forma, também no baixo Nilo, com o desenvolvimento simultâneo das indústrias de osso, pedra lascada e polida, tecelagem e cerâmica, implantação de povoações, domesticação de animais, – uma verdadeira organização estatal começa a se esboçar. – Em paralelo à civilização egípcia ocorria, à mesma época, fenômeno semelhante na Mesopotâmia.

1.22 No eneolítico, em época ainda anterior ao quarto milênio, o homem egípcio vive em aldeias organizadas, cultiva cereais, fabrica uma já sofisticada cerâmica, trabalha a pedra na confecção de vasos, e dá início a uma metalurgia rudimentar. No final desta época ocorrem as primeiras tentativas de escrita. Também nessa época parece acontecer o primeiro conflito entre a civilização do alto Nilo e a do baixo Nilo, com a unificação dos dois reinos e a instauração da primeira dinastia, do Rei Mena.

1.23 Evidentemente é a economia pujante possibilitada pela riqueza gerada pelo Nilo, sobretudo do alto Nilo, que irá determinar um precoce desenvolvimento da civilização egípcia em época tão remota. O desenvolvimento da agricultura extensiva gera naturalmente excedentes que precisavam ser guardados e resguardados; a observação das oscilações das sucessivas enchentes do dadivoso rio,

seus variáveis ciclos de fertilidade, obrigaram este povo a logo se organizar, além de desenvolver, a pouco e pouco, um consistente sistema de registro de seus estoques.

1.24 O império e a instituição de um sistema reinol de natureza divina se estratifica e a autoridade absoluta do faraó faz de todos os habitantes seus súditos. Desde os primórdios dessa época o pessoal de governo e da administração, que detêm o favor e a confiança do faraó, é importante e gozam de "status" privilegiado. A eles compete a realização de recenseamentos, os mais variados controles, levantamentos e contagem dos estoques, e exigem uma organização administrativa hierarquizada. A tarefa especial desse vasto corpo de servidores reais consiste em garantir a exploração correta da margem fértil do Nilo e da área do delta e de receber rendas e impostos em favor do faraó. Cortesãos e funcionários são remunerados frequentemente sob a forma de concessão de terras, sobre as quais eles se erigem em amos e senhores independentes, criando logo um regime senhorial que iria inevitavelmente minar a autoridade e poder do soberano. Eles gozam de privilégios jurisdicionais além de isenções fiscais e, finalmente, à altura da VIª dinastia, cartorializam suas conquistas, detendo por hereditariedade suas funções, privilégios e domínio fundiário. – Um regime tipicamente feudal se estabelece afinal no Egito, em forma bastante semelhante àquele que iria se implantar na Europa medieval. Esta semelhança última vai se fazer notável inclusive pelos privilégios clericais, de poder ilimitado, inclusive sob o aspecto fundiário pois, logo, os templos passam a concorrer com os primitivos senhores feudais egípcios, detendo imensos domínios adquiridos pelas liberalidades dos faraós e dos fiéis; outra semelhança está no regime de servidão, pois os senhores não se utilizavam jamais de escravos egípcios (estes, sempre estrangeiros, eram adquiridos através de mercadores especializados ou aprisionados em guerra).

1.25 A partir da IIª dinastia, com a consolidação e unificação dos impérios do alto e baixo Nilo, o estado egípcio se organiza de forma centralizada em um sistema administrativo complexo, fundado na escrita hieroglífica dominada por uma enorme rede de escribas, magistrados e funcionários diversos, no mais notável e perene reino de todos os tempos mas que, no decorrer de sua longa história, acabou por se deteriorar. A cultura egípcia influenciou todos os povos da antigüidade, seus contemporâneos ou pósteros, mas também sofreu influências, inclusive de povos por eles dominados por longos períodos, como os hebreus.

1.26 O Estado egípcio foi o primeiro que preencheu o conceito estatal do doutrinador italiano Orlando: "O Estado na sua gênese lógica tanto quanto política, não surgiu da vontade do homem e sim de uma tendência espontânea e irresistível da natureza humana, tendência que constitui uma lei sociológica, não menos necessária do que a da gravitação dos corpos no mundo físico".

1.27 E na sua raiz já se encontrava a necessária força coercitiva determinante de sua organização coerente que, como dizia Leroy-Beaulieu, "se manifesta sob duas formas: as leis e os impostos".

1.28 O impulso civilizatório egípcio alastrou-se entre as sociedades humanas da região, especialmente em sentido oriental a partir do norte da África pelos territórios da Ásia até a Pérsia. Ao norte desta iria ser organizado, sob domínio grego, em tempos menos remotos, a partir de 1.500 a.C., aquela que iria ser o real berço do que nós denominamos civilização ocidental. Fundou-se na tradição cultural adquirida ao velho Egito e desenvolveu uma sociedade política que daria a forma substancial à organização e conceituação do estado moderno.

1.A. Grécia

1.29 A Grécia antiga começa a se desenvolver e a firmar aquela que viria ser sua inexcelsível contribuição à civilização moderna a partir dos anos 1.500 a.C., sua "idade heróica".

1.30 A história grega, de sua antigüidade ao seu apogeu, em pouco mais de mil anos, segue uma trajetória que de certa forma pode ser comparada à egípcia. Esta civilização vai exercer sobre a grega em todo o seu transcurso, destaque-se, perceptível influência, praticamente sobre todas as atividades características dos povos antigos e, sobretudo, no campo das ciências, mormente as de cunho prático. Aliás, pode-se afirmar que os gregos, então, seriam os grandes sistematizadores da ciência empírica desenvolvida no Egito, particularmente nos campos da matemática e geometria quando voltadas à agrimensura e engenharia de construção.

1.31 Extrair o conteúdo tributário de sustentação do Estado, porém, tanto em relação ao Egito quanto em relação à Grécia – (e, veremos, também com respeito a Roma, com sua civilização imperialista pós-alexandrina) – a despeito desta se conformar fragmentada em suas múltiplas "polis", é tarefa difícil. Nada de referências objetivas; praticamente tem-se que deduzir este aspecto do contexto histórico, rico como sabemos.

1.32 Em relação ao Egito, como vimos, parte-se praticamente daquela que seria, em verdade, nossa pré-história. – O mesmo pode-se fazer com os gregos que, entretanto, têm nível de desenvolvimento menor, à mesma época, que egípcios e povos mesopotâmicos. – Tem-se um referencial hoje substancial e seguro para se acompanhar, ainda que em largos traços, a conformação daquela sociedade desde a idade da pedra (paleolítico, neolítico, depois eneolítico), e o domínio consistente da agricultura às margens do Nilo e a conquista dos recursos na implementação das ferramentas necessárias àquele domínio, a par de um inevitável desenvolvimento do artesanato metálico, cerâmico e têxtil, além da sua notável indústria de construção civil. O escravismo não era prática usual no Egito arcaico e, como vimos, não se encontram em nenhuma época referências à prática da escravidão de egípcios por egípcios, mostrando que aquela sociedade desenvolve-se em sistema diferenciado das que lhe vão seguir e algo semelhante, dada a prática de os faraós freqüentemente pagarem os serviços prestados por seus súditos com generosas doações de terra, com o sistema econômico e fundiário do feudalismo da Idade Média européia. – *Mas na base do desenvolvimento do reino egípcio estava a contribuição tributária ao faraó.*

1.33 E é justamente isto que não encontramos no desenvolvimento da civilização grega; as menções históricas mais significativas, como veremos, estão mais ligadas à guarda e administração dos bens e dinheiros públicos, – com especial ênfase ao patrimônio religioso –, do que à sua arrecadação ou imposição tributária. A tributação ocupa lugar secundário nas preocupações gregas, não merecendo destaque em praticamente todo o imenso registro analítico, histórico e artístico grego.

1.34 É notável, a propósito, o diálogo registrado por Xenofonte ("Memoráveis", III.6.1-13) entre Sócrates e Glauco quando este, muito jovem, pretende discutir questões relativas à administração pública, já que ambicionava dirigir a política da cidade: pergunta Sócrates que conhecimento tinha Glauco acerca dos

rendimentos e das despesas da cidade, para poder melhor decidir o que suplementar e o que cortar a fim de torná-la mais rica; depois, se ele conhecia as relações de força entre as cidades, para poder escolher contra quais delas mover guerras a fim de expropriar-lhes os bens; e se estava bem inteirado acerca das guarnições que defendiam a "polis". Sócrates poupou-o da pergunta sobre a razão por que as minas de prata da Ática produziam menos do que outrora, mas não deixou de perguntar-lhe para quanto tempo davam as safras de cereais colhidas pela "polis" e que quantidade de abastecimentos suplementares deveriam ser providos anualmente.

1.35 Nota-se a preocupação nenhuma com qualquer tipo de problemática tributária, que deveria em princípio embasar, sustentar, a administração do estado. Se a arrecadação tributária tivesse alguma importância, Sócrates, ao reftar Glauco, não poderia sob hipótese alguma deixá-la de lado.

1.36 Em "A Constituição de Atenas", Aristóteles registra (XLVII): "2. A seguir, há os dez negociadores (os "poletai", vendedores ou negociadores encarregados das transações concernentes a bens públicos), sorteados um de cada tribo, os quais contratam todos os arrendamentos. Eles negociam também as minas e os *tributos*, assistidos diante do conselho pelo tesoureiro dos fundos militares e pelos prepostos do fundo teórico". E mais adiante: "Eles também registram em tabuletas brancas quem é o comprador e qual foi o preço arrematado para os tributos negociados por um ano, remetendo-as em seguida para o conselho" E na conclusão: "5. Encaminha-se, então, para o conselho as tabuletas registradas em conformidade com os pagamentos, ficando elas guardadas por um escravo público."

1.37 Os gregos, pais da civilização ocidental, matriz dos nossos costumes culturais, políticos, econômicos, emergem da pré-história no segundo milênio a.C., quando os mínios, em vagas sucessivas fixam-se na Hélade formando a vanguarda das tribos que vão se instalar nas ilhas; colonizarão a Ásia Menor, marcharão para o Mediterrâneo ocidental, sobretudo Sicília e sul da Itália e, a partir da costa oriental mediterrânea, para o mar Negro, constituindo o mundo grego tal como é conhecido a partir da idade histórica. Estabelecem-se basicamente no campo, desenvolvendo uma autêntica aristocracia rural, que se fortalece através do tempo em sucessivas guerras de rapina e apresamento de escravos, não escapando desse destino nem mesmo os de sua raça, quando derrotados.

1.38 O fortalecimento militar grego se dá inclusive após a campanha homérica que, no dizer de J.P. Vernant (in "As Origens do Pensamento Grego"), ocorre com a incorporação do cavalo à vanguarda da estratégia de luta, tomada do modelo troiano: "É com os homens da Tróia VI que o cavalo surge na Tróade." E mais adiante: "A fama dos cavalos de Tróia, assim como a de seus tecidos, não foi sem dúvida estranha ao interesse que os aqueus tinham por essa região antes mesmo da expedição guerreira que, destruindo a cidade de Príamo (Tróia VII), serviu de ponto de partida para a lenda épica. Como os mínios da Tróade, os da Grécia conheciam o cavalo: deviam ter praticado sua domesticação nas estepes em que, antes de sua vinda à Grécia, tinham permanecido." E ainda: "O lugar, a importância, o prestígio do cavalo em uma sociedade dependem em larga escala de sua utilização para fins militares".

1.39 Com a formação das "polis", e o fortalecimento delas como centro de irradiação política, o sistema escravagista grego se estratifica, servindo de base não só à sua economia, mas a todos os segmentos de sua sociedade civil.

1.40 Segundo o censo de Demétrio, Atenas possuía 20.000 cidadãos (das quatro classes censitárias, inclusive os “thetes” – artesãos, camponeses, pobres em geral), 10.000 “metecos” (estrangeiros) e 400.000 escravos. – Ainda que haja imprecisão nesses dados, temos por eles idéia da proporção incrível da relação entre cidadãos e escravos e, mesmo, destes com relação às demais classes de oprimidos.

1.41 O aparato militar necessário à manutenção desse “status quo” escravagista passava inevitavelmente pela coragem e heroísmo dos guerreiros e mercenários responsáveis pela ordem social e repressão das rebeliões, maior que sua participação nas guerras propriamente ditas.

1.42 O escravagismo dispensava, pois, uma maior preocupação tributária, como a que percebemos em povos mais antigos assinalados anteriormente, como os egípcios e os hebreus, ambos povos não escravistas (embora praticassem o escravismo esporádico). Este regime, parece, tornou-se básico a partir da civilização grega. E esta, com toda a influência que teve sobre toda a civilização ocidental, projetou seu sistema produtivo e econômico milenarmente aos seus pósteros.

1.43 Aristóteles, o grande Aristóteles, em sua “A Política” (Cap. IV – §§ 14 e 15), com sua proficiência e profundidade, firma de modo indelével o conceito:

“§ 14 – Sendo o filho um ser incompleto, á claro que a sua virtude não lhe pertence... porém que ela deve ser confiada ao homem adulto que a orienta. O mesmo acontece com o servo em relação ao senhor. Explicamos: o escravo serve ao senhor para *as necessidades da existência*, e desse modo é claro que ele necessita de *pouca virtude*, apenas o bastante para que a negligência e o mau comportamento não o levem a descuidar os seus afazeres.”

“§ 15 – Contudo, admitindo o que ficou dito, indagar-nos-ão se é necessário que os artesãos possuam, igualmente, *virtudes*, pois frequentemente, por negligência, eles faltam também com os seus deveres. Não existe, porém, aqui uma formidável diferença? Efetivamente o escravo vive em comum com o seu dono; o artesão vive mais independentemente e afastado; sua condição apenas permite uma virtude proporcional à sua dependência, visto que, dedicado às artes mecânicas, ele não possui senão uma servidão limitada. *A natureza faz o escravo*; ela não faz o sapateiro nem outro artesão qualquer.”

1.44 Vemos que os gregos já cultivavam a idéia de que, para o escravo (dada inclusive sua inferioridade de caráter e raça, anotada por Aristóteles em outra passagem), era melhor ficar em sua condição do que ser livre, por fuga ou alforria, ou mesmo vivendo como servo. Sua condição de escravo lhe proporcionava maior segurança e padrão de vida do que gozavam os servos. A vida de servidão, em geral, era pior e mais insegura que a do escravo, pois este, sem precisar ganhar, dispunha pelo menos de casa e comida. – Como eram refinados os gregos em suas justificativas, por mais chocantes que fossem!

1.45 O sistema grego iria evoluir, justamente em seu oca-so, para o imperialismo econômico em seu modelo ocidental, a partir de Alexandre.

1.B. Roma

1.46 Em Roma iria se desenvolver e florescer um sistema evoluído do grego e conforme as necessidades romanas: o imperialismo escravagista.

1.47 Roma já se desenvolvia como povo e nação independente, ao sul da Etrúria e ao norte da Magna Grécia, ao tempo em que os gregos pontificavam com sua avançadíssima civilização.

1.48 Ao final do período grego, aconteceram as conquistas de Alexandre Magno, que em pouquíssimo tempo constituiu vasto império que dominou desde a península grega e através das colônias jônicas da Ásia Menor, parte considerável da Ásia interior, a Pérsia, o chamado oriente próximo, e o norte da África. No Egito fundou Alexandria e, pouco depois, morreu, aos 32 anos de idade.

1.49 Mas o exemplo alexandrino ficou e os romanos, assim que puderam, usaram seu modelo e a partir de conquistas militares conseguidas pela organização exemplar de suas tropas de infantaria legionária aliada a forte armada.

1.50 E Roma se expande, em império consideravelmente maior que o de Alexandre e que abrangeria praticamente todo o mundo civilizado da época, impondo seu sistema político, suas leis e costumes, e constituindo, como já dissemos, um extraordinário império colonial escravocrata.

1.51 Numa sociedade como a romana que, como a grega, reservava a seus cidadãos apenas o exercício das funções nobres de uma civilização, inclusive o generalato e o comando da luta armada, reservando aos escravos o exercício de todas aquelas funções que envolvessem as atividades mecânicas e físicas, – era até natural que idéias tributárias internas pouco florescessem. Aos romanos preocupava, isso sim, a cobrança e recebimento de tributos de suas colônias, apenas em geral severamente, tanto em metais nobres quanto em contribuições humanas e em gêneros diversos, além da manutenção de um intercâmbio comercial inteiramente favorável à metrópole.

1.52 Um episódio ocorrido precisamente no ano 155 a.C. ilustra bem o funcionamento tributário básico de Roma após constituído seu império.

1.53 Nessa ocasião, os atenienses não se conformavam com o peso dos tributos que recaiam sobre a cidade, imposto pelos romanos, que exauria a capacidade de sobrevivência mesma do estado ático. Seu Conselho de Estado resolve então enviar a Roma uma comissão que deveria advogar, junto ao Senado romano, uma redução dos pesados encargos. São escolhidos para a missão os filósofos Carnéades, de Cirene, líder da Academia platônica, Diógenes, seleucida, estóico célebre, e Critolao, de Faselis, peripatético.

1.54 Roma, capital do Império, vale dizer, capital do mundo à época, era habitada por povo em evolução sob o ponto de vista cultural; mesmo seu poderio militar ainda estava em formação, antes de batalhas memoráveis que consolidariam este poderio por muitos séculos à frente. Mas, culturalmente, era massacrada pelo insuperável e recente predomínio da insuperável civilização grega. – Assim como na atualidade presenciamos a supremacia econômica norte-americana defrontar-se com a tradição e superioridade cultural inglesa, a qual o americano reverencia, numa até certo ponto cruel submissão psicológica, nos últimos séculos antes de Cristo a relação cultural de romanos para gregos era de quase total dependência. Era irrestrita e

generalizada a admiração por tudo que era grego: música, teatro, filosofia, artes plásticas, arquitetura. Até a posse de escravos de origem grega, filósofos como Epicteto, de preferência, distinguiam os cidadãos romanos entre seus pares.

1.55 A chegada dos três filósofos gregos a Roma provocou um verdadeiro impacto cultural. Os três logo foram envolvidos e convidados a dar palestras e aulas, e passaram a ensinar aos romanos filosofia, lógica, dialética, geometria, retórica e oratória, estética, história, – toda a gama de conhecimentos que um trio daquele porte abrangia.

1.56 Ocioso dizer que o pleito junto ao Senado foi conseguido e Atenas teve seus impostos diminuídos. A linha de argumentação, especialmente a de Carnéades, chefe da embaixada, seguindo uma orientação até contrária à sua postura filosófica platônica, baseou-se em estilo argumentador sofisticado. Carnéades postou-se como adversário de todo e qualquer dogmatismo, sustentando que não havia possibilidade de se distinguir de forma clara e integral, as representações verdadeiras das falsas. Daí a necessidade de se constituir um método que fosse a um tempo critério de verdade teórica e prática, afim de poder-se chegar ao domínio das noções do verossímil, do provável e do persuasivo. – Esta a arte do advogado, por conseqüência, do jurista.

1.57 O critério do justo não se funda, pois, na natureza, mas na razão humana.

1.58 E a razão dos senadores romanos teria que coincidir com a razão do Conselho ateniense e convir na necessidade de redução do montante tributário, acima da capacidade contributiva do povo daquela cidade. Justa portanto a causa, justa seria a redução pleiteada.

1.59 Vê-se portanto qual o caminho de sustentação de seu império vasto interessava aos romanos; primeiro a aplicação de tributos permanentes a serem pagos pelos povos subjugados. De outra parte, o desenvolvimento às últimas conseqüências do sistema escravagista, deixando os escravos sua função de prestadores domésticos de serviços, para realmente passarem a operar como verdadeiro meio de produção, industrial e agrícola, além da prestação obrigatória de serviços de guerra.

1.60 A economia romana desenvolve-se no sentido da sustentação da política de conquistador de seu povo. Suas estradas, aquedutos, edifícios, cidades, representavam meios para exercer vigilância até os pontos mais distantes de seu império. A agricultura praticada pelos romanos primitivos, foi abandonada pela cultura extensiva praticada nos latifúndios imensos de seu território. Como na Grécia, as atividades artísticas, industriais, comerciais, agrícolas, passaram a ser consideradas indignas, e o romano erigiu-se em povo eminentemente consumidor, nada procurando produzir por seus próprios meios. As províncias conquistadas eram escravizadas e obrigadas a abastecer a metrópole de suas necessidades de consumo.

1.61 As idéias econômicas, como as tributárias, eram olímpicamente negligenciadas, ainda mais que entre os gregos (pois estes não dispunham, em seu auge, de um império para abastecê-los).

1.62 A única política econômica identificável entre os romanos era a intervencionista, natural em um estado centralizador, necessária para corrigir as inúmeras falhas de produção e abastecimento que perturbavam a paz do império.

1.C. Desenvolvimento das idéias econômicas na Idade Média

1.65 Após a debacle do império romano, no período intermediado pelos séculos V e XI de nossa era, a civilização européia, representativa nuclear da denominada ocidental, entra, mergulha, em período de trevas semelhante ao ocorrido na Grécia na idade antiga, após a debacle da civilização micênica.

1.66 Os acontecimentos de então na Grécia, inclusive com a interiorização das tribos helênicas em um mundo rural onde a sobrevivência predomina, parece servir de modelo às ocorrências pós-Roma na Europa.

1.67 Já fizemos referência também a período semelhante, de desenvolvimento de sistema fundiário feudal ocorrido no Egito antigo, mas repare-se que a motivação de nossa comparação da Idade Média com o período de trevas grego tem razão outra, diferente da citação egípcia, dado que esta inseria-se em contexto diverso.

1.68 O que nos interessa agora é observar o desenvolvimento da economia servil que substituiu a escravocrata do império romano, continuando a elidir a tributação de sua função de sustento do estado. A bem da verdade, neste primeiro período, a Europa na Idade Média, politicamente pulverizada, a organização estatal oriunda de Roma destrocada através dos tempos pelas hordas bárbaras, árabes e turcas, sucessivamente, sobrevivia, mesmo sob a passiva religiosidade agostiniana, tendo a Igreja Católica como única organização estável e coerente a substituir o quase inexistente poder estatal.

1.69 A economia na Idade Média, com o desaparecimento daquela baseada no escravo como mais importante força de trabalho, com a derrocada do poder militar e poder de polícia causada pelo funcionamento, ou mal funcionamento, político feudal, provoca ainda inevitável fragmentação econômica.

1.70 Vemos, portanto, que a chamada evolução do sistema escravagista para o feudal registrado por Marx em seu "materialismo histórico", é mais, na verdade, uma "involução" de um sistema mais generoso para outro inferior em termos sociais e de qualidade de vida dos excluídos. O feudalismo nasce do empobrecimento dos romanos que, não podendo mais sustentar seus escravos, os "libertam", isto é, os abandonam à própria sorte; – e eles vão se transformar nos servos da gleba.

1.71 A partir do século XI uma idéia se desenvolve entre os líderes temporais e religiosos de então, de combate ao domínio islâmico sobre a Terra Santa. Uma nova ordem religiosa e filosófica torna-se necessária, a par de uma arremetida militar especial voltada à libertação da Palestina e Jerusalém. Os ideais iriam ter de mudar para servir de suporte à nova ordem religiosa e guerreira, e as tropas que teriam de se deslocar, em seqüentes e diversas tentativas "cruzadas", exigiriam apoio financeiro cada vez mais vultoso. Enfim, no século XIII, a filosofia, a Igreja, e o próprio Estado insipiente, finalmente acabariam por sofrer a mutação necessária à eclosão da chamada Alta Idade Média, a Renascença e a Idade Moderna.

1.72 O século XII particularmente marca o ressurgimento de uma certa economia de trocas que é estimulada pela Igreja e pela organização feudal, no sentido do estabelecimento de uma necessária ordenação do campo social e político, relegada a uma condição mínima no longo período de trevas emergido da antigüidade romana destrocada pelos bárbaros.

2. Alta Idade Média

2.A. O nascimento do pensamento fiscal

2.1 A própria superação da barbárie com a integração progressiva e vigorosa dos habitantes do norte e leste europeu à comunidade herdada da latinidade, vieram facilitar e propiciar o percurso da etapa seguinte, que levaria a civilização ocidental à modernidade, sobretudo econômica.

2.2 O quadro a partir do século XII seria marcado por uma evolução contínua (a despeito de tropeços terríveis, causados sobretudo pelas pestes e por guerras intermináveis), a partir da servidão em que se encontrava o grosso da população. A amenidade da doutrina católica agostiniana e franciscana, ajudaram sem dúvida a que as primeiras etapas fossem vencidas.

2.3 A economia de troca referida ao final do capítulo anterior, renasce com o paulatino desenvolvimento da vida medieval do interior da gleba para as cercanias dos castelos, no fortalecimento dos aldeamentos e burgos, na evolução da economia de subsistência para uma economia regional de trocas que iria ter como agente catalisador as cidades.

2.4 As idéias tributárias, ligadas apenas às contribuições religiosas inspiradas no dízimo bíblico, vão tomar corpo no aumento das necessidades financeiras geradas pela manutenção mesma da gleba, depois dos feudos castelões e aldeamentos, depois das cidades; o mercado naturalmente vai se ampliando, e as vias de comunicação que servem ao sistema de intercâmbio entre as mercadorias produzidas nos burgos e as cultivadas no campo, têm de ser implantadas e conservadas.

2.5 Enfim o estado medieval emerge, apoiado inclusive pela aceitação das idéias filosóficas aristotélicas, modernizadas por Alberto Magno e Tomás de Aquino.

2.6 O escravismo grego e romano têm de finalmente ceder lugar a uma organização social interna diferenciada da servidão (que durante séculos o vinha mascarando), e o novo estado teria que de alguma forma auto-sustentar-se. Um cruel sistema de tributação por capitação é imposto a partir da relação do senhor feudal com seus servos, e de uma conseqüente relação assemelhada dos castelões com seu soberano.

2.7 Formas compulsórias de doações, em espécie, em soldados, em ouro e prata vão custeando as necessidades, especialmente as guerreiras, dos reinos que vão se formando pela união dos feudos, que se transformam em nações, geridas a partir de grandes cidades que se tornam sedes desses nascentes reinos.

2.8 Na Itália, são cidades-estado que se organizam a partir de uma vocação comercial que se desenvolve em ricos padrões, em Gênova, Florença, Pisa, Veneza.

2.B. O desenvolvimento dos fenômenos fiscais

2.9 Quando as linhagens reais estão já razoavelmente estruturadas, na Península Ibérica, na Inglaterra, na França, os fenômenos conhecidos por mutações monetárias sobrelevam.

2.10 Na realidade os reinos centralizados necessitavam mais e mais recursos, as despesas públicas iniciavam sua secular evolução, e as matérias tributáveis ainda eram parcas, insuficientes. O recurso pois era a manipulação monetária praticada pelos soberanos, principalmente a partir de Filipe IV, o Belo, e que nada mais eram do que recursos fiscais destinados a suprir os cofres reinóis.

2.11 O desenvolvimento do mercado de trocas tornou as moedas partícipes indispensáveis das operações financeiras, e os reis, sempre visando o entesouramento indispensável à sustentação de seus reinos, lançavam mão de mutações nominais – alteração da relação moeda corrente/preços, ou da moeda corrente/moeda ouro (ou moeda real) ; mutações do peso – mudança do peso da moeda sem alterar-lhe o valor nominal; mutações materiais – alteração na proporcionalidade das ligas metálicas utilizadas, ou simples substituição de um metal por outro menos valioso.

2.12 Eram esses recursos fiscais que, embora tendo sentido prático, suprimindo as necessidades do estado, soavam a esbulho mais do que a um exercício soberano de regular captação de recursos.

2.C. Multiplicidade tributária: primórdios da tributação indireta

2.13 Ausente a força de trabalho escrava, impossível as práticas imperialistas até finais do século XV, o estado europeu prossegue fragmentado, portanto fraco. A força da Igreja, com o fracasso das cruzadas, também se enfraquece. E as cidades-estado italianas, após a queda de Constantinopla e com a absorção por elas da fina intelectualidade bizantina, prospera, cultural, comercial, militar e economicamente. Mas o seu modelo de estado é o grego clássico, não o romano; as cidades guerreiam entre si na disputa pela hegemonia, com seu reflexo imediato sobre a prosperidade comercial e econômica. E um novo poder, de existência milenar, se avulta nas águas do Mediterrâneo: a pirataria.

2.14 O sistema de captação de recursos de natureza tributária se intensifica, as mercadorias de produção campesina e do artesanato são gravadas por impostos vários, na sua maioria de caráter pessoal sobre o produtor, artesão ou comerciante, nas mais variadas formas de licenças e de patentes; mas a arrecadação tributária continua insuficiente e o estado é suprido pela "generosidade" dos abastados e pela rapina. Aliás, alguns estados poderosos, como Veneza, por exemplo, "vendem", em forma de tributo, a proteção a estados menores e mais fracos, em sistema mais ou menos semelhante ao praticado por Roma contra suas colônias.

2.15 De qualquer forma, é nesta época, de abundância e desenvolvimento cultural itálico, a par do desenvolvimento que ocorre na península ibérica, titular dos oceanos e do comércio de longo curso, além das descobertas de além-mar, que as idéias mercantilistas, evolução natural da economia regional para a economia nacional, começam a tomar sentido, e a questão tributária, finalmente, agora inserida na disciplina referente às finanças públicas, vão poder ser por primeira vez tratadas em caráter mais avançado.

3. Mercantilismo

3.1 A grande transformação cultural provocada pela Renascença italiana se conjuga com o esforço ibérico de domínio dos oceanos. A dimensão ampliada do mundo foi sendo imposta à mentalidade do homem desde as conquistas de Alexandre, através do império romano e, embora sem o caráter típico ocidental, com as conquistas árabes, primeiro, e turcas, depois. De qualquer forma, o comércio com o oriente, que insuflara no passado remoto de nossa civilização o desenvolvimento das colônias gregas jônicas, impõe-se, na alta Idade Média, à culta Itália renascentista; o suprimento de mercadorias orientais, mormente chinesas e indianas, com seu consumo exacerbado e já se espalhando pela Europa, necessitava do domínio de rotas marítimas que chegassem ao oriente distante.

3.2 O primeiro movimento de integração (ou globalização) humana dá-se com a domesticação e adestramento de diversos animais utilizáveis no transporte humano, alguns extremamente resistentes como o elefante, outros de uso especial, como o camelo; mas foi sem dúvida a domesticação do cavalo que possibilitou a comunicação, difusão e integração da cultura indo-européia e a partir daí, o desenvolvimento da chamada civilização ocidental.

3.3 A caravela portuguesa do século XV foi o cavalo dos mares, o elemento não só do estabelecimento das rotas marítimas perseguidas pelos mercadores mediterrâneos e das descobertas, mas o primeiro agente moderno de integração, desta vez, global mesmo.

3.4 Portugal, encravado entre a Espanha e o Atlântico, tinha por opção, difícil mas única, o domínio da navegação de alto mar em desenvolvimento de sua marinha costeira, tecnicamente já bem avançada. E com a caravela pôde vencer a barreira de Gibraltar e atingir a costa africana onde, sobretudo pelos esforços do Infante D. Henrique, o Navegador, que em longo período, na verdade por mais de meio século, prepara, cientificamente, o descobrimento do caminho das Índias, bem como o domínio técnico da navegação oceânica.

3.5 Como todo instrumento de avanço da cultura humana, o domínio dos oceanos iria possibilitar também o desenvolvimento de uma florescente pirataria, em nível jamais visto antes, e a introdução de um novo sistema escravagista extremamente disfarçado, o colonialismo, que iria inclusive conviver e incrementar, com o rico tráfego de escravos, uma outra face explícita desse sistema.

3.6 Por outro lado, a necessidade do desenvolvimento da navegação de longo curso faz com que se integrem, de forma prática, os diversos ramos de saber humano intervenientes tornando a cultura, laicizada pela Renascença, um elemento ativo e respeitado pelos cidadãos em geral.

3.7 Este agente do desenvolvimento comercial, que iria depressa levar os mercados nacionais a internacionalizarem-se, é reforçado significativamente pela descoberta da imprensa por Gutemberg em 1450 e pelo movimento de cisão da Igreja denominado "Reforma", – em especial o dogma calvinista da predestinação que libera o fiel para a prática sem culpa da atividade econômica especulativa e, até, o exercício do proibido e malvisto empréstimo a juros, indispensável à nova ordem econômica nascente, ávida de capitais e portanto dependente do desenvolvimento de um consistente sistema bancário. – Consta que em certa época a Igreja, na Itália, proi-

bia terminantemente o empréstimo a juros, abrindo exceção apenas para os judeus e para os lombardos.

3.8 O capitalismo nascia e, com ele, o mercantilismo.

3.9 O passo inicial foi o desenvolvimento do monetarismo, e mais particularmente, o chamado "metalismo". As idéias metalistas já eram de extrema importância na Grécia clássica, que fundava a riqueza da "polis" no acesso às minas de ouro e prata, praticando inclusive uma curiosa poupança com o uso desses metais em sua estatuária religiosa; – os templos de então deveriam ser tão seguros quanto os bancos modernos, dado estarem permanentemente vigiados pelos sacerdotes, auxiliados pelo temor leigo do castigo, divino ou humano, resultante da prática de qualquer ato de profanação.

3.10 A Espanha do século XVI, depois do assalto às riquezas incas, maias e aztecas, foi um exemplo à Europa da importância das "idéias metalistas", que iriam sublinhar a aquisição de riquezas, promovida pelos mercantilistas. – Dizia Scipion de Grammont: "O dinheiro se transforma em tudo quanto se quer: é pão e é vinho, é tecido, será um cavalo, uma casa, uma herdade, uma cidade e uma província".

3.A. Correntes

3.11 A grande diferença do desenvolvimento do colonialismo lusitano e hispânico tem, com certeza, sua raiz nos tipos de habitantes encontrados no Brasil e os encontrados na costa do Pacífico, nos Andes, na Centro América e México; em todas essas regiões últimas, os povos nativos haviam dominado de há muito a metalurgia dos metais preciosos e os usavam especialmente em sua ornamentação religiosa. Assim, mais que a minas, os espanhóis encontraram uma extraordinária riqueza em peças fundidas de ouro e prata. Tiveram que, praticamente, dada sua superioridade militar e suas armas de fogo, partirem para a rapina pura, seguida do inevitável genocídio dos "incrêus". Além disso tiveram acesso também às minas, embora lhes fosse mais cara a rapina.

3.12 O reflexo foi, como já referido, um extraordinário enriquecimento da Espanha, que iria se traduzir em um sistema econômico monetarista moderno de extraordinária influência e denominado genericamente "mercantilismo".

3.13 Este sistema desenvolveu-se a par dos progressos materiais alcançados nos últimos cinco séculos, doutrinariamente dominante no período entre meados do século XV e meados do século XVIII, mas com sua variável monetarista de validade afirmada até à realização da conferência de Bretton Woods.

3.14 A corrente mercantilista espanhola, chamada com razão "metalista", funda-se na estocagem dos metais trazidos da América e influencia os hábitos europeus de comércio, tanto quanto, agora, à pirataria de alto mar.

3.15 Os primeiros teóricos do mercantilismo estabeleceram uma relação direta da riqueza, das nações ou pessoal, com o montante de ouro e prata acumulado. Mas como os metais, meras mercadorias embora preciosas, entrassem na composição do comércio, local sim, porém mais significativo ainda se internacional, logo o estado estende seu braço intervencionista para impedir que, no intercâmbio internacional, houvesse perda de riqueza monetária para o país. Já em fins do século XV os soberanos espanhóis Fernando e Isabel baixam ato proibindo a exportação de metais preciosos, podendo os infratores serem apenados inclusive com a morte.

3.16 Outra medida adotada foi a fiscalização dos contratos comerciais internacionais, na verdade de difícil fiscalização, com vistas ao controle da saída e entrada de metais que permeassem esses negócios. Esta idéia, de caráter macroeconômico, está na base da concepção mercantilista de balança comercial, através da qual se procura regular toda movimentação mercantil forçando a que a balança nacional seja credora.

3.17 A corrente francesa, "industrialista" ou "colbertista", pretendemos desenvolver adiante a par de outras idéias, mais ligadas ao sistema tributário, quando tratarmos de Colbert e o desenvolvimento de uma ciência nova, a "ciência das finanças". Mas desde já podemos adiantar que o industrialismo francês e "colbertista", funciona sobretudo como uma opção preferencial, já tomada à época de Luiz XIII, pela indústria em detrimento da agricultura. E a "balança comercial" começa a ser conduzida no sentido de se privilegiar as exportações, especialmente as de luxo. A política de incremento populacional é preconizada, no sentido de aumentar a produção interna, não apenas no sentido de produzir bens destinados à exportação, como no de produzir bens que satisfaçam o consumo interior, evitando-se importar.

3.18 Esta política mercantilista francesa leva inclusive à intervenção nos hábitos de consumo, pela limitação do acesso da população aos objetos de luxo, destinados à exportação.

3.19 A corrente inglesa estrutura-se à sombra da vocação de comércio aliada à potência marítima em que a Inglaterra se torna, logo após a época das descobertas. Uma linha auxiliar, marota, é a tolerância inglesa para com seus corsários que acabam, de um modo ou de outro, recebendo apoio em seus momentos de infortúnio. Naturalmente a entrada dos metais obtidos em seus saques, disfarçadamente se contrapunham à tolerância e ajuda mencionadas.

3.20 Mas, de qualquer forma, os comerciantes ingleses, protegidos pela situação geográfica do país, antevêm, de sua segura e portanto cômoda posição, antes mesmo que o segmento político, a possibilidade de enriquecimento, nacional e pessoal, através de práticas clássicas de comércio, ou seja, comprando e vendendo bem. Para isso, achavam, as restrições ao livre câmbio de metais preciosos era inconveniente, dado que o ouro e a prata eram a mercadoria de troca preferida pelos produtores de especiarias; deste modo, com ouro se comprava mais barato ditos produtos orientais diretamente em sua fonte e vendidos no mercado europeu com margem de lucro tão favorável que, forçosamente, permitiria uma entrada de metais altamente compensadora.

3.21 O sucesso da pressão dos comerciantes ingleses sobre o parlamento resultou no enriquecimento, a prazo mediato, da Inglaterra, na fixação dos conceitos teóricos básicos do chamado mercantilismo inglês e, a longo prazo, no desenvolvimento da política colonialista que levaria à formação do império britânico, aquele "em que o sol jamais se punha".

3.22 A corrente alemã denominada cameralista adapta o mercantilismo à situação típica das terras germânicas subdivididas em um sem número de principados, ducados e reinos, ao mesmo tempo que possibilita um certo desenvolvimento científico do sistema, característico do estilo alemão. Na retaguarda do processo vamos encontrar Puffendorf que filosoficamente afirma a supremacia do estado, na defesa dos interesses do príncipe sobre o povo. A própria expressão "cameral" distingue estado de povo, pois se refere a um conselho consultivo do príncipe, ou o tesouro da coroa, portanto a essência de um sistema voltado à preservação das finanças e da economia dos principados.

3.23 A par de exageros, como o de J.J. Becker que considerava os particulares que se beneficiassem de exportações ou importações "verdadeiros criminosos", o cameralismo representou um avanço na sistematização científica do mercantilismo pela tentativa louvável de classificar e identificar as funções de natureza econômica do estado e estabelecer os parâmetros de uma correta política econômica.

3.24 No esforço para distinguir o econômico do político o cameralismo torna-se precursor do que se pode denominar modernamente "Economia Política". Cabe, principalmente, a von Justi esse esforço mencionado de sistematização e o tratamento especial e diferenciado da função da tributação no contexto econômico. As idéias poderosas e reformadoras de Colbert, inseridas profundamente no contexto francês, já servia de modelo aos estudiosos e realizadores da administração pública européia e von Justi foi dessas idéias um importante continuador.

3.25 Ele percebe a importância para um estado centro-europeu de porte reduzido e de autonomia militar limitada, da existência de um sistema tributário auto-sustentável e assim, preconiza a montagem de um conjunto de regras que objetivem a simplificação, avaliação e arrecadação de impostos, equilibrando a taxaço para não prejudicar os meios produtivos, sobretudo agrícolas, e propondo a igualdade entre os contribuintes diante do ônus tributário.

3.26 Estas preocupações com a gênese tributária dos cameralistas tem algo a ver com o desenvolvimento dessa preocupação entre os alemães durante o governo de Bismarck e as idéias tributárias de Lassalle (que assessorou o ditador prussiano por breve tempo, – inclusive em razão de sua morte prematura), até a modernidade tributária alemã alcançada com Enno Becker.

3.27 A ramificação germânica do mercantilismo, através de uma adaptação engenhosa dos princípios franceses e italianos principalmente, traz sua contribuição científica no sentido da generalização dos princípios de uma economia enfocada a partir do interesse do estado, ou do tesouro real, afastando-se qualitativamente do enfoque puramente mercantil, firmando uma ciência política que, paternalista ou não, considera a economia como uma sua linha auxiliar.

3.B. O mercantilismo fiduciário

3.28 Seguindo uma direção lógica desde o metalismo espanhol do século XV, no século XVIII o monetarismo europeu desemboca no inevitável deslocamento dos metais preciosos de sua função objetiva de elemento denominador de troca para uma função lastreadora do sistema financeiro. E merece destaque primeiro o trabalho de John Law.

3.29 A evolução do metalismo para o monetarismo puro, passa da estocagem de metal para o uso monetário dele; e com Law, principalmente, vai transformar-se em elemento de fidúcia, lastreador de um sistema monetário qualquer. O instrumento vai ser o papel-moeda, de emissão bancária e que logo vai circular de acordo com as regras, otimizadas, de funcionamento de um estabelecimento da espécie, que guarda dinheiro alheio, dá-lhe curso, e crê que jamais um contingente significativo de seus depositantes busque resgate de suas economias simultaneamente.

3.30 Law, de origem escocesa, põe em prática suas idéias em Paris, onde funda seu banco e se envolve com a reorganização da Companhia das Índias Ocidentais, criada por Colbert, provoca a fusão a ela da Companhia da África e reorganiza a Companhia do Ocidente, à qual compete explorar o vale do Mississipi. Mais adiante consegue transformar seu estabelecimento bancário em banco real e incumbido de cunhar moeda e até receber impostos por conta da Coroa. Law então é nomeado Controlador Geral das Finanças do reino.

3.31 Law achava, e com razão, que a massa de clientes de um banco não exigiria o resgate de suas notas bancárias por metal ou espécies metálicas enquanto a instituição lhes merecesse confiança. Mas errou ao achar que podia emitir papel-moeda com o objetivo puro de fomentar aumento de produção de bens e evitar retração econômica; o caráter visivelmente inflacionário dessas operações logo foram percebidas e sua instituição perdeu a credibilidade, indo à bancarrota.

3.32 Mas as idéias fiduciárias ficaram, até praticamente nossos dias.

3.C. O reflexo colonialista do mercantilismo

3.33 O mercantilismo teorizou o colonialismo nascido com os descobrimentos. E viabilizou o colonialismo posterior, "moderno". A forma colonial – sobretudo esta, moderna, posta em relevo nada sutil pelos autores econômicos mercantilistas, ingleses em primeiro plano – veio substituir com vantagens os sistemas produtivos passados, do servilismo feudal ao escravagismo romano, no quesito mão-de-obra. E não vedou, ao menos a princípio, a forma escravagista explícita adotada nas Américas, dado que o tráfico de escravos foi, durante muito tempo, o mais rentável dos empreendimentos. Até Voltaire, o iluminista, andou aplicando seu dinheiro neste rico negócio.

3.34 O eixo de sustentação do mercantilismo, desde seus primórdios, foi sem dúvida sua vertente monetária. Desde o metalismo simplista espanhol, até às formas mais complexas, como a fidúcia de Law, o monetarismo foi a pedra de toque do mercantilismo. E quando este se esgotou, presa do desenvolvimento tecnológico do sistema produtivo, o monetarismo sobreviveu e continuou servindo às nações dominantes por mais quase dois séculos.

3.35 O mercantilismo pregava que a riqueza das nações se formavam mediante práticas comerciais lucrativas, na medida em que essas práticas assegurassem o entesouramento dos resultados em metal nobre. A organização política e militar, as práticas dirigidas de comércio e a própria legislação protetora (da atividade econômica das nações dominantes), estavam postas a serviço desses objetivos.

3.36 A pirataria de alto mar era outra linha auxiliar importante, para a Inglaterra especialmente; mas seu uso deveria ser cauteloso pois implicava indiretamente no reconhecimento de alto risco, se oficial, de uma atividade criminosa. O país beneficiário da pirataria teria que arcar, algum dia, com os mesmos atos, aí praticados contra seu território. – E o tráfico de escravos enquadrava-se na mesma espécie de tolerado ato criminoso.

3.37 A política colonial foi deduzida diretamente do mercantilismo e evoluiu com ele. Na primeira fase pontificou o sistema luso-hispânico, substituído pela conceituação teórica dos economistas europeus não ibéricos na fase posterior que consistia, substantivamente, na manutenção unilateral da balança comercial colonial favorável às metrópoles, situação facilmente por estas manipulada. Vê-se que dessa forma a mão-de-obra escrava ou servil poderia ser banida da metrópole e, mesmo nas colônias, não assumir caráter ostensivo. Além disso, podendo as finanças dos reinos europeus sustentarem-se desses lucros, em regra generosos, era natural que a sistemática tributária continuasse a ser mero complemento de captação de recursos públicos, calcado nas margens financeiras propiciadas pela balança comercial colonial.

3.38 As apreciadas especiarias, os metais preciosos onde os houvesse, as pedras preciosas, as matérias primas em geral, o sal, o açúcar, eram trazidos das colônias a preços vis e consumidos, elevando o nível de vida dos metropolitanos, ou revendidos com grandes lucros traduzíveis em reservas metálicas. – Para atrapalhar, já que nada é perfeito, somente a concorrência entre as próprias nações colonialistas.

3.39 Este problema último porém era contornado por uma política monopolista, razoavelmente consentida internacionalmente, em que as metrô-

poles se asseguravam da totalidade das compras das suas colônias, forneciam ou filtravam todos os bens de que a colônia necessitava, além de reservar exclusividade para sua frota no transporte intercolonial. Com essas providências e alguma vigilância (já que havia um natural respeito internacional a essas regras, que serviam a todos), os problemas de competitividade se resolviam. – Difícil era resolver os originados pelas guerras, não incomuns, entre os países colonizadores; em certas ocasiões, através de tratados em geral secretos, conseguiam isolar as colônias desses problemas conjunturais.

3.40 Josias Child, construtor de navios em Portsmouth, Inglaterra, já em 1668 anotava (in "Brief observation concerning trade"): "É necessário confinar e limitar à metrópole, através de boas leis e severa execução das mesmas, o comércio das colônias". – As metrópoles impunham, naturalmente às colônias seu sistema político e suas leis, não merecendo estas últimas nenhum tipo de consulta; esse tipo de coisas, aliás, é praticada de certa forma até nossos dias nas relações pós-coloniais, no âmbito da "Commonwealth", como entre a Inglaterra e a Austrália e que tem provocado ultimamente iradas reclamações de parte dos australianos. – Ilustra a questão uma lei de proteção ao monopólio da noz-moscada imposta pela Holanda às suas colônias da Malásia. Apenava, dita lei, com amputação das mãos, a posse pelos nativos de nozes e, com a pena de morte, o plantio de árvores da espécie em suas propriedades. Já no início do século XIX descobrira-se que o plantio nativo da noz-moscada era feito por um pássaro, espécie de corvo, ou gralha. No Brasil mesmo temos exemplo de ocorrência símile em relação à propagação da floresta de pinheiros no sul, e da própria noz-moscada entre outras especiarias, em Iguape, no Vale do Ribeira, em São Paulo (espécies estas trazidas às escondidas por D. João VI), através da atividade das gralhas azul e do campo. – A pérfida lei holandesa só foi revogada, todavia, na última década do século passado. Quantas centenas, ou milhares, de malaios não foram sacrificados por esse "equivoco" batavo.

3.41 O mercantilismo se extingue quando o movimento industrial domina de vez os meios de produção. Mas transmite à nova ordem dois de seus postulados: primeiro, seu monetarismo já em sua conformação última, a fiduciária; segundo, a figura do comerciante banqueiro, ou simplesmente banqueiro, o agente financeiro que vai ser de utilidade ímpar no fornecimento dos capitais exigidos pela nova classe produtora, a ponto de nominá-la.

4. Colbert

4.1 Jean-Baptiste Colbert (1619-1683) é tratado em destaque no quadro do mercantilismo, dada a sua importância no desenvolvimento da segunda parte deste trabalho. Representa ele com seu pensamento pujante e sua extraordinária capacidade de transformar idéias em fenômenos mediante incrível capacidade de trabalho, a matriz daquilo que pretendemos desenvolver. O aspecto que nos é mais importante de Colbert diz respeito à sua interferência criadora no campo da ciência das finanças e, mais ainda, da administração financeira-tributária.

4.2 Na França Colbert transformou-se numa lenda poderosa, mítica, que reflete-se no pensamento francês e em sua administração pública praticamente até nossos dias.

4.3 Viveu no século XVII, sua infância e juventude no reinado de Luiz XIII, e sua maturidade e velhice no reinado de Luiz XIV, o Rei-Sol.

4.4 Seus primeiros estudos supõe-se terem sido ministrados pelos jesuítas, mas é a partir de 1634 que começa sua educação, a que o levaria mais tarde ao cargo de Ministro das Finanças e o todo-poderoso conselheiro do reino. A partir de 1634, aos quinze anos, ele inicia sua aprendizagem junto a Mascranny, banqueiro em Lyon; vai para Paris onde estuda o ofício de notário junto a um procurador do "Châtelet" (onde funcionavam os principais tribunais e cartórios parisienses), antigo provedor militar transformado em oficial de finanças; recebe uma educação de comerciante e de oficial de finanças, com as noções jurídicas pertinentes adquiridas com o trabalho prático. Em 1640 é nomeado "comissário de guerra", cargo exercido junto ao secretário de Estado e que, além de bem remunerado, possibilita a Colbert freqüentes viagens por todo o reino para conhecer tropas e guarnições, o que lhe iria ser de grande utilidade futura, quando do exercício das altas funções que alcançou. Em 1645 passa a servir a Michel Le Tellier, secretário da guerra, que o ajudará na obtenção do título de conselheiro de Estado. – Em 1648 casa-se com a filha de um alto funcionário de finanças do reino, que lhe valerá o aporte de 100.000 francos de dote.

4.5 Desta base aposta à sua biografia até os 29 anos irá somar-se seu gênio financeiro e um conjunto de relações que negará o mito de que ele guindou-se às altas posições no reino de França mediante um golpe de sorte. Na verdade sua família provinha de uma tradicional dinastia de banqueiros e comerciantes internacionais da região de Reims e Ardennes. E nos finais do século anterior e no início do em que viveu, eram estreitamente ligados ao meio dos banqueiros lioneses, próximos ao poder já com Luiz XIII e em grande destaque no reinado seguinte, sobretudo por contactos familiares com Le Tellier, político de destaque que, quando secretário da guerra, lhe daria substancial ajuda.

4.6 A França alcançara o "status" de grande potência no reinado de Luiz XIII, especialmente devido à atuação do Cardeal Richelieu. A consolidação da França no estrangeiro como potência militar se deve ao Cardeal, embora sua atuação política interna não fosse tão eficiente. Na verdade os encargos da coroa francesa aumentaram substancialmente em razão de seus compromissos externos, enquanto não foram suficientemente cuidadas as finanças internas que, sacrificadas, deixaram de poder incentivar o comércio, a agricultura e a indústria.

4.7 O reinado de Luiz XIV se inicia com a tutela do rei infante exercida por Mazarin, discípulo e colaborador de Richelieu, que se propõe con-

tinuar a obra do célebre Cardeal. Este o havia indicado para ser seu substituto ao rei Luiz XIII e Luiz XIV o manteve no poder até a sua morte, em 1661. O absolutismo monárquico defendido por Richelieu é consagrado e a hegemonia externa da França confirmada pela subjugação da nobreza austríaca. A grandeza francesa é firmada, ainda que a duras penas.

4.8 Da nossa perspectiva histórica observamos estas posições defendidas por Richelieu e Mazarin como retrógradas; porém um dado importante pesava (além do grave problema religioso relacionado aos huguenotes): só o absolutismo real podia fazer frente e subjugar o movimento de renascimento do poder feudal, que se contrapunha ao interesse geral na defesa da volta de privilégios ultrapassados, – saudades do servilismo talvez.

4.9 Por volta de 1650 Colbert deixa Le Tellier e passa a trabalhar com Mazarin, e ganha a sua confiança ao longo do tempo a ponto de se destacar em relação a Fouquet, que não gozava da estima de Mazarin. Este o recomenda ao rei como homem de rara fidelidade e fortaleza e, após a morte de Mazarin, o grande Colbert desponta; ele não só ganha a confiança de Luiz XIV como sua cumplicidade para levar a desgraça a Fouquet. Menos de um ano após a morte de Mazarin, Fouquet é preso por D'Artagnan na Bretanha, submetido a julgamento que dura três anos e afinal condenado à prisão perpétua.

4.10 A prática que acabou por levar Fouquet à desgraça foi iniciada após o Tesouro esvaziar-se, ao fim da guerra dos trinta anos, seguida da guerra contra a Espanha e de uma guerra civil ("la Fronde"). Na expectativa de a situação se normalizar e o Tesouro voltar a ser suprido, foram lançados títulos (bilhetes do Tesouro) administrados diretamente pelos tesoureiros, sob cobertura do Superintendente de Finanças, Fouquet. No jogo de circulação desses bilhetes, Fouquet enriquece prodigiosamente utilizando-se, por certo agindo na fronteira da legalidade, do exato conhecimento que tinha do funcionamento das operações.

4.11 A partir do afastamento de Fouquet, Colbert "reina".

4.12 Ocorre sob seu comando, intelectual sobretudo, uma verdadeira revolução, ocorrida em 1661 exatamente. Primeiro a morte do Cardeal Mazarin, que libera psicologicamente para a ação não apenas Colbert, mas também Luiz XIV; segundo a prisão e neutralização de Fouquet.

4.13 Colbert e o rei vão formar uma sólida e discreta dupla, em que o poder monárquico, reforçado e elevado, possibilita a execução da reforma pretendida pelo ilustre mercantilista, sem os habituais protestos dos prejudicados e sem disputas pelo poder; – esta, sem dúvida, é a vantagem da monarquia absolutista.

4.14 Luiz XIV suprime o cargo de primeiro-ministro, de sorte a não precisar substituir Mazarin; e depois o de superintendente das finanças, cargo de Fouquet. Cria em contrapartida um conselho de finanças do qual irá fazer parte pessoalmente, comparecendo freqüentemente às suas reuniões. Para todos os efeitos, o rei assumira todas as funções mais importantes do estado, centralizando o poder.

4.15 Então a obra de Colbert pôde ser encetada. Explica previamente ao rei suas idéias, sublinha o fato de que a fraqueza da França estava relacionada à concorrência internacional de Inglaterra e Holanda, que era preciso superar; o rei o ouve e apoia; mas o teria entendido? Em carta datada de 1666 enviada ao embaixador francês em Londres, Luiz XIV demonstra que não havia entendido

nada do que lhe explicara Colbert, ou que não acreditava profundamente nas teorias de seu ministro.

4.16 As reformas de Colbert abrangem três etapas. Primeiro uma severa reforma administrativa que, entre outras providências abaixo daquelas já mencionadas e tomadas pelo rei, altera o quadro das intendências de finanças, já que Colbert, tendo sido ele mesmo um, prefere aos funcionários assalariados, funcionários contratados e que operem em forma delegada, a par de engenheiros e técnicos em geral que pudessem suprir as necessidades do setor. Forma um corpo de altos funcionários delegados ("commis") que, como os inspetores de manufaturas (outro cargo por ele criado), permite-lhe o controle da administração financeira, da marinha, das colônias, e a submissão à sua política das manufaturas, e o desenvolvimento das vias de comunicação terrestres e fluviais, bem como do transporte marítimo de longo curso. – Segundo, uma reforma tributária que lhe permite fazer frente aos grandes concorrentes indicados, Inglaterra e Holanda, favorecendo o enriquecimento da nação francesa rigorosamente dentro dos princípios mercantilistas que aceitava. – Terceiro, a adoção de um sistema de proteção ao comércio que possibilitasse o aumento das exportações, mormente de produtos de luxo, e a redução das importações.

4.17 Colbert procurou então saber de quais fontes deveriam provir a receita tributária francesa, a qual ele achava precisar bastar às necessidades normais do país. Perguntou-se então: "o rei paga impostos?"; claro que não, onde já se viu o rei pagar impostos; pagar a quem? a si próprio? – "E a casa real?"; claro que também não, já que são mera extensão da soberania real. – "E a corte?"; a corte?... os protegidos, os amigos, os súditos queridos do rei não devem e não podem ser incomodados com tais mesquinhas. – "E o clero?"; ora que heresia, pensar em tributar estas santas figuras. – "Os militares?"; outro absurdo, já que arriscam suas vidas pela pátria. – "A alta burguesia?";... "os comerciantes?";... "os latifundiários?" – "Afim, quem paga impostos na França?"

4.18 Colbert logo viu, se já não sabia, que o regime francês impedia que tributos diretos, como os que compunham o sistema principal da época, fossem universalizados e regularmente cobrados da maior parte dos detentores das fortunas e maiores recursos pecuniários, mesmo dos que percebiam altas rendas a título de remuneração por funções oficiais exercidas. Restava o plano mais baixo da população, camponeses, artesãos, oficiais, aprendizes, operários, mascates, balconistas, – cuja capacidade contributiva reunida estava muito abaixo daquilo que Colbert precisava para construir um novo e poderoso reino. – Como mudar isso?

4.19 Parece que Colbert aí atirou no quê viu e acertou o quê não viu.

4.20 Sua intenção primeira era rigorosamente mercantilista. Tratava-se de fazer pender a balança comercial a favor da França e entesourar os metais auferidos com o lucro. Incrementar a manufatura, desenvolver uma agricultura especial voltada para o consumo externo, patrocinar a produção de objetos de luxo, dominar o transporte das mercadorias francesas e de suas colônias, tudo era possível. Mas Colbert sabia muito bem que os demais países faziam a mesma coisa. A chave então seria o protecionismo; mas como atingi-lo sem graves protestos?

4.21 Ele primeiro atacou as exportações com taxação discreta e diferenciada segundo o grau de essencialidade dos produtos, dando preferência à taxação dos produtos de luxo. O imposto era cobrado na forma de confisco cambial e o incremento da arrecadação foi tão expressivo que logo resolveu tentar outra

fonte, desta vez gravando as importações e criando obstáculos para os produtos estrangeiros, ingleses e holandeses em primeiro lugar.

4.22 A política de Colbert, na prática, consistirá de um protecionismo progressivo destinado a possibilitar à marinha mercante e à indústria francesas, sobretudo, uma recuperação após tantas guerras e revoltas civis. Sua abordagem irá possibilitar a recomposição da atividade econômica interna e o represamento dos recursos necessários à realização de uma política industrial e mercante de grande envergadura. Este item, transporte marítimo, permitirá assestar duro golpe sobre os holandeses que se dedicavam a essa atividade com vantagem, mesmo no transporte de mercadorias francesas.

4.23 Em 1664 organiza uma tarifa aduaneira detalhada, mas ainda com taxaço bastante moderada. Mesmo assim, pelos primeiros resultados percebe o valor expressivo que tem em mãos. O tributo incorpora-se com facilidade ao preço da mercadoria e é altamente rentável em termos de montante e baixos custos de arrecadação. É menos impopular, entre os cidadãos, que os impostos diretos. Mais do que tudo porém: dele ninguém consegue escapar, rei, clero, corte, forças armadas. – Sua moderação tarifária tem justificativa: tratava-se de proteger uma indústria nascente sem interferir seriamente com o comércio europeu. O aspecto arrecadatário é observado em complementação e sugere os aumentos tarifários posteriores. Em 1667 um grande número de gêneros já merece um incremento tributário considerável, de 80, 100 e 150%, como certos tecidos, confecções, e até algumas matérias primas.

4.24 O resultado é de tal expressão que rapidamente ajuda a guindar a França a uma posição de liderança econômica na Europa. Então Luiz XIV resolve construir “Versailles”. Colbert é contra; reforma o “Louvre” na esperança de manter o rei em Paris; mas com o tesouro abastecido, o rei exulta, resiste aos conselhos sábios do ministro e constrói seu palácio de verão – o sonho da corte.

4.25 Complementa Colbert suas providências de natureza tributária com a redução de impostos diretos que irá beneficiar os agricultores do interior e empreendedores de outras áreas. Estas providências estimulam ainda mais a produção de gêneros, especialmente aqueles destinados à exportação.

4.26 Aliás, Colbert, homem do mercado internacional, mercantilista consciente, procura acumular dentro das fronteiras francesas o máximo possível de ouro e prata, importando o menos possível para evitar perdas monetárias. Em contrapartida, os industriais procuram dar de si o melhor de seus esforços para o aumento e melhoria de sua produção, o alto comércio renasce, e os campônios se aliviam pela diminuição de seus impostos.

4.27 Os burgueses, que sempre preferiram o comércio com o governo, ou a aquisição de bens de raiz, começam a se arriscar aplicando dinheiro na indústria e no comércio de risco.

4.28 Com Colbert a França afasta de vez a mentalidade feudal de seu território e assiste suas arcaicas estruturas e instituições lentamente se modernizarem e a prosperidade econômica alcançada se estender ao século seguinte.

II – PERÍODO ECONÔMICO CLÁSSICO

1. Escola fisiocrática

1.1 À sombra do iluminismo iria desenvolver-se, em reação ao mercantilismo (mas nem tanto ao “colbertismo”), aquela que iria ser considerada a primeira das verdadeiras escolas econômicas, a escola do Dr. Quesnay. Médico da corte, autodidata em economia, razoável filósofo e ancião, na segunda metade do século XVIII, ele consegue fazer suas idéias repercutirem por toda a Europa.

1.2 A escola firma idéias ligadas ao direito natural e alinha-se em postulados de natureza fundiária tomados aos romanos, ao mesmo tempo que se insere no chamado enciclopedismo francês do século XVIII.

1.3 A terra é elemento fundamental à vida humana e as únicas forças sociais realmente produtivas a ela estão ligadas: os agricultores e os proprietários imobiliários. A propriedade é pois fundamental para o bom funcionamento da sociedade, desde que possibilita, obriga mesmo, sua utilização produtiva. E o dever do titular da propriedade é mantê-la em estado de produção, a qual deve ser distribuída para atender ao interesse geral, e responder integralmente pelos ônus fiscais. – No século seguinte esta ordem de idéias seriam revividas, com outro molho, pelo jornalista norte-americano Henry George.

1.4 As duas classes realmente produtivas são complementadas economicamente por uma classe “estéril”, formada por industriais, comerciantes, profissionais liberais, toda sorte de artesãos, operários, serviços burgueses, de uma forma ou outra caudatários das forças produtivas ligadas à terra.

1.5 O ciclo econômico e a circulação da riqueza são concebidos e identificados pelos fisiocratas, que lhes atribuem uma determinante “ordem natural”, derivada da ordem natural defendida filosoficamente pelos contratualistas desde Epicuro. A escola fisiocrática formulada pelo Dr. Quesnay e seus adeptos, tinha forçosamente pés no contratualismo da escola liberal inglesa, que lhes fornecia o combustível ideológico.

1.6 A ordem natural se complementava com uma “ordem providencial” muito parecida com a utilizada por Vico para explicar o conteúdo da história. A providência divina, essência da ordem natural, da lei natural, do direito natural, pairava sobre todos e sobre tudo, de forma inalterável, mas positiva para a felicidade humana. Quesnay sentenciava: “Estas leis não restringem a liberdade do homem, pois as vantagens que oferecem são manifestamente objeto de melhor escolha da liberdade”.

1.7 A liberdade deverá presidir a ordem dos direitos e dos deveres atribuídos ao homem enquanto agente produtivo e, por consequência, sujeito de garantias da sua liberdade e da tutela do estado. Este será sustentado pela contribuição de impostos incidentes exclusivamente sobre a terra, desde que dela provém a única riqueza real. Os impostos assim devem ser taxados de forma direta e única sobre a renda dos proprietários de terras. – Esta tese se completa, e de forma bastante original, pela inutilidade de se arrecadar impostos das classes ditas “estéreis”, dado que o ônus deles repercutiriam inevitavelmente sobre aqueles proprietários.

1.8 No âmbito político os seguidores de Quesnay aproximam-se das teses de Hobbes. Conservadores, não se colocariam contra o absolutismo real vigente na França; e este somente se justificaria dentro da linha filosófico-contratualista de Hobbes, mais do que da de Locke, por exemplo. O despotismo seria a única alternativa teórica à monarquia absoluta e hereditária.

1.9 A conceituação tributária "colbertiana" é rechaçada, mas não descartada, dado que compreendem os fisiocratas a necessidade do estado dispor de instrumentos de defesa no plano do comércio internacional. O comércio em si é desprezado como atividade predadora da circulação da riqueza, mas admitida como mal necessário. Nesta ordem de idéias, a taxaço "regulatória" deste quando internacional não é eliminada, mas não compõe o quadro de sustentação do estado. – Essas idéias curiosamente permeiam os sistemas tributários modernos e serão objeto de nossos comentários futuros.

1.10 A contribuição maior da escola fisiocrática acaba sendo a sua própria existência e formulação que serviu de molde ao surgimento de outras escolas econômicas, além de seu pioneirismo científico em abordagem que, certa ou errada, entreabriu um novo caminho para os estudos dos fenômenos da economia.

2. Os precursores clássicos

2.A. Smith

2.1 Adam Smith, de sólida formação filosófica (foi professor de filosofia moral, além de literatura, em Glasgow), é em geral qualificado como “o pai da economia política”, a qual, nele, ao menos, recebe um tratamento científico de qualidade superior. Sua obra clássica “Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations” teve justa e mundial repercussão. Nela Smith desenvolve uma detalhada teoria do crescimento das nações sob ótica econômica, estabelecendo condições novas para esta atividade poder orientar o crescimento econômico a partir do conhecimento da natureza e das causas da riqueza de caráter nacional.

2.2 Smith esteve na França, época em que viveu por três anos fora da Inglaterra, entre 1763 e 1767, quando teve contacto com os fisiocratas e deles, inclusive Quesnay, certamente, sofreu alguma influência.

2.3 O mecanismo de crescimento de uma nação para Smith se fundamenta na análise dos fatores de produção: o trabalho, remunerado pelo salário, cuja divisão resulta em sua especialização e na produtividade agregada; o capital, que fornece um montante de recursos provenientes da poupança e, pois, das rendas dos particulares; a terra, que gera renda a seu proprietário. A resultante é que o produto é função da quantidade e qualidade do trabalho acionado pelo capital e o custo da produção de um bem se compõe de salário, de lucro e de renda (o produto do trabalho não pertence pois em totalidade ao trabalhador). A riqueza se define como uma potencialidade de compra; a utilidade de um bem é seu valor de uso e, seu poder de compra, igual a seu valor de troca.

2.4 O crescimento econômico resulta da acumulação de capital que permite uma melhor divisão do trabalho e da sua produtividade, enquanto que o aumento da demanda de trabalho resulta em um ajuste salarial de natureza técnica. Todavia, à medida que o tempo passa, a renda aumenta por causa da elevação da demanda e dos preços dos produtos agrícolas, os lucros diminuem, a poupança se reduz e a estagnação econômica aparece. Smith achava este fim inevitável, ainda que se pudesse retardar a baixa dos lucros com a introdução de novos ramos de atividade, ou pela exploração de novos territórios.

2.5 Smith combate o mercantilismo afirmando que o acúmulo de metais preciosos não representa uma verdadeira riqueza; que restringir importações implicam numa distorcida repartição do capital e da divisão do trabalho no interior do país; que o incentivo à exportação cria uma estrutura econômica artificial em desacordo com o jogo livre dos fenômenos naturais (e aqui vemos o dedo fisiocrata em Smith). Curiosamente para um inglês, afirma que a conquista de colônias traz mais inconvenientes que vantagens, pois interfere na liberdade de ação dos agentes econômicos e, portanto, em um melhor uso dos recursos produtivos. – A diferença da teoria político-econômica de Smith e de Quesnay está mais ou menos proporcional à diferença do contratualismo social de Hobbes e Locke.

2.6 De outra parte, Smith volta sua atenção para o orçamento público. Para ele as despesas públicas indispensáveis são poucas: as militares, as jurisdicionais, as inerentes à prestação dos serviços públicos, as com o ensino e as com a manutenção da “dignidade do soberano”. Os impostos devem respeitar quatro

regras: a capacidade contributiva; evitar o arbítrio; ser recebido no momento mais cômodo para aquele que o paga; gravar a atividade produtiva da forma mais leve possível. – Seu objetivo, está claro, era a redução do lugar do Estado deixando os recursos financeiros e econômicos à disposição dos particulares, de sorte a facilitar o crescimento da riqueza nacional.

2.7 Enfim, sofrem sua influência pensadores do porte de Ricardo, Mill, Malthus e Marx. A partir dele, por exemplo, Malthus aperfeiçoa sua análise do mecanismo do crescimento em face do aumento populacional, considerando as variáveis do crescimento potencial e do crescimento efetivo. E Marx, tomando por base Smith, formula sua teoria da mais-valia, considerando que o trabalhador nunca é remunerado pela totalidade de seu trabalho e, portanto, sujeito à espoliação de um valor que vai agregar-se injustamente ao capital. – Esta teoria marxista é naturalmente um desvio do pensamento de Smith, já que ele acredita piamente na possibilidade de um homem, qualquer homem, respeitar sempre as leis econômicas entendidas como a ordem natural fisiocrática e, jamais, ser tentado a nelas interferir, por razões científicas de ordem superior e por que qualquer manipulação dessas leis resultaria, por repercussão, em prejuízo do próprio manipulador. – “Se non è vero, è bene trovato”.

2.8 Dele disse Say: “Leia Adam Smith como ele merece e percebereis que diante dele a economia política não existe”.

2.B. Ricardo

2.9 Admirador e continuador de Smith, Ricardo detalhou e aprofundou a análise dos ciclos de produção iniciada pelos fisiocratas. Ele foi sobretudo um pioneiro da macroeconomia moderna quando estudou as relações entre ganhos (e também, segundo seu entendimento, juros e lucros de capital) e salários, iniciou o processo de compreensão da teoria da renda marginal e foi ainda um dos fundadores da teoria quantitativa da moeda.

2.10 As polêmicas suscitadas pelo debate monetário levou Ricardo a se interessar pelo funcionamento do sistema econômico como um todo.

2.11 Partindo de um ensaio que publicou em 1815 acerca do baixo preço do trigo na Inglaterra e sua repercussão sobre a renda imobiliária, os salários e os lucros em geral, redige sua obra fundamental, editada pela primeira vez em 1817: “On the Principles of Political Economy and Taxation”.

2.12 Ricardo distingue duas grandes categorias econômicas: os bens produzidos, que constituem o objeto da atividade produtiva, e as remunerações (ou rendas), em que a repartição em setores determina a produção.

2.13 Quanto aos produtos ele limita sua investigação aos bens reproduzíveis, isto é, aqueles em que a quantidade aumenta pela adição duma quantidade de trabalho suplementar. Acrescente-se que cada um desses produtos investigados devem ter, ao tempo de cada agregação, um determinado meio de produção. Todos os produtos passíveis de combinação produtiva de outros produtos, terão um meio próprio de produção, de modo que esta em seu conjunto forme um ciclo fechado, raciocínio que representa uma evolução técnica das idéias elementares dos fisiocratas sobre valor agregado.

2.14 Como Smith, Ricardo entende que todos os bens produzidos numa economia se triparte entre as classes dos proprietários, donos do solo, dos capitalistas que controlam o capital produtivo e dos trabalhadores que fornecem a

mão-de-obra necessária à produção, remunerando a todos eles de acordo com leis de mercado submissas às variações quantitativas e qualitativas do processo produtivo.

2.15 Fugindo à regra tradicional de tratar a questão fiscal superficialmente, Ricardo dedica a metade de seus "Principles" à análise extensa dos mais diversos impostos: sobre a renda da terra, produtos agrícolas, territorial, dízimo sobre a produção, sobre o ouro, casas, lucros, salários, produtos não agrícolas, – todos são por ele analisados sempre sob a ótica do "imposto tido como mal necessário", porém aprofundando-se nos aspectos técnicos e funcionamento de cada um.

2.16 Define genericamente imposto como sendo a parte do produto da terra e do trabalho de um país colocado à disposição do governo e sempre pago pelo capital, fixo ou circulante, ou pelo rendimento do país.

2.17 Diz textualmente (Cap. VIII de seu "Principles"): "Não há imposto que não tenda a reduzir o ímpeto da acumulação." – (De capital ou de poupança). – "Todos os impostos incidem sobre o capital ou sobre o rendimento. Se recaírem sobre o capital, eles reduzirão proporcionalmente o fundo cujo volume regula o crescimento das atividades produtivas de um país. Se incidirem sobre o rendimento, eles reduzirão a acumulação ou forçarão os contribuintes a poupar o montante do imposto, realizando uma redução correspondente no seu improdutivo consumo anterior de bens de primeira necessidade e de luxo. Alguns impostos produzirão tais efeitos em grau muito maior do que outros; mas o grande defeito dos impostos não consiste tanto na seleção dos produtos sobre os quais incidem, como na magnitude total de seus efeitos considerados conjuntamente."

2.18 Em harmonia com estas idéias, Say, citado por Ricardo, ao exemplificar o processo de trocas conclui: "Mas, se os encargos forem tão exorbitantes que inibam a troca, eles representarão um obstáculo ao aumento do rendimento global."

2.19 Nos permitimos em arremate, e dada a utilidade que terá para nosso desenvolvimento da segunda parte deste trabalho, registrar algumas pérolas do pensamento sobre impostos de David Ricardo, em geral negligenciado por seus comentadores.

2.20 Relativo aos impostos sobre os produtos agrícolas: "Qualquer imposto lançado sobre o agricultor, quer sob a forma de imposto territorial, de dízimos ou de impostos sobre o produto, elevarão o custo de produção e, portanto, aumentarão o preço dos produtos agrícolas.

2.21 "Se o preço dos produtos agrícolas não aumentasse de forma tal a compensar o agricultor pelo imposto, ele naturalmente abandonaria uma atividade onde seus lucros fossem reduzidos e estivessem abaixo do nível geral."

2.22 Quanto ao imposto sobre a terra: "Um imposto sobre a terra que seja proporcional à renda, e variando sempre que esta varia, é na realidade um imposto sobre a renda." – E mais adiante: "Mas, se o imposto sobre a terra for lançado sobre todas as terras cultivadas, por mais leve que este seja, será na realidade um imposto sobre o produto e fará aumentar conseqüentemente o preço deste."

2.23 Ao tratar dos impostos sobre os lucros, coloca as seguintes considerações: "Os impostos sobre mercadorias geralmente consideradas de luxo recaem exclusivamente sobre aqueles que as consomem. Um imposto sobre o vinho é pago pelo consumidor de vinho." – "Mas os impostos sobre os gêneros de primeira necessidade não afetam os seus consumidores proporcionalmente à quantidade consumida, mas muitas vezes numa proporção." – "Portanto, todo imposto lançado so-

bre qualquer mercadoria consumida pelos trabalhadores, tende a reduzir a taxa de lucro.” – “Da mesma forma, um imposto sobre os lucros do agricultor elevaria o preço do trigo; um imposto sobre os lucros do fabricante de tecidos elevaria os preços destes, e se um imposto proporcional aos lucros fosse lançado sobre todas as atividades, todas as mercadorias teriam o seu preço elevado.”

2.24 Impostos sobre os salários: “Os impostos sobre os salários fazem com que estes se elevem e, portanto, reduzem a taxa de lucros do capital.” – E mais adiante complementa: “Um imposto sobre os salários não incide sobre os acionistas nem sobre os proprietários de terra nem sobre qualquer outra classe, salvo sobre aqueles que empregam trabalhadores. Um imposto sobre os salários não passa de um imposto sobre os lucros.”

2.C. Say

2.25 Contemporâneo de Ricardo, seguidor de Smith e sucessor da escola fisiocrática, Say, considerado à sua época como o maior economista francês, teve ativa participação na discussão dos fundamentos da economia política então nascente. Sua contribuição ao seu desenvolvimento, porém, não foi tão expressivo quanto o dos dois clássicos ingleses e nem mesmo quanto o do Dr. Quesnay.

2.26 Grande empresário industrial, ligado à Inglaterra por sua opção religiosa, amigo de Ricardo e de James Mill, deu sua contribuição à história da economia política clássica adaptando os postulados do liberalismo à inglesa que professava às verdades históricas da revolução francesa. Avançou, assim, em caminho não palmilhado anteriormente e foi considerado por E. Teilhac, por exemplo, como o genial fundador da “economia social”.

2.27 Davenport o elogiava, contudo, em razão de sua atividade industrial prática, denominando-o “o moderno dos modernos”. Nesta área Say procurava aplicar seus conhecimentos seguros das ciências exatas às suas atividades concretas com bastante sucesso.

2.28 Say iria se alegrar por enunciar uma teoria econômica inconsistente, quanto simpática, típica daquele pensamento que um liberal sincero mas ingênuo expõe com orgulho: “os produtos se trocam por produtos”. É dele próprio a assertiva: “Em todo Estado, os produtores são numerosos e as produções múltiplas, e muitas das saídas são fáceis, variadas e vastas”. Quer dizer: um bem produzido nasce com um poder de compra intrínseco irreprimível, de sorte que abre caminho para outro produto numa relação matemática, de forma que esta sucessiva relação evitaria que jamais eclodisse qualquer crise de superprodução. Talvez até ele tivesse alguma razão diante das limitações de produção de sua época, mas o futuro próximo da história industrial logo desmentiria sua fórmula.

3. Repercussão das idéias liberais

3.1 As idéias liberais sempre estiveram alicerçadas, especialmente na Inglaterra, pela filosofia empírica de Hobbes e Locke. O empirismo que desde sua origem moderna, com Roger Bacon, sempre houvera sido cara aos ingleses, antiescolásticos, práticos por natureza, com o advento da revolução industrial tomou corpo e foros de verdade filosófica inabalável. Os dois citados filósofos incorporaram ao seu sistema empírico, um moderno contratualismo social e o liberalismo. Este último, embora comum aos dois, foi por Locke estendido à política, já que era contra o absolutismo monárquico, doutrina esta defendida por Hobbes. Não era somente esta divergência que separava o pensamento dos dois pensadores, já que o próprio contratualismo pelos dois adotado como justificativa da existência natural do estado, era entendido com motivação e contornos diferentes: para Hobbes, absolutista, o contrato social era irrevogável e continha em sua essência a distinção entre súdito e soberano; para Locke a irrevogabilidade do contrato não era impossível e o poder maior dentro de um estado era o legislativo, composto por sufrágio universal.

3.2 Mas de ambos se origina o liberalismo que foi então adotado com todas as suas conseqüências pela escola econômica clássica inglesa, com repercussão intensa e imediata por todo o mundo civilizado de então. Itália e Alemanha, que já eram dotadas de corrente mercantilista ativa, logo viram evoluir o pensamento de seus economistas para o liberalismo. E os Estados Unidos, particularmente, se formam vendo seus fundadores, influenciados especialmente por Locke, abraçar vigorosamente as idéias liberais.

3.3 O liberalismo praticado no interior das nações européias, com particular abrangência na Inglaterra e países nórdicos, não católicos, casase harmoniosamente com o surto industrial. A doutrina do "laissez-faire" estimula a acumulação de capitais nas mãos do empresariado burguês na Inglaterra durante todo o tempo desde o reinado de Guilherme de Orange e na França após a Revolução; os países protestantes ao norte da Europa, protegidos espiritualmente pela doutrina calvinista da predestinação, apoiam seu desenvolvimento nas idéias liberais.

3.4 Enquanto o liberalismo grassava livremente entre as hostes intelectuais européias, destacadamente as inglesas, como material de exportação cultural feita sob medida para todos os tipos de povos e nações não desenvolvidas, a cínica política econômica praticada era a do colonialismo, canhoneiras à frente, um substitutivo formidável para o escravagismo e o servilismo; dentro dos limites dos países de ponta europeus podia tranquilamente ser abolida a escravidão, enquanto a mão-de-obra colonial era servilmente utilizada graças a procedimentos liberais de mercado, embutida nos preços de seus produtos – e tudo conforme os ensinamentos de Adam Smith e Ricardo.

3.5 A pirataria de alto mar funcionava como uma contraface do liberalismo econômico, atuando de forma cada vez mais sofisticada e lentamente se transformando em extensa rede de contrabando. O aperfeiçoamento tecnológico obtido nos centros mais adiantados era logo assimilado e utilizado em benefício próprio pela pirataria, em forma assemelhada, em tempos atuais, ao comportamento dos nossos novos piratas econômicos eletrônicos, esses beneficiários do livre-câmbio

pregado pela doutrina neoliberal em voga, em sua roupagem de investidores em bolsas.

3.6 A pirataria global dos séculos XVIII e XIX transforma-se, passando da atividade típica dos corsários para a do comerciante de mercadorias sujeitas às restrições protecionistas dos governos. Ágil, fluida, essa atividade se transforma, adota mil faces, e opta a toda hora em práticas comerciais de alto risco mas muito rentáveis como os diversos tipos de tráfico: escravos, mulheres, tóxicos, armas.

3.7 A Inglaterra, direta (como nas guerras do ópio) ou indiretamente, sempre esteve envolvida nessas atividades, enquanto montava seu império "onde o sol jamais se punha", justificando o que dela dizia no século passado o poeta Guerra Junqueiro em seu "À Inglaterra":

"Ó cínica Inglaterra, ó bêbeda impudente,
Que tens levado ao negro e à escravidão?
Chitas e hipocrisia, evangelho e aguardente,
Repartindo por todo o escuro continente
A mortalha de Cristo em tangas d'algodão."

3.8 Todavia, a atitude dos liberais em relação ao colonialismo era em geral de antagonismo e discreto confronto. A prática esbarrava nas teses liberais de livre comércio mesmo, além do que os resultados econômicos práticos sofriam freqüentemente revezes. Smith já afirmara que o colonialismo resultava mais em males do que em benefícios para as metrópoles.

3.9 Na verdade o colonialismo mercantilista conhecia dificuldades econômicas de monta, pois se as colônias de plantio se adaptavam bem ao sistema, o mesmo não se dava com as de povoamento, onde as dificuldades políticas eram insuportáveis: a revolta norte-americana no quarto final do século XVIII e as da América do Sul meio século mais tarde bem ilustram o problema.

3.10 O anticolonialismo dos liberais se funda sob a idéia da inutilidade das colônias. A independência norte-americana não prejudica a economia inglesa mas, ao contrário, as relações comerciais entre os dois países aumentam e resultam em ganhos inesperados para os britânicos, o que favorece a argumentação liberal.

3.11 Todavia, o conservadorismo político dominante na Inglaterra resiste às investidas liberais e no final do século XIX e início do século XX uma nova política consolidaria o colonialismo, com a chegada das doutrinas imperialistas da colonização. Essas idéias rasgam a Europa; na Alemanha Treitschke e Fabri desenvolvem as teorias colonialistas formuladas por List. Uma série de associações são organizadas para a defesa do neocolonialismo perante a opinião pública dos diversos países interessados: "Royal Colonial Institute", "Imperial Federation League", "Kolonial Verein", "Gesellschaft für Deutsche Kolonisation", "Comité de l'Afrique Française", entre tantas.

3.12 Na defesa das teses do colonialismo imperialista, buscam-se temas novos; mas temas repisados de antigas motivações do colonialismo entram igualmente em pauta. Intelectuais de renome, como sempre, se envolvem: J. Harmand (sob ótica filosófica naturalista): "A necessidade de expansão... é intimamente ligada aos instintos repartidos por todos os seres, onde todos podem ver uma das manifestações essenciais à vida"; – Jules Ferry (sob ótica racista): "As raças superiores têm um direito perante as raças inferiores", um direito que é um dever, pois "elas

têm o dever de civilizar as raças inferiores”; – Cecil Rhodes (religioso, registra em seu testamento): “Se há um Deus, Ele trabalha de uma maneira visível para fazer da raça anglo-saxônica o instrumento escolhido para a ajuda com a qual se amainará o estabelecimento de um estado social fundado sob a polícia, a liberdade e a paz”; Chamberlain (administrativo): “Nós somos uma raça governante predestinada por nossas qualidades assim como por nossas virtudes a nos estender no mundo”; – e por fim, a suprema sofisticação, a adaptação da então “renegada” teoria da seleção natural de Darwin, emprestando colorido científico ao expansionismo, que se devia a um fato natural, segundo Charles Gide: “A colonização apresenta todos os caracteres aos quais se reconhece as forças da natureza”.

3.13

Os argumentos de Aristóteles sobre os escravos, por nós registrada anteriormente, (V. pag. 13, nº 1.43), eram sem dúvida conhecidos destes ilustres cidadãos.

III – PERÍODO ECONÔMICO PÓS-CLÁSSICO

1. Stuart Mill

1.1 Mill é o pensador inglês a quem incumbe, no início da segunda metade do século XIX, a transmissão à modernidade do pensamento político-econômico liberal inglês. Filósofo da linha empírica inglesa, recebeu influências do utilitarismo de Bentham e, evidentemente, do nominalismo de seu pai, James Mill. Aliás, sofreu de parte de seu pai um massacrante preparo cultural: estudou grego a partir dos três anos de idade, aos oito lia Platão, Xenofonte e Heródoto no original; freiras que cuidavam de sua educação lhe ensinaram latim; nada de brinquedos ou jogos, em lugar disso passeios em que seu pai discorria sobre filosofia, sociologia, economia, e, algumas vezes, lhe ministrava aulas de matemática; aos doze anos estuda Aristóteles e a lógica de Hobbes; aos treze, lê os “Principles” de Ricardo.

1.2 Outra influência que Mill recebe do pai é a tendência socialista, mas o socialismo dele é todo original, individualista já que se define pelo governo do homem sobre si mesmo. Essa tendência o afasta do liberalismo, e ao final de sua vida, na última edição do seu “Principles of Political Economy” admite o intervencionismo do estado na economia, embora com moderação, ao mesmo tempo que reduz seu individualismo para aceitar restrições ao direito de propriedade.

1.3 Ele aceita a teoria populacional de Malthus, o que o empurra mais para soluções intervencionistas que rompam a cadeia inexorável prevista por este em sua relação matemática. Inova distinguindo as leis de produção das de distribuição, considerando aquelas rigorosamente dentro dos padrões científicos utilizados pelos economistas, mas considerando estas, sob um ponto de vista político e sociológico, passíveis de regulamentação.

1.4 Na questão tributária Mill tende à sua idéia de justiça social e aceitando a análise da renda imobiliária de Ricardo que afirma serem os proprietários que se beneficiam, a longo prazo, do progresso econômico, propõe a criação de um imposto de característica eminentemente social e especial gravando a não utilização produtiva da propriedade (“unearned increment”).

1.5 Na linha dos pensadores liberais, Mill acaba transformando-se em um economista que vê a sociedade de forma ideal, funcionando segundo leis econômicas alheias à vontade especulativa dos homens.

2. Pós-classicismo

2.1 Enquanto o "laissez-faire" e o estado mínimo se firmam em meio à sociedade e intelectualidade européia ao final do século XIX até o final da chamada primeira grande guerra mundial para uso e consumo interno, naturalmente, entremeada pelos progressistas e humanitários movimentos socialistas, comunistas e "nihilistas", – os estados hegemônicos emergidos dos períodos mercantilista e industrial, mergulham fundo na teoria e prática das teses do imperialismo colonial, "redentor" dos povos incultos e atrasados, ao mesmo tempo que se envolvem, em particular a Inglaterra, com a produção e tráfico do ópio – em troca do mais objetivo e "ultrapassado" interesse argentário mercantilista.

2.2 Na área estrita da economia política, os novos tempos iniciados com Stuart Mill, prosseguem, à sombra das idéias liberais e do militarismo ostensivo.

2.3 O pensador francês J. P. Proudhon, propondo seu socialismo de trocas, faz preliminarmente a crítica, tanto do liberalismo econômico quanto do socialismo de sua época, dito utópico. O associacionismo ele rebate dada sua proposta de trabalho associado, pior do que o sistema de trabalho livre; rejeita o "fourierismo", o qual considera mera mistificação; e defende em contrário a liberdade e igualdade no trabalho a serem assegurados por um sistema judicial eficiente.

2.4 O melhor de sua crítica porém se dirige ao sentido positivo com que as escolas clássicas colocam os postulados econômicos, afirmando que o mal é inseparável do bem, tanto no que diz respeito ao direito de propriedade ou aos direitos hereditários, quanto aos postulados econômicos. Desta forma coloca a questão em termos filosóficos palatáveis, desde que demonstra a ingenuidade da análise pseudocientífico dos liberais que acham que o mercado se auto-regula sempre da melhor forma possível, desde que o deixemos livres. É este um conceito acima do bem e do mal, falacioso portanto, porque ignora que o sujeito do mercado e das transações econômicas é exatamente aquele "lobo do homem" de que falava o ultra-liberal Hobbes. Ainda que o homem fosse o ser tendente ao bem de Sócrates e de Aristóteles, a criatura de Deus de Locke, ainda assim o mercado seria distorcido no choque de interesses entre dois manipuladores poderosos que, por mais cavalheiros que fossem, sempre encontrariam justificativas para achar o seu "bem" melhor que o do concorrente.

2.5 Proudhon propõe um regime em que se substitua o direito de propriedade pelo direito de posse, não se afastando assim das matrizes contratualistas que o antecederam, transferindo assim a propriedade, ainda que transitória, àquele que nela produzisse. Reptado a como se financiaria essa produção, responde de pronto (varinha mágica à mão): "através do crédito gratuito".

2.6 De qualquer forma Proudhon teve a contribuição modesta, em nosso entender, que apontamos, mas extremamente significativa, ao mostrar, como o menino que viu o rei nu, que o agente do mercado livre, como de resto de qualquer mercado, é o homem. E não é um paradoxo afirmar-se enfaticamente que este é a um tempo bom e mau, como não era paradoxal Proudhon defender e atacar a um tempo o direito de propriedade ou o direito à herança.

2.7 Enfim, o livre mercado só é realmente livre para os que dele podem se aproveitar.

2.8 Lassalle e Marx são outros dois pensadores que, socialistas, procuram descortinar alternativas para o liberalismo, diante das flagrantes injustiças sociais geradas pelo sistema interno europeu de livre mercado. Na verdade a Europa colonialista vivia economicamente da exploração de suas colônias e, embora se admitisse a existência de países mais ricos e mais pobres, de acordo com sua potência militar, com sua frota mercante e de guerra, o que desequilibrava naturalmente a possibilidade de busca de recursos no comércio colonial, – não se compreendia a existência de pobreza como a constatada no próprio interior das nações mais ricas. A questão da exploração do trabalhador industrial centrava a preocupação maior dos reformadores, que procuravam explicações para fenômeno tão injusto.

2.9 Lassalle, por exemplo, formula sua famosa, quanto inconsistente, “lei do bronze”, em que procura demonstrar dentro da técnica dos economistas clássicos, de base aritmética, que os salários dos trabalhadores correspondia sempre ao mínimo necessário à sua subsistência e reprodução, e tinha, no plano macroeconômico uma irresistível tendência de baixa que só se alterava quando de mudanças significativas na base populacional, provocada pela emigração, celibato, redução de nascimentos, ou outros fenômenos capazes de provocar redução do número de trabalhadores no mercado. E se em determinado momento, por efeito da concorrência entre empresários, o nível dos salários melhorasse, este nível era logo remetido de volta à sua taxa original – em uma espécie de acordo silencioso, tácito, entre os empregadores. O progresso tecnológico, dizia, trazia como corolário uma drástica e irresistível tendência à redução dos salários, em lugar de seu aumento. – Tese bizarra, mas coerente com as idéias sempre curiosas e originais de Lassalle que se de um lado agitava as massas com um verdadeiro ardor revolucionário, de outro nutria simpatia pelo ditador Bismarck, dado seu manifesto patriotismo prussiano.

2.10 Produziu um trabalho de análise do efeito dos impostos indiretos, comuns na Alemanha de então como na de hoje, bastante producente (“Die indirekte Steuer und die Lage der Arbeitenden klassen”).

2.11 Ilustra bem a vida inquieta e breve de Lassalle a sua morte em um duelo por causa de uma mulher.

2.12 Lassalle e Marx se entrelaçam. Conheceram-se na prisão, em Düsseldorf em 1848. Já se disse que dois esquerdistas só não brigam na prisão. Com os dois não foi diferente: evoluíram de uma plena amizade ao ódio pessoal. Devem-se a Lassalle algumas colocações fundamentais sobre o processo socialista. Suas idéias eram sempre originais, enquanto sua base filosófica iam de Fichte a Hegel, em paralelo a Marx, e sua fundamentação econômica sofria nítida influência de List.

2.13 Sua aproximação de Bismarck em grande parte se deveu ao desenvolvimento curioso de um tipo de socialismo patriótico, comprometido com os interesses estatais prussianos. Assimilou portanto de forma considerável a influência de Hegel, que considerava o estado prussiano o modelo desejável de estado universal. Lassalle, como não podia deixar de ser, coloca a questão de forma bastante pessoal: concluiu que a Prússia estaria acima da própria luta de classes, que se desenrolaria em seu interior, e que o poder poderia, em vista disso, e sem afetar o estado em si, ser conquistado pacificamente pela classe operária mediante um processo eletivo democrático. Claro que pensava que isto só poderia ocorrer no estado prussiano. A par disso, desenvolveu a sua famosa “lei do bronze”, citada atrás (pag. 44, nº 2.9). –

Estas suas duas posições levam ao confronto final com Marx, que considerava a primeira utópica, e a segunda uma simples aberração econômica.

2.14 Todavia, parece-nos que da obra citada de Lassalle firma-se entre os comunistas e socialistas a idéia engenhosa mas, entendemos, falsa, de que só a tributação direta poderia ser justa, já que os impostos indiretos não podiam ser incorporados aos preços das mercadorias, frutos exclusivos do somatório das matérias primas, insumos e trabalho acumulado. – Sob o ponto de vista lógico, aristotélico, tal pensamento chega a ser convincente. E por isso influenciou, com ares de modernidade, as reformas e reformulações tributárias ocorridas no primeiro quartel deste século. – Enfim, se os tributos indiretos deviam existir para obrigar às classes privilegiadas o pagamento de tributos, naturalmente, em uma sociedade sem classes, eles seriam dispensáveis.

2.15 A posição de Marx, – que com Proudhon e Lassalle formou um trio que oscilou da mais profunda amizade cooperativa ao ódio mortal – foi certamente sensibilizada por estas idéias e, tendo como referência a Inglaterra, de perto, e os Estados Unidos, de longe, apartado, é bem verdade, da importância destas questões, – aceita os conceitos de Lassalle.

2.16 Lassalle considerava (in “Die indirekte Steuer und die Lage der arbeitenden Klassen”) que a tributação indireta, gravando as mercadorias em geral e encarecendo indiscriminadamente os produtos, se constituíam, na prática, de mais um método expoliativo utilizado pelas classes dominantes. Desta maneira, em uma sociedade não comunista, só os impostos diretos poderiam ter conotação de justiça social, já que a maioria dos operários, dada sua baixa renda, não são alcançados por esta tributação.

2.17 Claro que este pensamento, além de limitado pela época e pela sistemática arcaica do século XIX (particularmente na Alemanha de Bismarck), balizava-se por premissas que o decurso do tempo invalidou. Em primeiro lugar as classes favorecidas também pagam impostos indiretos e, dada a sua condição privilegiada de riqueza, em quantia relativamente maior que as classes menos favorecidas, seja qual for o sistema de incidência. Em segundo lugar, proporcionalmente à sua renda, as classes dominantes pagam pouco imposto direto, já que são dominantes, e costumam se rebelar contra a tributação indireta, da qual não conseguem, proporcionalmente, fugir.

2.18 É notável que estas idéias socialistas, com foros de modernidade última, tenham se fixado entre os especialistas burgueses neste século que, talvez espertamente alguns, ingenuamente outros, passaram a defendê-las como se suas fossem.

2.19 De Marx, a par disso, partiu o combate mais acirrado e, sem dúvida, mais consistente ao liberalismo econômico. A única estranheza, em relação a Marx tanto quanto aos outros três socialistas citados (Mill, inclusive), é a miopia de todos em relação ao problema do imperialismo colonial, já em pleno curso à época, e a escravidão vigente na América; Marx chegou a afirmar que o local ideal para a realização de uma experiência política socialista seria a América do Norte, empreendedora e livre. – Pergunta-se então: a América com ou sem escravidão?

2.20 Quanto aos Estados Unidos parece certo que Marx não se preocupou muito com o escravagismo explícito ali praticado à sua época e, sem dúvida, base da prosperidade e *liberdade* democrática proclamadas e exibidas ao mundo. Mas, justiça seja feita, foi dos poucos europeus que criticaram, e não velada-

mente, o colonialismo inglês, inclusive com a previsão de seu futuro incerto, especialmente na Índia (in "O Domínio Britânico na Índia" e no cap. XXV, Tomo 2, Vol. I, de "O Capital", sob o título "Teoria Moderna da Colonização").

2.21 E a respeito do problema tributário, com o qual Marx parece não se preocupar como deveria, inclusive para pensá-lo dentro de uma imagi-nária sociedade socialista ou comunista, vale citar uma sua passagem célebre, quando analisa, ricardianamente, o processo produtivo: "Na distribuição, pelo contrário, os ho-mens permitir-se-iam agir com muita arbitrariedade. Abstraindo desta separação brutal da produção e da distribuição, e da ruptura da sua relação real, podemos para ver cla-ramente pelo menos que, por muito diversificada que possa ser a distribuição nos dife-rentes estágios da sociedade, deve ser possível, tal como no caso da produção, isolar as características comuns, possível ainda diluir ou suprimir todas as diferenças históri-cas para enunciar leis que se apliquem ao *homem em geral*. Por exemplo, o *escravo*, o *servo*, o *trabalhador assalariado*, todos eles recebem uma determinada quantidade de alimento que lhes permite subsistir na sua condição de *escravo*, *servo*, *assalariado*. Quer vivam do *tributo*, do *imposto*, da *renda imobiliária*, da *esmola* ou do *dízimo*, o *con-quistador*, o *funcionário*, o *proprietário* de bens de raiz, o *monge* ou o *levita dos dízimos* recebem todos eles uma quota da produção social, parte que lhes é fixada segundo outras leis que não as do escravo e seus semelhantes." – Estas considerações de-monstram-nos que na matéria tributária Marx talvez não tenha ultrapassado as análises de Ricardo, nem se interessado em discutir o funcionamento e sustentação do estado socialista. A idéia exposta demonstra que para ele o imposto se assemelha à esmola (já que dízimo, claro, é mesmo um imposto) e à renda imobiliária, e seu beneficiário é o funcionário que o arrecada. Seria assim em seu tempo?

2.22 E na parte por nós sublinhada do parágrafo anterior, vê-se o pensamento de Lassalle, combatido por Marx como vimos, aflorar.

2.23 O inteligente debate econômico, que começa com a escola metalista do mercantilismo ibérico, – fundado na riqueza adquirida pela expolia-ção nas Américas, na primeira etapa, e no resto do mundo a partir do século XIX, – transforma-se em questão interna dos debatedores europeus que, naturalmente, fazi-am de conta que os problemas econômicos se restringiam ao funcionamento dos mer-cados internos das nações; enquanto em relação ao mercado internacional, tanto mer-cantilistas quanto fisiocratas e liberais, tinham postura de alta compreensão para seu funcionamento expoliativo, fosse pela política protecionista dos primeiros, fosse pelo jogo de mercado (manipulado pelas potências) dos segundos. Estes inclusive se da-vam ao luxo de combater o colonialismo, aparentemente por mexer com o seu sagrado sistema de mercado, mas na verdade por que achavam que, mediata ou imediatamen-te, o colonialismo se transformaria em um fardo para as metrópoles, vale dizer, acaba-riam dando prejuízo em lugar de lucro; e livre mercado sem lucro, pensavam, inexisti-e. – Os socialistas permeavam essa discussão curiosamente deixando de lado, ou dei-xando para segundo plano, exatamente a questão das fontes de riqueza que sustenta-vam seus países e, de certa forma, seus próprios ideais, as suas lutas e escaramuças críticas, políticas ou jornalísticas. Claro que toda essa atividade tinha um custo: quem pagava a conta?

2.A. Escolas neoclássicas

- 2.24 A experiência americana vale como primeiro registro.
- 2.25 A própria nação norte-americana surge sob a égide do liberalismo, primeiro por herdar o pensamento inglês que lhe fica após a colonização, segundo pela herança cultural que inclui naturalmente a organização administrativa do estado, e por terceiro porque o comando revolucionário, formado intelectualmente na Inglaterra, trouxe em sua bagagem o pensamento liberal mais recente e mais aberto, o de John Locke.
- 2.26 Na virada do século o pensamento liberal começa a perder terreno na Europa e, após a guerra de '14, a partir de 1919, o intervencionismo latente desde os protestos socialistas do último quarto do século anterior, toma conta da maioria dos governos. Menos o inglês; muito menos ainda o norte-americano.
- 2.27 Alicerçada no pragmatismo filosófico de William James e Santayana o liberalismo econômico continuava dominante em um país que já era seu símbolo mundial, dado o sucesso notável de seus empresários, atuantes em praticamente todas as áreas do engenho humano. Os Estados Unidos detinham uma vantagem considerável em relação aos seus parceiros europeus, dado não se tratar de potência colonialista. Sofrera em tempos ainda bem lembrados os males do colonialismo e isto, talvez, os afastasse dessa prática. Certamente já vislumbravam um novo caminho no imperialismo econômico, e desde Theodore Roosevelt, punham em prática essa forma de hegemonia em sua área geográfica, as Américas.
- 2.28 Isto durou até a crise de '29. A hecatombe econômica causada pela exacerbação da especulação financeira, iria causar estragos, e ensinar novos caminhos.
- 2.29 No decorrer dos anos '30, estando já a Europa mergulhada no dirigismo econômico mediante experiências de planificação amplamente adotadas, com a criação de uma importante parcela de empresas públicas em praticamente todos os países (menos a Inglaterra, que adotou mais tarde essa política), apareceu uma escola neoliberal que nascia com postura crítica e contrapondo-se aos adeptos do intervencionismo.
- 2.30 As liberdades civis eram suprimidas ou reduzidas, e a economia, dirigida pelos estados fortes, parecia seguir em um caminho único, tanto à direita quanto à esquerda.
- 2.31 Os neoliberais começam destacando que só em regime de liberdade é possível ao empresário calcular com precisão seu custo e estabelecer o preço de venda de seu produto, dado o ajuste mais exato possível que assim se obtém entre produção e consumo, os extremos do ciclo econômico; e se o preço estiver em desacordo com tal ajuste, o produto é alijado do mercado. O preço em regime de liberdade econômica registra o perfil da oferta e procura e acaba por orientar a produção. – Curioso que este pensamento não está em desacordo com o pensamento de Marx exposto em sua famosa "Introdução à crítica da economia política", já que o propósito dos críticos era justamente contestar, de preferência, as idéias marxistas.
- 2.32 Todavia, constata-se uma evolução tal nesses pensamentos neoliberais que vale a pena registrá-los, até para uma comparação oportuna, ao final de nosso trabalho, com o ideário dito neoliberal atual.

2.33 Seguindo com a exposição sobre as virtudes do preço em regime de liberdade econômica, a escola defende que este, o preço, quanto mais complexo e variado seja o mercado, tanto mais precisa a informação que se toma, através dele, do determinado produto: em um simples número se sintetiza todos os elementos materiais e psicológicos formadores do preço.

2.34 Daí a primeira e pesada crítica dos neoliberais ao planejamento econômico, pois em uma economia onde se pratique o controle de preços, estes perdem automaticamente a capacidade de indicar sua composição final e a possibilidade de verificação do fenômeno da oferta e da procura.

2.35 A atuação dos governos é valorizada como um elemento importante no afastamento dos entraves que possam obstar o funcionamento regular do mercado em regime de livre concorrência, inclusive combatendo a formação de cartéis e monopólios, nacionais ou internacionais, que atuem em determinado mercado. Constatam as diferenças essenciais entre o ciclo produtivo deste século em comparação com o do século passado, registrando que a forma individualista cedera lugar à associacionista, de sorte que as grandes corporações se organizem em vastas unidades de produção de tendência concentracionista e monopolista.

2.36 Só o estado poderá interferir nessa área tornando-se um necessário e ativo agente econômico.

2.37 Conseguido o ajuste antimonopolista do mercado, o estado passa a fiscalizá-lo, diminuindo assim sua atuação. – Louis Baudin, um desses neoliberais, dizia: “O Estado deve ser um soberano que prepara sua própria abdicação.”

2.38 Também é tarefa do estado agir no sentido de socorrer as vítimas do processo econômico, reduzindo ou eliminando as injustiças sociais.

3. Modernidade

3.A. A Constituição de Weimar

3.1 O período que separa os dois grandes conflitos mundiais deste século, 1918 a 1939, é extremamente rico de acontecimentos que iriam marcar o futuro da cultura ocidental; as transformações se operam em todos os campos, mas em especial nos fundamentais campos da política, economia e sociologia.

3.2 O século novo começa em verdade em 1914 com a mudança na técnica da guerra que da luta corpo a corpo evolui aos poucos para as batalhas a distância, de destruição maciça e envolvendo como nunca a população civil.

3.3 Terminada a guerra, a Alemanha derrotada procura se recompor; o "I Reich" termina, o "Kaiser" é deposto, instala-se a República de Weimar. Em 1919 a Constituição de Weimar incorpora, graças ao trabalho do jurista Enno Becker, um conjunto de princípios destinado à regulamentação do sistema tributário alemão. Este fato passa então a servir de marco à introdução do direito tributário como uma preocupação de ponta do estado moderno, deixando de ser esta disciplina mera caudatária do direito e da ciência das finanças.

3.4 A Constituição de '19 institui o sistema de corte tributária independente, seguindo a conformação hierárquica dos outros tribunais, e determina a adoção de um Código Tributário: "Reichsabgabenordnung".

3.5 O sistema tributário positivo pouco se altera, mantendo seu perfil tradicional datado do tempo de Bismarck, situação que se manteve até a reforma tributária de 1977, já sob a égide e influência do Mercado Comum Europeu. Porém o trato da questão tributária, sua administração e importância se transformam e repercutem sobre os países vizinhos primeiro, e praticamente sobre todo o mundo depois. Parece que finalmente se reconhecia que, a despeito da importância das rendas não tributárias, principalmente as oriundas da rapina, dos botins de guerra e dos lucros extraordinários do colonialismo, uma nação tinha de contar em primeiro lugar com o resultado da sua política tributária interna, desde que ao seu povo competia o sustento de suas instituições governamentais.

3.6 Com Becker, finalmente, o problema tributário passa para o primeiro plano das preocupações econômicas e vai ocupar um espaço que se torna importante para os estudiosos da economia e para a compreensão do funcionamento da administração pública. Além do que, a preocupação tributária tornava-se nítida em razão de o estado democrático necessitar de recursos extraordinários agora não apenas para fazer frente à crescente escalada bélica, mas também para a sua atuação intervencionista.

3.B. Keynes

3.7 O economista símbolo do século, o Adam Smith da modernidade, seria o inglês John Maynard Keynes.

3.8 Influenciado pela repercussão dos trabalhos matemáticos de Einstein, Keynes recolhe duas idéias que utilizaria em sua teoria: a da probabilística matemática e, parodiando o gênio judaico-alemão, denominaria a sua teoria de "geral", considerando a clássica, não "especial", mas "particular"; particular por que individualista e fragmentada, além de laborar em hipótese rara, a do pleno emprego, e não considerar devidamente a moeda em sua formulação.

3.9 Keynes começa deslocando o eixo econômico da produção para o consumo, este determinando aquele e não o contrário (Marx já entrevira esta hipótese em sua teoria).

3.10 Em seguida analisa a preferência pela liquidez, pelo dinheiro líquido, explicada por três opções que destaca: a "transação", ato de compra facilitado pela posse do dinheiro líquido, a "precaução", ato de conservação do dinheiro líquido para atender necessidades imprevistas, e a "especulação", ato de poupar destinado à procura de investimentos mais lucrativos para o dinheiro.

3.11 Em sua obra mais famosa, de 1936, "The General Theory of Employment, Interest and Money", considera que a produção global de um país está ligada ao volume de emprego.

3.12 A produção depende da demanda efetiva, ou demanda apoiada por um poder de compra disponível. Esta demanda se decompõe em consumo e investimento: o nível do primeiro é ligado à renda para a intermediação do consumo, o nível do segundo depende da expectativa do empresário relativa à taxa de retorno do capital empregado; segundo Keynes esta última representa o custo do financiamento que é em si função da oferta de moeda pública e da demanda de moeda pelos particulares, os quais têm sua preferência pela liquidez segundo os três motivos acima expostos: transação, precaução, especulação.

3.13 O equilíbrio econômico é outro ponto de honra da teoria keynesiana. Em suas considerações, mais uma vez sente-se influência de Einstein e sua teoria da relatividade geral: Keynes privilegia um elemento ignorado pelos clássicos e neoclássicos – o tempo. O comportamento dos agentes econômicos é estudado em períodos e não em momentos precisos – vale dizer, melhor comparando a Einstein, o fenômeno econômico, como o fenômeno cósmico, é relativo e não exato, ideal; é múltiplo, no sentido quântico, e não individualizado. Além do que o "período" keynesiano é inserido em sua teoria na exata posição do "intervalo" einsteniano. – Isto implica na consideração de que as flutuações econômicas não são movimentos cíclicos, neutros e abstratos, mas conseqüência de comportamentos característicos. Assim rejeita a idéia de um equilíbrio mercadológico espontâneo e aceita um equilíbrio onde a razão entre poupança e investimento se encontram fundamentalmente modificados. O equilíbrio depende não mais do ajustamento de preços mas da variação das rendas obtidos no processo. Admite que podem existir equilíbrio bom e mau (que nos lembra Proudhon), mas acha que o equilíbrio sustentável, desejável, é aquele que permite o pleno emprego.

3.14 O economista norte-americano Paul Samuelson, seguidor de Keynes, frisa que as duas concepções, neoclássica e keynesiana, de equilí-

brio, rejuntem conceitos de equilíbrio parciais: entre oferta e procura sobre um mercado, entre renda e consumo para uma administração doméstica, orçamento nacional, de balanço de pagamentos ou da balança comercial (em relação ao equilíbrio internacional), entre tantas.

3.15 Keynes reconhece que normalmente os recursos financeiros do estado provêm de impostos, podendo porém o estado recorrer a empréstimos. Ambos, impostos e empréstimos, exercem influência sobre a atividade dos agentes econômicos. De uma maneira geral, o poder público pode por em prática uma dentre três políticas possíveis: alterar as despesas públicas sem tocar no montante dos impostos; modificar as receitas fiscais sem tocar no volume de despesas; mudar simultaneamente as despesas e as receitas. Cada uma destas três políticas exerce uma influência diferente na intervenção dos administradores sobre o mercado e contribuem para a determinação do nível do equilíbrio macroeconômico; cada um exerce um efeito diferente sobre a dívida pública por que toda despesa que não corresponda a uma receita equivale a um empréstimo. Isto leva a que o estado possa agir sobre o nível da atividade econômica sem desequilibrar seu orçamento.

3.16 Sublinha ainda que a política financeira pode atuar sobre a atividade econômica por intermédio de uma modificação da renda nacional. Se esta política tiver por efeito tirar uma fração importante das rendas dos cidadãos ricos, para os quais a tendência a consumir é fraca – (ou, diríamos, *percentualmente modesta em relação ao montante dos seus ganhos, que ultrapassam a faixa máxima de consumo*) –, para a redistribuir às categorias sociais mais modestas, para as quais a propensão a gastar é forte, – (*já que estão inseridos por inteiro dentro da chamada faixa de consumo*, o que força sua prática em razão da insatisfação perante a oferta de bens) –, a ação redistributiva estimulará as despesas de consumo em detrimento da poupança, desenvolverá as vendas das empresas e provocará um aumento no nível de empregos.

3.17 Keynes, antes de morrer em 1946, participou como chefe da delegação inglesa à Conferência de Bretton Woods que visava preparar a economia mundial para o pós-guerra, e depois, no mesmo ano, 1944, participa da constituição do Banco Mundial e do Fundo Monetário Internacional.

3.18 Nesta Conferência, marca sua presença com a apresentação de uma proposta grifada pelo seu gênio imaginativo. A proposição visava criar uma verdadeira moeda internacional (denominada “bancor”) definida por reportar ao ouro segundo uma taxa variável, criando um sistema de compensação que obrigaria a uma cooperação multilateral destinada a regular os saldos negativos dos balanços de pagamentos. – Os Estados Unidos haviam apresentado outra proposta, que foi vitoriosa.

3.19 Concluímos nossa exposição anotando estranheza anteriormente observada em relação aos demais economistas europeus: a pátria de Lord Keynes, enquanto ele discutia em grau tão elevado os problemas econômicos hodiernos, permanecia envolvida no seu famigerado imperialismo colonial, não tendo merecido dele, até a sua morte, reprimenda maior pela violação de seus postulados científicos.

3.C. "New-deal"

3.20 O "crack" da bolsa nova-iorquina de 1929 fez com que a política econômica mundial sofresse um longo período de reformulação. Pela primeira vez uma profecia marxista parecia atingir em cheio o regime capitalista. O "laissez-faire" e o livre-cambismo pareciam definitivamente enterrados, com os mais caros postulados liberais.

3.21 A política americana dá então uma leve guinada à esquerda e em 1932 F. D. Roosevelt assume o poder, que iria exercer, em sucessivas eleições, por mais de doze anos.

3.22 Ocorre então a Roosevelt, ao que parece seguindo conselho do então jovem economista Galbraith, convocar Keynes para opinar e orientar a política econômica a ser seguida pelo governo americano, para recuperar a economia do país. E o inglês, diante da situação de estagnação da economia mundial, e da americana sobretudo, sugere a elaboração de um plano de gastos públicos sem precedentes. Era a maneira, preconizava Keynes, de reerguer a economia, oferecendo trabalho às massas famintas desempregadas. O conjunto de obras deveria rapidamente tirar a nação americana do caos, para a retomada do crescimento e do equilíbrio econômico. – Keynes tinha naquela ocasião a oportunidade de testar sua idéias na prática. E Galbraith foi designado para assessorá-lo.

3.23 Muito bem. Mas onde arranjar o capital necessário a empreendimento de tal envergadura? – Keynes foi enfático (sem afastar-se um milímetro de sua teoria): tomar emprestado. – Mas de quem?: dos bancos ingleses principalmente. E ofereceu-se para, com seu prestígio, intermediar a alocação dos recursos. Autorizado, partiu para Londres e conseguiu o dinheiro, uma soma brutal.

3.24 Conta-nos Galbraith que a dívida não tinha a menor possibilidade de ser saldada. Só passando a borracha. E acrescenta: se os Estados Unidos a tivessem pago, alguns anos depois não teriam tido condições de financiar a guerra, especialmente inglesa, contra a Alemanha.

3.25 O dirigismo econômico assim entrava em uso no reduto mesmo do capitalismo liberal, ou ultraliberal (tratando-se de Estados Unidos). Mas Keynes, naturalmente e dentro dos seus ensinamentos, não exagerou na dose, aconselhando que, assim que a situação crítica fosse superada, o país deveria voltar ao seu funcionamento normal, de livre mercado e emprego flutuante, conquanto o pleno emprego fosse sempre desejável.

3.D. Pós-guerra

3.26 A segunda grande guerra mundial, e desta vez mundial mesmo, não apenas ocidental, finda-se em 1945, e o pós-guerra é marcado por diversas disputas, a mais acirrada delas, sem dúvida, a travada pela supremacia econômica, – de uma lado o dirigismo, de outro o livre comércio; de um lado o socialismo de estado, de outro o capitalismo; de um lado o imperialismo ideológico (econômico escamoteado), de outro o imperialismo econômico explícito.

3.27 O mundo foi separado por esferas de influência das duas superpotências emergidas da guerra, a União Soviética e os Estados Unidos.

3.28 O entrevero criou a figura dos mundos separados em camadas, de acordo com seu estágio econômico. O primeiro mundo, a aliança ocidental, que desta vez incluía o Japão; o segundo mundo, o da esfera soviética; o terceiro, o resto, englobando toda gama de nações, em desenvolvimento, subdesenvolvidas, colônias.

3.29 A pressão internacional exercida pela disputa ia minando definitivamente o imperialismo colonial, e as nações que viviam deste sistema, Inglaterra, França, Bélgica, Holanda, Portugal, foram tendo que, por bem ou por mal, à Gandhi ou à Ben Bella, entregar o controle político de suas colônias. E a doce mais-valia obtida pelo rigoroso controle econômico exercido pelas metrópoles teve um paradeiro.

3.30 Afinal, como dizia Keynes, “normalmente, os recursos financeiros do estado provêm dos impostos”, e as nações modernas tiveram que cuidar de seus sistemas tributários, a par de providências referentes às alianças econômicas internacionais que, todavia, representam um capítulo alheio ao nosso propósito neste trabalho.

3.31 Claro está que, mormente em uma época de desabalado desenvolvimento como a atual, as receitas tributárias serão em regra insuficientes para suprir às necessidades das nações.

3.32 Assim, os países hegemônicos, associados em grupos restritos e escolhidos a dedo (pois compostos que são de países realmente mais ricos, e alguns “convidados”), estabeleceram, ou tentam estabelecer, uma divisão de trabalho internacional que substitua aquela obtida nos séculos precedentes pelo colonialismo, elegendo o chamado terceiro mundo para o papel das colônias, isto é, o fornecimento de matérias primas, produtos primários em geral, mão-de-obra barata. A “trilateral”, ou o “grupo dos sete”, são exemplos dessas organizações ultra restritas.

3.33 De qualquer forma, a revolução tributária iniciada com Enno Becker em 1919, após os conflitos mundiais da primeira metade do século, primeira e segunda Grandes Guerras, tomam corpo e passam a merecer, sobretudo após o término da segunda, em 1945, uma atenção especial da parte dos juristas e tecnocratas em geral.

3.34 A par disso, a cibernética daria impulso a uma nova era, a era tectrônica; e se descortinaria, para os que desejam a implantação de um novel imperialismo estritamente econômico-financeiro, um meio de controle eletrônico da economia, a nível mundial, e a tempo real.

3.E. Brasil

3.35 O Brasil está praticamente alijado desse processo de evolução do pensamento econômico que vimos acompanhando neste esboço histórico básico de nosso trabalho da antigüidade remota até nossos dias. Temos sido, desde a descoberta, meros caudatários do pensamento das elites ocidentais.

3.36 De modo que, em nosso contexto, interessa descrever a evolução da questão nuclear deste estudo, qual seja, a questão tributária, considerando a arrecadação de impostos como o elemento chave para a sobrevivência e desenvolvimento, sob ótica oficial, do estado brasileiro.

3.37 Realmente, não sendo o Brasil potência econômica, não sendo o Brasil nação hegemônica nem mesmo em sua sub-região americana, não sendo o Brasil nação colonialista (mas sim ex-colônia), – qual seria sua fonte de recursos para a sobrevivência do estado não fosse a renda dos impostos?

3.38 De sorte que a questão tributária, para nós, tem importância mais relevante que a maioria das discussões de natureza econômica. O Brasil, como nação de terceiro mundo, é carente de capitais, de poupança particular, e, até, a despeito de seus vastos recursos potenciais, de capitais que permitam implementar a exploração econômica de suas riquezas naturais.

3.39 Entregá-las pura e simplesmente à exploração estrangeira, como defendem muitos dos nossos políticos e economistas, é um caminho que a experiência de colônia, relativamente recente em termos históricos, faz com que o consideremos com reservas. Afinal, a experiência internacional vem demonstrando há milênios que esse tipo de contrato nunca traz reais vantagens para o cedente, e sim para o explorador.

3.40 O aspecto que daí vale a pena destacar é o da evolução em nosso meio, neste século, da questão tributária, única fonte concreta de recursos para o funcionamento da nossa administração pública.

3.41 O Brasil, até 1940, a nível federal, teve como elemento arrecadatório básico o imposto de importação. E o sistema tributário, ainda que contemplado com uma discriminação constitucional que tem sua origem nos tempos do Brasil- Império, firmava tal discriminação na necessidade de separar o interesse político da União do dos Estados, a princípio, e também do dos Municípios, depois. O sistema tributário se inseria no contexto do direito financeiro, classificado como direito fiscal, no quadro das receitas gerais do estado.

3.42 Mas o exemplo constitucional alemão chegou ao Brasil e Rubens Gomes de Sousa, entre outros, passou a aspirar uma organização de nosso sistema tributário naqueles moldes racionais.

3.43 Em sucessivos conclaves, como o dos contadores em 1938, e da Iª Conferência Nacional de Legislação Tributária em 1941, sob o patrocínio este do Ministério da Fazenda, começou a ser discutida a necessidade de se organizar de fato o sistema tributário brasileiro mediante o lançamento das bases de um "Código Tributário Nacional".

3.44 O Prof. Rubens lançou-se então na empreitada de redigir um esboço de codificação que ficou conhecido como "Anteprojeto de Código Tributário Nacional". Este esboço acabou sendo encaminhado em 1953 ao Ministro da

Fazenda, Oswaldo Aranha, que concordou na elaboração de um verdadeiro Projeto e, para isto, nomeou uma Comissão de redação presidida pelo Prof. Rubens.

3.45 Desta comissão participava, entre outros, o Prof. Gerson Augusto da Silva, economista autodidata e professor da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, e também alto funcionário do Ministério da Fazenda.

3.46 O Projeto foi enviado afinal em agosto de 1954 ao Congresso Nacional e, onze anos depois, após ser exaustivamente discutido, transformou-se em lei, inaugurando uma nova fase do sistema tributário e do próprio direito tributário, no Brasil.

3.47 A atuação do Prof. Gerson, na qualidade de funcionário público, no período entre 1954 e 1966, foi a de pioneiro na revisão da regulamentação tributária, – já tendo como referencial o Código cujo projeto tão bem conhecia –, especialmente da do imposto do consumo e da do imposto aduaneiro, para os quais trouxe inclusive uma contribuição inteligente e particular pela incorporação ao imposto de consumo, imposto de natureza interna, a conceituação estrutural concebida pelo acordo aduaneiro de Bruxelas, para o funcionamento do sistema alfandegário internacional. – Todavia, este assunto será estudado por nós em maiores detalhes mais adiante.

3.48

Por agora nos basta esta rápida notação.

REINTRODUÇÃO

I. Esta idéia da "Reintrodução", inusitada talvez, nos ocorre tendo em vista a necessidade, complementando o caráter emprestado à primeira etapa do nosso trabalho, de situar-nos em relação à tese que desenvolveremos e preenchendo desde logo eventuais lacunas de entendimento que a mesma possa suscitar, na ausência do nexu histórico.

II. O posicionamento básico assumido em relação aos problemas tributários começou a configurar-nos a partir do trabalho profissional exercido na área da tributação federal interna (já que anteriormente operamos na área da tributação do comércio exterior), – portanto há aproximados trinta anos atrás.

III. A convivência com a área aduaneira e o aprofundamento dos estudos referentes ao imposto de consumo, especialmente das disposições regulamentares editadas em 1959 e consubstanciadas pela lei de 1964, (Lei nº 4.502, de 30/XI/64), situou-nos diante da problemática tributária de forma singular. – A publicação da Lei nº 3.520, de 30/XII/58, que a título de introduzir mudanças à Lei do imposto ainda vigente, – (Decreto-Lei nº 7.404, de 22/III/45) –, foi a oportunidade usada para o lançamento de algumas idéias inovadoras em matéria de imposto indireto interno, e que serão objeto de oportuno desenvolvimento nosso.

IV. Compreendemos com os nossos estudos de então a situação em que se encontrava a imposição tributária no Brasil e entrevimos o novo caminho estendido à frente daquela nova lei para o ajustamento da imposição indireta federal, na forma lançada pelo ilustre Prof. Gerson Augusto da Silva na sua passagem pela Diretoria de Rendas Internas, do Ministério da Fazenda, para a qual fora nomeado em 1956.

V. A idéia tributária dominante era a de que os impostos indiretos eram injustos, dada a sua explícita regressividade. Nenhuma novidade nisto, já que até hoje, a idéia, embora não mais dominante, ainda deve ser majoritária entre os especialistas. Na contrapartida, naturalmente, está a afirmação da justiça dos tributos diretos e pessoais. Estes sim, não são regressivos e podem facilmente serem dotados da ideal (ainda que execrada pelos poderosos) progressividade, princípio norte da legitimidade e justiça fiscal.

VI. A situação tributária brasileira fundada na tradição do uso arrecadatório dos impostos optava pela via errada, argumentava-se, dada a utilização expressiva dos impostos indiretos e o descaso pelo fortalecimento dos diretos, especialmente em relação àquele direto por excelência, o imposto de renda, de competência federal. Pesava decisivamente nesta motivação doutrinária, a existência de um imposto "em cascata", o IVC (imposto sobre vendas e consignações) que, com alíquota

que vinha subindo de 4 inicial para até 6,6 % nos últimos tempos, traumatizava toda a economia nacional.

VII. Naquela oportunidade começou a se fixar em nossa compreensão que a questão da justiça social e fiscal talvez não se resolvesse com a modalidade tributária. E que talvez nem devesse ocorrer a prevalência de um módulo sobre outro, mas uma utilização racional dos dois segmentos.

VIII. Já tínhamos que a sustentação da arrecadação federal no imposto de renda pudesse levar a distorções tais que, além de não solucionar o problema do incremento da arrecadação pretendida por governantes, políticos e, até, sociedade civil, poderia agravar o nosso quadro de injustiça tributária. – Achamos, hoje, que a experiência histórica veio confirmar essa expectativa.

IX. Desconhecendo à época a força que por trás norteara a nova experiência brasileira originada dos diplomas legais citados – (pag. 54, nº III) –, pudemos, mesmo assim, deduzir qual o caminho a seguir, sem nos deixar influenciar pelas posições assumidas pelos especialistas de então, inclusive consubstanciada em disposição constitucional – (C.F., 1946, artigo 202, “in fine”) –, a respeito do problema da justiça tributária, em seus aspectos social e fiscal. Entreviamos desde então que o centro do problema não estava na conformação do perfil tributário, mas na sua utilização efetiva. Além disso, em decorrência de nossa atividade profissional não acadêmica, ficávamos distante do processo que encaminhava nossa reforma tributária, a partir do projeto de Código Tributário enviado anos antes ao Congresso Nacional e então em fase de tramitação.

X. Todavia, o sistema adotado para a incidência do imposto sobre o consumo (depois rebatizado, com plena propriedade, para imposto sobre produtos industrializados) oferecia a oportunidade de se fazer uma experiência nova, no sentido da modernização deste tributo. A tributação indireta, a despeito dos seus amplamente criticados problemas, oferece uma série de vantagens em sua utilização: a) o fato de vir embutido nos preços, o que gera poucos protestos relativos ao seu pagamento; b) a resultante psicológica de adequar-se, embora às vezes perversamente, aos orçamentos individuais, ajustando-se automaticamente à capacidade contributiva do consumidor; c) o conter em sua raiz (desde que se usem alíquotas “ad-valorem”) uma natural proporcionalidade com o preço da mercadoria, pesando assim mais sobre as mais caras dentro de uma mesma espécie. – Preenchem ainda as célebres quatro regras de Smith (V. pag. 35, nº 2.6) que os impostos devem respeitar: 1ª) a capacidade contributiva, já que o contribuinte só paga o imposto se tiver capacidade financeira para adquirir o bem (estando portanto embutida ao preço, a capacidade natural para o pagamento do tributo); 2ª) evitar o arbítrio, já que a satisfação a esta regra geral é plena em relação aos tributos que como o imposto de consumo se agregam ao preço final do produto, já que o contribuinte só paga o imposto se quiser, isto é, sua opção contributiva é integral e individualizada, por necessidade ou mera volição: a despeito do preço do bem, a despeito do montante de imposto a ele incorporado incorporado; 3ª) ser recebido no momento mais cômodo para aquele que o paga, que coincide, como já destacamos, com o momento da aquisição de um bem em que o orçamento do contribuinte foi por ele previamente verificado, não apenas em relação ao valor do imposto, mas em relação a todos os componentes do preço final; 4ª) gravar a atividade produtiva da forma mais leve possível, o que, convenhamos, os impostos indiretos, e o imposto de consumo mencionado no início destes comentários especialmente preenche, pois nenhum momento poderá ser mais leve para o produtor do bem e responsável tributá-

rio, o agente da atividade produtiva, que após a tradição do mesmo ao consumidor ou adquirente intermediário, pela compra e pagamento do preço.

XI. Esta linha de argumentação ainda é preliminar. Mais adiante pretendemos fechar o cerco, colocando as coisas em seus devidos termos.

XII. Descobrimos então que o problema estava em outro plano. Em nações desenvolvidas talvez a tese da justiça ^{eficaz} se satisfizesse com a prevalência da tributação direta; em nações não desenvolvidas a tributação indireta talvez fosse a solução mais prática, dada a evidente influência que os poderosos, nestes quadrantes, exercem. – Logo, porém, se nos firmou que o justo estava na utilização equitativa da tributação direta e da indireta, – “in medio virtus” –, o que, de “per si”, invalidaria qualquer tipo de tributação *única*, sobre a terra, por exemplo, como pretendiam os fisiocratas, e no último século, Henry James; ou sobre a movimentação financeira, como pretendem hoje monetaristas seduzidos pela instrumentação eletrônica. E sendo assim, a aplicação de um sistema duplo e equilibrado teria que valer tanto para nações desenvolvidas quanto para as subdesenvolvidas, ou em processo de desenvolvimento. De qualquer forma, uma coisa era certa: a sistemática de imposição indireta deveria seguir o modelo instituído na reformulação do imposto de consumo brasileiro pelo Regulamento de 1959 e Lei nº 3.520 citada e, mais ainda, pela Lei 4.502/64.

XIII. Nessa ocasião, ao mesmo tempo que a odisséia do Código Tributário Nacional chegava a termo, chegava ao Brasil uma Comissão norte-americana, patrocinada pelo Ministério da Fazenda e pelo recém criado Ministério do Planejamento, Octavio Gouvêa de Bulhões e Roberto Campos à frente deles, e propunha uma reforma, ou reformulação, tributária bem diferente da produzida pela implementação do CTN. Parecia que enquanto uma reforma tendia para um lado, a outra tendia para o oposto. De qualquer forma, a discussão continuava a ser a mesma: da utilidade do uso da tributação direta ou indireta na base do sistema tributário. – Pouca gente percebeu, porém, – e nós não nos incluímos então neste seleto grupo –, que a intervenção dos técnicos americanos visava uma melhor adequação do nosso sistema tributário com o deles, já que nossa influência, até aí, havia sido européia (francesa primeiro, alemã nos últimos tempos). E que isto embutia objetivos particulares não revelados aos não iniciados. Com certeza, Golbery do Couto e Silva e afins, com sua geopolítica, entendiam perfeitamente o desiderato daqueles técnicos.

XIV. Almejamos então estudar o sistema americano com mais afinco. Mas o destino nos reservava outra experiência: uma viagem de estudos de um ano à Alemanha. E para nós foi oportuníssimo esse estágio, que nos trouxe segurança em relação às nossas idéias ao observarmos o sistema tributário alemão.

XV. Este sistema, tradicional, herdado do período formador da nação alemã, a par de uma enorme quantidade de rubricas tributárias de efeito miúdo, sustentava-se sobre um determinado grupo de impostos administrados pelo estados e governo federal: o imposto de consumo (die Verbrauchssteuer), o imposto aduaneiro (die Zollgebühren), o imposto sobre a renda (die Einkommenssteuer) e o imposto sobre a circulação de mercadorias (die Warenumsatzsteuer), os dois primeiros administrados pelo governo central e os dois últimos pelos estados.

XVI. Sobre a receita do imposto de renda e circulação de mercadorias estaduais, o governo federal tinha participação. O imposto de renda, particularmente, tinha passado a estadual após a guerra por influência norte-americana, que assim forçava a descentralização do poder político, causa, achavam os vencedo-

res, do nazismo. – A despeito da competência tributária estar conferida aos Estados, a União participava da administração desses dois tributos, dada a régia participação que tinha em seu produto (25%). E esta participação administrativa e fiscalizadora era compartilhada inclusive pelo funcionamento conjunto, na mesma repartição, separada apenas fisicamente no interior das dependências do mesmo prédio, tendo a curiosidade de ser chefiada pelo mesmo funcionário, sempre federal, que exercia a função de Superintendente.

XVII. A receita do governo federal alemão de então se compunha com cerca de 8% de receita aduaneira, 35% de receita com o imposto do consumo, 25% com a participação na arrecadação do imposto sobre a renda e mais cerca de 25% com a participação no imposto sobre a circulação de mercadorias. – Exatamente em 1971, durante nossa estada na Alemanha, foi intentada pelo governo de então uma pseudo-reforma tributária, cujo maior desiderato era aumentar a arrecadação antes que aperfeiçoar o tradicional sistema alemão. A revista "Der Spiegel" (nº 14, ed. de 29/03/71) publicou farta matéria ironizando a reforma e, a certa altura, publica um quadro comparativo da arrecadação tributária global de diversos países, distinguindo percentualmente a arrecadação de impostos diretos e indiretos:

Direkte Steuern: (Einkommen-, Körpersch aft-, Vermögen-, Gewer- und öhnlisches)		Indirekte Steuern: (Umsatz-, Verbrauch-, Aufwand- u. öhnlisches, sowie Zölle)
76,7	USA	23,3
62,3	ENGLAND	37,7
55,0	BUNDESREPUBLIK	45,0
37,6	FRANKREICH	62,4
30,7	ITALIEN	69,3.

XVIII. Esta situação não é muito diferente da atual, a qual podemos analisar a partir de dados obtidos com relação à França, cuja comparação com o quadro acima demonstra que houve até incremento dos impostos indiretos sobre os diretos naquele país, e que hoje se projetam, graças à harmonização tributária ditada pelo Mercado Comum Europeu, pelos demais países que o compõem, a Alemanha em particular, já que esta e a França impuseram a sistemática tributária ajustada às necessidades de funcionamento do Mercado e da unificação monetária. – No ano de 1988, para uma arrecadação total de 1.179.633 milhões de francos, esta se distribuiu pela T.V.A. (Taxe de la Valeur Ajoutée) 522.887 milhões (44,3 %), imposto de renda cerca de 236.000 milhões (20 %), I.S. (Impôt sur le Societé) cerca de 118.000 milhões (10 %) e combustíveis (carburants) cerca de 130.000 milhões (11 %); considerando que as rubricas restantes são distribuídas entre impostos diretos e indiretos e portanto pouca influência têm sobre o resultado final, vemos que, tomando-se por base estas quatro, que representam a expressiva cifra de 85,3 % da arrecadação tributária francesa daquele ano, 64,83 % são de impostos indiretos, contra 35,17 % de impostos diretos. E esta tendência pode, repetimos, ser generalizada por toda a Europa e confirmam os dados referidos da Alemanha no início dos anos '70. – (Fonte: "Encyclopædia Universalis", verbete "Impôt", Subtítulo "La fiscalité du XX^e Siècle", nota "Le système Actuel").

XIX. Isto demonstra que a doutrina da excelência do imposto direto, defendida teoricamente pelos técnicos alemães de então, na prática era olímpicamente desprezada. – Além disso, exultavam os referidos técnicos com o fato

de que o grosso da arrecadação federal era assistida por um sistema de sobretaxação de insumos importados comprados a preços monopolísticos e extremamente cômodos das nações produtoras, o Brasil incluído. Esta tributação apenas ajustava os preços internos de consumo aos padrões internacionais das nações industrializadas, sendo suportada sem muito esforço pelos ^{CONSUMIDORES} contribuintes alemães em duas etapas: 1ª) a título de direitos alfandegários; 2ª) na forma de imposto de consumo. X

XX. A sistemática de cobrança deste último imposto era a mais arcaica possível: incidindo sobre cerca de uma dúzia de produtos, – na sua maioria insumos básicos ou produtos alimentícios primários, como já dissemos, uns como outros quase em sua totalidade importados –, mediante a aplicação de alíquotas específicas, visava estritamente a arrecadação – justiça social e fiscal fora de qualquer consideração. Questionados, respondiam os funcionários alemães que o importante era a eficiência da arrecadação, sendo assim esse sistema, acoplado a um conjunto de monopólios estatais, prático e simples.

XXI. Os demais impostos referidos funcionavam dentro dos padrões internacionais: imposto de renda, circulação de mercadorias e aduaneiro.

XXII. O exótico estava mesmo no imposto de consumo. Uma série de mercadorias controladas por monopólios estatais, como o do álcool, petróleo, açúcar, sal, café, chá, tabaco, entre outros, e uma excrescência ao menos, as lâmpadas (*leuchtenmittelsteuer*), herança da iluminação a velas de cera, fabricadas com espermacete das baleias cachalote no século passado, agora incidindo sobre as modernas luminárias mediante processo curiosíssimo de lançamento: o imposto era lançado no momento da saída das lâmpadas do setor de fabricação para o almoxarifado de produtos acabados; nos casos de devolução, retorno de produtos fabricados à fábrica, fato não incomum no setor, as mercadorias tinham que ser reintroduzidas na área de produção enquanto o imposto pago era estornado para, em seguida, como se produtos novos fossem, sair novamente para o almoxarifado, lançando-se outra vez o imposto, – o que obrigava a um complicado sistema de controle contábil, dado não poderem, achavam os técnicos alemães, estas devoluções se confundir com o estoque de mercadorias provindas diretamente do ciclo produtivo. – Esqueciam, de forma inacreditável, da possibilidade de com um simples estorno contábil resolver o problema e ajustar o estoque.

XXIII. Em compensação, o imposto de renda, seguindo padrões internacionais e por isso, – dado que o nosso havia sido reformulado sob a supervisão dos já referidos técnicos norte-americanos do “Foreign Tax Assistance Staff”, do Tesouro americano (V. pag. 58, nº XIII, e pag. 74, nº XCIX) e que também haviam supervisionado a montagem do sistema alemão no após-guerra –, bastante assemelhado ao brasileiro, trazia como novidade um maior número de descontos de caráter social, muitos deles baseados em um sistema de confiança possível entre alemães, impensável entre brasileiros. – Conexo ao imposto de renda, tributo da competência estadual, havia um inteligente e funcional imposto municipal lançado sobre o lucro das empresas à razão de 5% (cinco por cento), dedutível, se efetivamente cobrado, do imposto conexo mencionado (*Körperschaftssteuer*), denominado imposto sobre o capital (*Kapitalsteuer*); interessados, os municípios, mais próximos dos contribuintes que os demais níveis governamentais, além de poupar o sistema dos repasses tributários que devem ser evitados ao máximo, iam à luta para receberem direta e imediatamente sua quota, auxiliando extraordinariamente no lançamento, fiscalização e controle da evasão

do tributo maior a que se ligava. Este modelo, oportunamente, recomendaremos como passível de ser utilizado entre nós.

XXIV. O ICM ("die Warenumsatzsteuer") e o imposto aduaneiro (die Zollgebühren) não apresentavam novidades de monta.

XXV. O mercado comum europeu à época ainda se encontrava em suas primeiras caminhadas, uma delas já abordada, a tributária, mas com, ainda, pequenos progressos dada a diversidade dos diversos sistemas, francês, italiano, alemão e, sobretudo, inglês. Os progressos então obtidos se restringiam à área aduaneira que já funcionava com razoável folga fiscal e agilidade, pela abertura das fronteiras comuns. A parte referente às verificações fiscais eram procedidas de preferência "a posteriori".

XXVI. A parte mais interessante do sistema alemão então por nós estudado sem dúvida estava no funcionamento do sistema judicial tributário; mas deste assunto trataremos mais adiante, quando ele se tornar oportuno pelo desenvolvimento das idéias relacionadas com nossa tese.

XXVII. Fica assim consignada essa nossa experiência pessoal de caráter internacional que, se não nos influenciou destacadamente sob a ótica técnica, serviu sem sombra de dúvida para o aumento de nossa confiança nas idéias que então se encontravam em fase de solidificação e servem hoje à elaboração deste nosso trabalho.

XXVIII. Retornando da Alemanha fomos designado para operar em serviço de natureza fiscal, quando nos relacionamos, entre muitos, com um companheiro de trabalho com quem viríamos privar da amizade e que além de veterano e experiente colega, havia exatamente trabalhado na elaboração do Regulamento do Imposto de Consumo de 1959 ao qual já nos referimos atrás. E foi este inesquecível colega e amigo, Dr. Olavo Estelita Cavalcanti Pessoa, que nos falou, assim que conheceu nossas idéias, a respeito do trabalho do Dr. Gerson Augusto da Silva, com quem ele colaborara e de quem era amigo. Recordamo-nos muito bem de o Dr. Olavo dito que nunca vira duas pessoas pensarem de forma tão similar em matéria tributária quanto eu e o Dr. Gerson, a quem ele nos prometeu apresentar para que pudéssemos, além de trocar idéias, nos conhecer. E isto ocorreu, se não nos falha a memória, no segundo semestre de 1972, no Rio de Janeiro, quando eu, Dr. Olavo e outros companheiros, estivemos a serviço naquela cidade. O Dr. Gerson, que se encontrava de partida para mais um de seus freqüentes compromissos no exterior, junto a órgãos ligados à O.N.U. e aos Estados latino-americanos, – (no caso, a III Conferência Interamericana de Tributação, México, setembro de 1972) –, nos prometeu que, em seu retorno, iria a São Paulo, onde teria de solver compromissos pessoais, e então poderíamos manter uma tertúlia filosófico-tributária (já que ele também era versado em assuntos filosóficos) noite a dentro. – O Dr. Olavo nos confidenciou, com uma ponta de malícia, que uma outra paixão comum poderia ser tratada na ocasião: regaríamos a tertúlia com generosa dose de cerveja já que éramos, os três, apreciadores desta noctívaga e adorável companheira.

XXIX. Neste primeiro contacto, nós que então ainda desconhecíamos a notável obra do Dr. Gerson, nos entusiasmos com seus conhecimentos alentados, demonstrados em curta conversação, e também com a nossa afinidade de idéias e concepções relativas aos impostos.

XXX. Lamentavelmente nossa esperada tertúlia paulistana nunca pôde se realizar, pois o notável tributarista retornou do exterior doente, já em processo terminal de insidioso mal. – Desnecessário dizer que em nosso primeiro encontro nada havíamos notado com respeito à sua saúde.

XXXI. Aqui vale a pena consignar o ponto de liame entre o trabalho prático-teórico do Dr. Gerson e o desenvolvimento básico de nossas primeiras idéias que iriam resultar afinal no presente trabalho.

XXXII. Nesse único e rápido contacto que com ele tivemos, nos contou que cursara medicina por apelo de seu pai; formado em 1948, deitou o diploma numa gaveta e se dedicou a fundo aos estudos que já então lhe proporcionara a publicação de sua primeira obra de fôlego, – *“Sistema Tributário Brasileiro”*, (Ed. DASP, Rio de Janeiro, 1948) –, em que comentava as disposições da Constituição de 1946 e seus antecedentes históricos sob os aspectos econômico e social da tributação. Esta preocupação logo o empurra, a partir dos trabalhos estatísticos de que se desincumbia no Ministério da Fazenda, para a extensão do problema brasileiro para o latino-americano, e sua conseqüente lógica: o subdesenvolvimento mundial. – Oswaldo da Costa e Silva, em notas biográficas publicadas a título de introdução de suas obras editadas pela ESAF (*Escola de Administração Fazendária do Ministério da Fazenda, Brasília, 1983*) comenta que ele, até 1958, exerceu a medicina, a qual então abandonou de vez. Mas, com certeza, diante de sua declaração a nós feita e acima registrada, não teria passado de exercício da medicina a título gratuito, entre os colegas de trabalho do Ministério da Fazenda, mas que certamente absorvia parte importante de seu tempo, dada sua notória dedicação a tudo que fazia. – O importante é que desde sua origem, como funcionário do Ministério no Rio de Janeiro, onde aportou com a intenção maior de financiar seus estudos, apaixonou-se e dedicou seu gênio ímpar à economia, sob seus aspectos social e tributário.

XXXIII. O Dr. Gerson tinha outra virtude (negligenciada pela maioria dos economistas e engenheiros que se dispõem a desenvolver estudos de natureza legal): desconfiava sempre de suas idéias quando transformadas em lei, dado ter consciência de que não era dotado da adequada formação jurídica, até por não dispor, em sua índole natural, do chamado “cacoete” jurídico, – o que o levava a se cercar sempre de um verdadeiro séquito de funcionários com formação nesta área. O próprio Dr. Olavo Estelita, que nos levou ao Dr. Gerson, era um dos que, principalmente em 1958/59, por ocasião da montagem do regulamento do imposto do consumo a que nos referimos atrás, convocou, prestou-lhe seus conhecimentos jurídicos e técnicos.

XXXIV. A sua primeira obra, *“Sistema Tributário Brasileiro”*, conquanto objetivasse apenas à análise da discriminação das rendas da Constituição de '46, continha suas primeiras e argutas observações.

XXXV. Os comentários iniciais referem-se à situação tributária brasileira antes da Constituinte, especialmente quanto aos dados do próprio ano de 1946, referências estatísticas estas, disponíveis em sua área de atuação.

XXXVI. “A maior parcela da arrecadação geral é fornecida pelos impostos que, direta e predominantemente, recaem sobre os bens de consumo, afetando proporcionalmente o nível dos preços. Esses tributos, de forte conteúdo anti-social, contribuíram em 1946 com 55,6% do total. Segue-se o imposto sobre a renda, com 18,7%, e que, com todas as suas imperfeições, ainda é o único tributo brasileiro,

cuja forma de cobrança se aproxima dos ideais de justiça social". – Depois de informar que a arrecadação total de impostos indiretos brasileiros naquele ano atingiu 68,8% do total arrecadado, acrescentando que era incluído erradamente nos 29,6% restante tributos indiretos classificados como diretos: "alguns tributos, como por exemplo o indústria e profissões, são diretos apenas em tese, porque na prática eles se comportam como autênticos impostos indiretos".

XXXVII.

Estes comentários, extraídos daquela sua obra inicial (pag. 45/47), o situam dentro das idéias dominantes de então e não sem razão, dado que os impostos indiretos continham em sua sistemática então vigente, a superlativa regressividade por ele notada. Mas quando fala a seguir da tributação aduaneira, parece que uma pequena luz se acende em sua percepção: "Dado o papel especial desempenhado pelos direitos de importação, quando sábia e prudentemente utilizados, fomentando o desenvolvimento da indústria nacional, a restrição ao seu conteúdo anti-social não se aplica, mas sim ao imposto de consumo, mesmo levando-se em conta sua natural regressividade, que é parcialmente atenuada pela limitação da respectiva incidência e pela diferenciação das taxas, de forma a atingir mais fortemente os produtos de uso supérfluo ou nocivo".

XXXVIII.

Os destaques que venho fazendo, procurando mostrar a origem, a base, do pensamento do ilustre tributarista, que começam pelas suas observações sobre os impostos diretos e indiretos, estes com seu defeito maior, a regressividade, e a superação parcial deste problema com relação aos direitos aduaneiros, pela sua natural *diferenciação das taxas*, – devem se completar com seu texto sobre o imposto sobre vendas e consignações então vigente e que serve de paradigma de como não deve ser lançado e cobrado um imposto indireto (permitindo-nos a produzir dentro do texto notações em "itálico" que destaquem os pontos nevrálgicos da questão): "O vendas e consignações que, em 1940, já representava 45,1% do total dos impostos, *elevou-se para 60,7% em 1946*. E esta percentagem subirá ainda mais nos próximos anos, tendo em vista a *violenta alteração de suas taxas* já decretada ou em cogitação por parte de vários Estados. Tributo flexível, de *fácil arrecadação* e notável produtividade, constitui ele realmente um instrumento tentador nas mãos do fisco estadual. Trata-se porém de uma perigosa faca de dois gumes. Cobrado em *cada operação de venda*, a *uma taxa uniforme* para todas as *categorias de produtos*, representa o mais *regressivo* e *anti-social* dos tributos brasileiros. Sua cobrança por parte dos Estados exige, para *coibir-lhe a evasão*, o levantamento nas respectivas fronteiras de cerradas barreiras fiscais, que embaraçam de forma altamente danosa a livre circulação da riqueza pelo território nacional".

XXXIX.

Deste modo, observe-se os aspectos negativos do tributo, resumidos magistralmente: o efeito "cascata" porque *cobrado em cada operação de venda*, a constância de *uma taxa uniforme* que, por isso, não distinguia as *categorias de produtos*, – exatamente os pontos distintivos, notados desde aquela época pelo mestre, de um tributo indireto mais justo, mais progressivo, portanto menos regressivo.

XL.

Reuni estas citações da obra citada com o fim de consignar, de forma clara, o início, "l'éclater", do pensamento que iria depois desenvolver, tanto teórica quanto praticamente, e com o qual convergimos, no trato moderno da tributação indireta. Vale destacar que muitos chegaram a pensar que o ilustre economista, em suas muitas (a partir de 1953) viagens ao exterior, teria desenvolvido suas idéias a partir dos estudos do imposto de consumo francês, que acabaram por resultar

no tributo adotado na Europa de hoje, o T.V.A. (Taxe à la Valeur Ajoutée). Este imposto francês e idealizado por Maurice Lauré em 1953 e implantado pela primeira vez em 1954 para o setor industrial em substituição ao imposto de consumo, foi estendido em 1968 ao comércio e aos serviços (lei de janeiro de 1966), sua forma atual. E remodelado após 1977, para adoção pelos países membros do mercado comum europeu. Neste ano foi emitida uma diretriz, exatamente em maio de 1977, da C.E.E. (Comunidade Econômica Européia), generalizada por ato único de fevereiro de 1986, pelo Conselho da Comunidade. Alemanha, Bélgica, Holanda, Luxemburgo, Dinamarca, Noruega, Suécia, Itália, Inglaterra e Irlanda, foram os primeiros países a adotar o imposto, hoje vigente em todos os Estados membros.

XLI. Claro que os estudos desenvolvidos na França a partir de 1953 devem ter chegado ao seu conhecimento, dado inclusive que por essa época se iniciaram suas rotineiras viagens ao exterior como membro constante das delegações brasileiras que compareciam aos diversos conclaves internacionais de natureza comercial, econômica e tributária, inclusive a rodada de conversações que precedeu à institucionalização do G.A.T.T. (General Agreement on Tariffs and Trade). Mas temos a convicção de que não foram os estudos franceses que o influenciaram e sim as recomendações aduaneiras do G.A.T.T., especialmente os relativos à edição da Nomenclatura de Bruxelas e suas notas explicativas, especialmente as de caráter geral; e era isto que havíamos *detectado* desde o início e *compreendido* das idéias que do seu trabalho relativo à Lei nº 3.520/58 e respectivo Regulamento decolavam, e convergiam com as nossas. – Além do que, as mudanças então introduzidas na França não tinham o escopo das introduzidas logo depois pelo Dr. Gerson no Brasil em relação ao imposto de consumo, a não ser a adoção do princípio da não-cumulatividade que, timidamente, surgira no esquema francês. Afinal, desde sua origem, a T.V.A. se transformara em um mais complexo I.C.M., de alíquotagem, portanto, simplificada e sem o caráter corretivo que iria ser introduzido no imposto de consumo brasileiro, moldado à aduana moderna.

XLII. Com efeito, a publicação da Lei nº 3.520 situou o Dr. Gerson, – já inserido àquela época ao restrito e seletivo grupo que, autor do Projeto de Código Tributário Nacional, baseado no famoso “Anteprojetado” do Prof. Rubens Gomes de Sousa, dava assistência permanente ao trâmite congressual –, no centro de uma reformulação tributária do sistema brasileiro, por ele liderada e encetada dentro das suas atribuições administrativas no Ministério da Fazenda. A certeza da não ocorrência de desvios no processo era a presença dele à testa dos procedimentos que abrangiam todas as áreas de atuação fiscal do Ministério. – Resistências, claro, haviam, mas não insuperáveis e as quais deixaremos por ora de lado, por não terem interferido seriamente no processo; – salvo na área aduaneira e que resultara na recusa do Brasil de aceitação plena do G.A.T.T. e, assim, como membro apenas associado daquele organismo, termos ficado impedidos de publicar a Nomenclatura (usávamos durante muito tempo a nossa velha e obsoleta Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (N.B.M.), e restringíamos nosso acesso à novel Nomenclatura de Bruxelas através da versão portuguesa, única publicação em nosso idioma). – O G.A.T.T. (General Agreement on Tariffs and Trade), fora instituído, dentro do espírito de Bretton Woods na rodada de conversações realizadas em Cuba em 1948, pela chamada “Carta de Havana” (24/III/48), precedida por três reuniões de especialistas, patrocinadas pela O.N.U. (Londres, 1946; New York, 1947; e Genève, 1947). A sede do organismo passou a ser

Bruxelas e o Acordo de Cooperação Aduaneira Internacional firmado em 1949 é que possibilitou, entre outras providências, a edição da famosa Nomenclatura, decidida, implementada e estruturada nos anos subsequentes.

XLIII. Temos de convir, ainda, que o Dr. Gerson, a despeito do seu descortino ímpar e sua onipresente modernidade tributária, não estava só, e representava, em sua pessoa, na verdade, uma síntese do pensamento tributário exercitado pelos mais sérios tratadistas internacionais da época.

XLIV. A Constituinte de 1946 já havia consagrado disposições tributárias de destacado alcance social, como o parágrafo primeiro, do artigo 15, que em suas alíneas "a" a "d" estabeleciam a regra exoneratória constitucional para atender à população carente livrando-a da tributação do imposto de consumo nos produtos populares indispensáveis à moradia, vestimenta, alimentação e tratamento médico. E o artigo 202 que, em sua parte segunda, determinando genericamente que fossem os impostos graduados conforme a capacidade econômica dos contribuintes, preconizava que o instituto exoneratório instituído pelo artigo 15 pudesse ser tecnicamente escalonado, atendendo à capacidade contributiva, tanto quanto possível, de cada componente da sociedade.

XLV. O jurista e político Aliomar Baleeiro, o já citado Prof. Rubens Gomes de Sousa, os técnicos do Ministério da Fazenda, companheiros do Dr. Gerson na Comissão de elaboração do Projeto de Código Tributário, Afonso Almiro Ribeiro da Costa, Pedro Teixeira Soares Júnior e Romeu Gibson, o Dr. Valentim Bouças, também do Ministério da Fazenda, o precursor Prof. Viveiros de Castro, entre tantos e durante tanto tempo, sustentados na própria sociedade civil e entidades classistas interessadas, – formaram a opinião tributária que viria a ser testada naquele período no nível administrativo federal, e que deveriam servir de norte ao nosso processo de desenvolvimento.

XLVI. Infelizmente esta experiência brasileira, que tão bem caminhou até 1966, acabou por ser desviada e, dentro da influência do espírito do governo militar de então, mais preocupado com a nossa inserção geopolítica, quedou-se inconclusa.

XLVII. Lamentavelmente essa incompreensão com aquele trabalho, – que visava, veremos, sobretudo, nosso desenvolvimento econômico sustentado e racional–, persiste.

XLVIII. As mudanças do imposto do consumo se iniciaram, como dizíamos, com a edição da Lei nº 3.520/58.

XLIX. A equipe montada pelo Dr. Gerson no Ministério da Fazenda em 1958, dando prosseguimento aos seus trabalhos que eram já um reflexo de sua atuação na Comissão de assessoramento ao Projeto de Código Tributário que tramitava no Congresso Nacional, trabalhou dividida em dois grupos e desenvolvendo, sob sua supervisão, simultaneamente, o texto daquela que viria ser a Lei 3.520, e o regulamento (que se publicaria com o Decreto nº 45.422/59).

L. A Lei nº 3.520/58 alterava as disposições do Decreto-Lei, ainda da era getuliana, de nº 7.404, de 22/III/45, e do recente Decreto nº 43.711, de 17/05/58. O hiato entre a publicação da Lei e do Decreto foi, portanto, de 13 anos, intercalado pela Constituição de '46, cujos dispositivos de natureza tributária entraram em vigor a partir de 1º de janeiro de 1948.

LI. Faremos alguns destaques das mudanças, ou institucionalização de princípios, em que se pôde sentir o dedo condutor do Dr. Gerson.

LII. A primeira alteração sobre o Capítulo I, das Normas Gerais, mudava a redação dos artigos 1º a 5º, do que destacamos:

a) Art. 3º, alíneas "a" a "c": estabelece para a classificação fiscal das mercadorias regras idênticas às da Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas, (item 3, al. "a" a "c", das Regras de Interpretação da Nomenclatura editada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira do G.A.T.T., com sede em Bruxelas);

b) Art. 5º: estabelece o crédito do imposto pago pelas matérias primas – (que se institucionalizaria com o princípio da não-cumulatividade).

LIII. A segunda alteração amplia o campo das isenções do imposto, no sentido de amenizar a tributação sobre matérias primas, gêneros de primeira necessidade e outros produtos de uso popular.

LIV. O que aquela equipe não conseguiu, todavia, foi eliminar a excrecência do instituto das "Patentes de Registro", herança do império e que inseria, de forma técnica inadequada, um sistema de tributação direta, semelhante ao indústria e profissões, a perturbar o funcionamento de um tributo indireto por excelência como o imposto de consumo. Este, aliás, funcionava até ali, dentro de uma sistemática empírica e confusa que, naquela oportunidade, começava a ser racionalizada.

LV. Mais adiante, a Alteração 12ª, estabelece uma matriz para a tributação de charutos, exatamente dentro do espírito do estabelecimento de um sistema de progressividade, combinando o preço do produto ao incremento das alíquotas:

Até CR\$ 3,00	– 5%;
de CR\$ 3,00 a CR\$ 5,00	– 10%;
de CR\$ 5,00 a CR\$ 10,00	– 12%;
de CR\$ 10,00 a CR\$ 25,00	– 15%;
de CR\$ 25,00 a CR\$ 50,00	– 20%;
mais de CR\$ 50,00.....	– 30%.

LVI. Por fim, a Tabela foi inspirada na sistemática da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias, utilizada pela área alfandegária brasileira, em lugar da de Bruxelas, em razão da limitação já por nós mencionada.

LVII. O Regulamento que se seguiu, editado pelo Decreto nº 45.422, de 12/II/59, pouco mais de um mês após a publicação da Lei acima comentada, ajustou as idéias consagradas nesta, para uso corrente.

LVIII. Primeira novidade: estabelece logo em seu artigo primeiro a titulação completa da tabela de incidência do imposto, dando-lhe assim um destaque todo especial, dividida em uma genérica (Tabela "A": itens I a XXI), e outra especial para alguns poucos produtos (Tabela "B": itens XXII a XXVII).

LIX. O espírito da distribuição das mercadorias e seu sistema de incidência obedeceram ao espírito, em relação aos produtos incluídos na primeira das tabelas, da generalização da incidência com o escopo de: a) escalonar com rigor as alíquotas de sorte a estender ao máximo a progressividade da incidência utilizando desde logo os princípios da essencialidade e da seletividade, atendendo aos critérios de se poupar da tributação os gêneros de primeira necessidade e as matérias primas, e gravar-se com mais rigor os produtos de luxo, ou supérfluos, e os produtos mais complexos dentro da escala econômica; b) estender a malha da responsabilidade

tributária ao máximo, para se obter um maior e mais exato controle fiscal do universo tributável, essencial à prática da justiça social e fiscal, com o combate à evasão, sonegação e fraude, que permeiam, especialmente em um país em desenvolvimento, a utilização dos impostos indiretos.

LX.

A Tabela "B" selecionou, não só em sua própria série seqüencial, como em dispositivos regulamentares especiais agrupados e intitulados pelo produto a ser controlado, e destinou-se, além de estabelecer modalidades de controle especiais, como os destinados ao controle do café, móveis, fósforos, das jóias e relógios, artigos de higiene e cosméticos, calçados, chapéus, e das mercadorias relacionadas a vícios (se usados com exagero), como os derivados do fumo e as bebidas em geral. O tratamento tributário diferenciado para esses produtos obedecia, e obedece, a critérios universais, "punindo-se" mais a bebidas pesadas (destilados) que as leves (vinhos e cervejas), mais ao cigarro, menos aos demais derivados do tabaco. – O problema grave com relação a esse sistema, e que deve modernamente obrigar à sociedade civil a repensá-lo, é que, se numa ponta intenciona-se a contenção do uso exagerado e vicioso do produto, na outra intenciona-se, inevitável e pragmaticamente, a disfarçadamente *incrementar e estimular* o consumo desses produtos, com o *nobre propósito* de aumentar-se a arrecadação. O mundo de hoje vive, liderado pelos Estados Unidos, um conflito exacerbado entre os setores de saúde dos governos e as empresas fumageiras, dado que se atribui objetivamente a incidência do câncer ao hábito de fumar.

LXI.

Outra mudança que já merece nosso destaque é a preceituada pelo artigo 148 que consigna o princípio da não-cumulatividade do imposto, depois incorporado sucessivamente ao Código Tributário Nacional e à nossa Constituição, e estendido a outros tributos indiretos. O processo se instaurou pela autorização legal do estorno, da parcela a pagar, dos impostos pagos nas fases produtivas anteriores, criado pela lei de regência do imposto e destinado a quebrar sua regressividade e iniciar o processo pioneiro, hoje consagrado, pode-se dizer, a nível mundial, de se firmar o princípio da progressividade, advinda da área do imposto de renda, nos tributos indiretos.

LXII.

A Tabela em si, embora contemplando um largo espectro de produtos (nos moldes aduaneiros), com objetivo inclusive de controle fiscal, como dissemos, já cuidava de graduar racionalmente as alíquotas de forma a amenizar a regressividade do tributo: produtos alimentares, alíquotas de 2 a 5% (exceção: caviar, alíquota de 20%; bens de uso geral, insumos, matérias primas, alíquotas baixas; produtos sofisticados, supérfluos, ou relacionados a eventuais vícios (fumo, bebidas), alíquotas altas. Mesmo nestas, porém, é introduzido um sistema de alíquotas progressivas de acordo com os preços do produto final a consumidor, beneficiando os produtos mais baratos. – E na base do sistema, *isenções para os gêneros de primeira necessidade, construção civil, de vestuário, quando de uso popular, ou destinado à população carente (artigo 6º):*

- alínea "a": habitação;
- alínea "b": vestuário;
- alínea "c": alimentação;
- alínea "d": tratamento médico; – (Constituição Federal,

artigo 15, § 1º).

LXIII.

Percebe-se que o conjunto das disposições postas em prática resultavam na amenização da regressividade do imposto, pela harmonia das regras estabelecidas e suportadas pela criação de diversos princípios norteadores, conectados às idéias já introduzidas à Constituição de 1946, artigo 15, combinado com a parte do artigo 202:

“Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:...

§ 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 artigo 202, segunda parte, (com o destaque que ora fazemos):

“Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

LXIV.

A Lei nº 4.502, de 30/XI/64, publicada quando já em curso o primeiro governo militar originado da derrubada do governo civil de João Goulart, trouxe a, em nosso entender, maior contribuição do Dr. Gerson, de seu tirocínio, de sua nobre e bem intencionada inteligência, de sua equipe de trabalho, no Ministério da Fazenda e na Fundação Getúlio Vargas, – para o estabelecimento de um novo e conceitual tributo indireto, ousamos afirmar, em nível global. – O cerne doutrinário da T.V.A. tende hoje a se universalizar. O tratadista norte-americano John F. Due tem se especializado na matéria, sob a capa de tratar-se de imposto produtivo para nações não desenvolvidas. Claro que a análise de Due exclui, não exatamente as nações não desenvolvidas, já que a Europa adota o modelo, mas seu próprio país. Aliás, os norte-americanos são solertes em exportar produtos e idéias para ganhar dinheiro. Um país que não consome arroz, e é o maior exportador mundial do produto; não consome feijão, e é dele um grande exportador. – E são agora, pelos trabalhos de assistência internacional do Dr. Due e outros, exportadores de um tributo indireto *surgido na França* e o qual desdenham.

LXV.

Na verdade deve-se esclarecer que este modelo tem servido às nações desenvolvidas; tanto é verdade que serve hoje à Comunidade Européia. E dele destaco o seguinte comentário, extraído igualmente da mesma fonte citada anteriormente, mesmo verbete e tópico (V. pag. 59, nº XVIII, “in fine”): “Por sua neutralidade ativa, a T.V.A. deveria favorecer a expansão econômica relativa aos investimentos e favorecendo as exportações. Mas é mister atentar para 1968, data na qual a T.V.A. foi generalizada às atividades comerciais, artesanais e às prestações de serviços e fez desaparecer as numerosas taxas específicas, pondo fim à extraordinária complexidade do sistema dos impostos indiretos. Enfim, no quadro da construção da C.E.E. (Comunidade Econômica Européia) e da política de harmonização fiscal, a reforma de 1979 estendeu a todas as atividades econômicas outras que salários este imposto que atende à idade da maturidade. Uma última etapa, além do sentido de harmonização das taxas, é engajada então para aperfeiçoar o grande mercado europeu.”¹

¹ “Par sa neutralité active, la T.V.A. devait favoriser l’expansion économique en suscitant les investissements et en favorisant les exportations. Mais il faudra attendre 1968, date à laquelle la T.V.A. fut généralisée aux activités commerciales, artisanales et aux

LXVI. Estes comentários, da lavra do tributarista francês Jean Claude Maitrot, dão a dimensão exata do enfoque prevalecente na Europa moderna, em avanço à dubiedade da posição que deparamos pessoalmente na Alemanha em 1971. Todavia, com seu sistema de poucas alíquotas, – o que sem dúvida facilita a arrecadação onde há abundância e facilidade de controle fiscal –, é tecnicamente inferior ao sistema surgido com o imposto de consumo segundo a matriz da Lei 4.502.

LXVII. Na verdade a T.V.A. transformou-se, – a despeito de ter-se originado do tradicional imposto de consumo francês, que se combinava com o seu similar imposto sobre os negócios (evolução arrecadatória do original imposto sobre vendas) –, em um autêntico imposto sobre a circulação (I.C.M.), um pouco mais inteligente e evoluído que o comum, por conta de suas várias adaptações, ocorridas através dos tempos. Em 1948, foi introduzido o princípio da não-cumulatividade (criado, pois, na França); em 1954, a partir do estudo do já mencionado Maurice Lauré, a T.V.A. inicial; entre 1966 e 1968 (instituição da lei e sua entrada em vigor), sua generalização, já mencionada atrás; entre 1977 e 1979, sua generalização pelos demais países que compõem o Mercado Comum Europeu e, em seguida, sua disseminação por uma porção significativa de países, não europeus inclusive.

LXVIII. Já o nosso imposto de consumo introduzido pela Lei 4.502, após anos de evolução prática e estudos, reunia e sistematizava uma série de providências que transformavam a tributação indireta em um sistema impositivo quase tão justo, sob o ângulo da capacidade contributiva individual, quanto o imposto de renda, sem padecer dos defeitos deste, pela possibilidade de manipulação, especialmente no âmbito das pessoas físicas, que favorece determinados contribuintes.

LXIX. A Lei 4502 consagrou o sistema da graduação das alíquotas segundo os princípios da seletividade e essencialidade dos produtos, numa tabela universalizada, isto é, de abrangência por todo o campo da incidência, e seguindo os padrões e regras de classificação das mercadorias adotado pela nomenclatura aduaneira do G.A.T.T. Separou as isenções constitucionais (art. 15, § 1º, da Constituição Federal de '46) das demais isenções regulamentares (artigos 6º e 7º da Lei). Introduziu oficialmente, como já mencionado, as regras de classificação dos produtos da nomenclatura aprovada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira de Bruxelas (artigos 10 e seguintes da Lei). Regularizou o instituto da homologação do lançamento, dado ser este da exclusiva responsabilidade do contribuinte (art. 19 e seguintes da Lei). O princípio da não-cumulatividade regulou-se na Seção referente ao pagamento do imposto (art. 25).

LXX. E, por fim, na forma de Anexo, foram listadas as mercadorias e seus respectivos limites de preço, concernentes às isenções constitucionais, e a Tabela de incidência geral, fundada na nomenclatura de Bruxelas, excluídas dela as mercadorias e bens não industrializados, portanto fora do campo da incidência.

¹ *prestation de service et où disparurent les nombreuses taxes spécifiques, pour qu'il soit mis fin à extraordinaire complexité du système des impôts indirects. Enfin, dans le cadre de la construction de la C.E.E. et de la politique d'harmonisation fiscale, la réforme de 1979 a étendu à toutes les activités économiques autres que salariées cet impôt qui atteint l'âge de la maturité. Une dernière étape, allant dans le sens de l'harmonisation des taux, est engagée depuis pour parfaire le grand marché européen."*

LXXI. O aperfeiçoamento das idéias do Dr. Gerson, como vimos, ocorreu através de um longo trabalho, teórico e prático, desenvolvido por décadas, em suas atividades ministeriais e acadêmicas, além de, porque não dizer, políticas, na medida em que se envolveu, e profundamente, no processo de formulação do Código Tributário Nacional. Desde o primeiro contacto com o Prof. Rubens Gomes de Sousa, nos princípios dos anos '50, trabalhou politicamente para ajudar a transformar o anteprojeto de Código daquele eminente mestre, em projeto de lei, o que acabou ocorrendo, pela intervenção oportuna do Deputado e Professor Dr. Aliomar Baleeiro, que os levou ao então Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha, em 1954.

LXXII. Integrado à Comissão designada para acompanhar os trâmites do projeto e exercendo simultaneamente seus afazeres ministeriais, já então incluída uma farta e ativa participação internacional como constante membro das diversas delegações brasileiras nos conclaves mundiais sobre política tributária, especialmente aduaneira, – pôde o Dr. Gerson por em andamento as idéias teóricas desenvolvidas nos níveis extraministeriais e acadêmicos, com um alentado trabalho reformista na sua área de atuação governamental.

LXXIII. Já vimos os efeitos dessa sua atividade, em nosso relato pregresso. E tomando como referência a publicação, em fins de 1964, da Lei nº 4.502, a partir daí a contribuição dele voltou-se à teoria tributária e sua modernização, não apenas nos limites de nosso território, mas também mundo afora, principalmente no meio latino-americano.

LXXIV. À época o ilustre tributarista (ele era um dos poucos que, antes da institucionalização do Direito Tributário pátrio, merecia este qualificativo), já estava ligado à OEA (Organização dos Estados Americanos) e colaborou como Consultor-Especial desse organismo no preparo temático da Conferência de Punta del Este em 1961, da qual participou como integrante da delegação brasileira.

LXXV. Esta Conferência, reunida para tratar da integração econômica latino-americana, tentando seguir os passos do Mercado Comum Europeu, debateu-se logo com os problemas tributários, a partir dos relacionados aos direitos aduaneiros, seguidos pelos problemas de tributação interna dos diversos países interessados e presentes à Conferência; as discussões desembocaram naturalmente na questão da reforma tributária. Pensavam os delegados, na ocasião, que este seria um problema nosso, de um conjunto de países subdesenvolvidos, – o que não deixava de ser algo vergonhoso. Mal sabiam, porém, que a adiantada Europa, modelo dos sistemas tributários latino-americanos, na organização de sua comunidade econômica iria embater-se com problemas, no mínimo, tão sérios quanto os nossos.

LXXVI. Na Declaração de Punta del Este os países signatários se comprometeram então a estudar e produzir a reforma de suas estruturas tributárias, visando uma melhor *distribuição de rendas*, o *incremento das receitas públicas* e a melhora na utilização dos recursos financeiros estatais.

LXXVII. Neste quadro regional internacional, o comprometimento com as reformas do nosso país se exprimia, – além da atividade governamental já mencionada, quando se mexeu na própria configuração dos impostos internos federais, – pela atividade da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, que tinha o Dr. Gerson como seu Coordenador Geral, envolvida no preparo da Emenda Constitucional nº 18, que resultaria na edição do nosso Código Tributário.

LXXVIII. Nessa ocasião, e nesse contexto, o Dr. Gerson publicou um trabalho monográfico intitulado "Aspectos da Reforma Tributária" (Monografia

nº 4, dos Instrumentos Administrativos de Implementação Econômica, EIAP, FGV, Rio, 1967), em que a questão é ricamente comentada.

LXXIX.

A Emenda Constitucional nº 18, aprovada em 1º de dezembro de 1965 e que resultou afinal no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/X/66), originou-se do trabalho de uma Comissão que teve como membros o Prof. Rubens Gomes de Sousa, na qualidade de relator, o dr. Gerson, Secretário-executivo e ainda o Prof. Gilberto Ulhoa Canto. Claro que se tratou de uma reforma de natureza tributária, já que inovou na implantação do Código Tributário e, com isso, determinou a cisão positiva da área do direito tributário da do direito financeiro, pelo seu imediato destaque; e produziu além disso uma profunda alteração no sistema tributário nacional mesmo, a partir da reformulação profunda da discriminação política das rendas tributárias nacionais. Houve uma verdadeira mudança de rumo no processo evolutivo da tributação brasileira operada desde o Brasil Colônia.

LXXX.

“A Reforma em curso não representa uma nova etapa nessa evolução. Constitui, na verdade, a ruptura de tal processo evolutivo. De um sistema de estruturação empírica passamos a um outro que pretende ser racional.” – Dizia o dr. Gerson na Introdução de sua Monografia.

LXXXI.

O objetivo do sistema montado visava à reorganização tributária segundo a capacidade contributiva de cada célula social de um conjunto econômico inteiro, indivisível. Para isso procurou-se, conscientemente, fazer o percurso inverso, dedutivo, isto é, do conjunto macroeconômico em seu todo para a individualização da responsabilidade tributária adequada à capacidade contributiva setorial e pessoal.

LXXXII.

Desta forma, o conjunto econômico foi dividido em dois grandes setores, externo, com seus dois fluxos (importação-exportação), e interno, distinguido entre patrimônio e renda, de um lado, e todo o ciclo produtivo, de outro.

LXXXIII.

O primeiro e consistente argumento utilizado para este procedimento pela Comissão foi o de que as discriminações das rendas anteriores fundamentavam os fatos tributários sob enfoque jurídico, e não econômico, o que dava ensejo à sobreposição de tributos economicamente idênticos diferenciados apenas pela sua forma jurídica, além de que, as próprias denominações jurídicas, nem sempre interpretativamente pacíficas, acabavam por causar distorções de natureza econômica graves. – “Por isso, afirmava-se que existiam, no Brasil, mais tributos formalmente distintos do que *fatores econômicos substancialmente aptos a servir de base à tributação*” – comentava o dr. Gerson em seu trabalho.

LXXXIV.

A racionalização do sistema buscado pela Comissão alicerçou-se, desde logo, na definição das bases econômicas de cada um dos impostos e unificando os de natureza idêntica em modelos singulares, e na consideração de que o sistema tributário nacional teria que ser estruturado em forma íntegra, eliminando-se a concepção do mesmo em três sistemas autônomos: o federal, o estadual e o municipal.

LXXXV.

Assim, chegou-se à configuração do sistema nacional em quatro grupos de impostos:

- I) sobre o comércio exterior;
- II) sobre o patrimônio e a renda;
- III) sobre a produção e a circulação de bens;
- IV) especiais.

LXXXVI.

As mudanças mais significativas introduzidas nas espécies tributárias, a partir dessa base, foram:

a) redenominação do imposto de consumo para imposto sobre produtos industrializados que, além de fixar a responsabilidade tributária na base do processo produtivo, sobre o industrial ou assemelhado, afastando-o juridicamente do outro extremo desse processo, o consumidor, institucionalizou a seletividade de suas alíquotas e o caráter não cumulativo da incidência; exclui ainda do campo da incidência os produtos manufaturados brasileiros destinados à exportação, pelo simples fato de que serão consumidos no exterior, onde ocorrerá a conclusão do ciclo produtivo, além de desonerá-lo melhorando a competitividade internacional de nossos produtos; – acrescenta-se ainda uma conseqüência não explicitada pelo autor, mas que resultou do próprio contexto do Código, ou seja, a ênfase ao aspecto regulatório do tributo, rompendo com seu tradicional fim arrecadatório, e tomando da área aduaneira a mais moderna concepção, de então, de incidência, conforme as recomendações do Conselho de Cooperação Aduaneira do G.A.T.T.; é de se salientar, que esta modernização criada pelos países desenvolvidos para facilitação do comércio internacional, não tem sido usado por nenhum deles em seus sistemas tributários internos;

b) extinção do anacrônico IVC (imposto sobre vendas e consignações) e do indústria e profissões, criando-se em seu lugar tributo amplamente usado internacionalmente e situado, seu campo de incidência, dentro de uma delimitada fase do processo produtivo, a circulação de bens e serviços, divididos em dois tipos: ICM (imposto sobre a circulação de mercadorias) e ISS (imposto sobre serviços); – o famigerado IVC e seu efeito “cascata” que, com o aumento exagerado da alíquota única, o transformara no verdadeiro vilão do sistema tributário vigente e do imposto indireto, foi banido juntamente com o seu efeito econômico também nocivo de forçar as empresas a procurar verticalizarem-se, integração cujo objetivo maior era sempre fugir ao efeito “cascata”, interrompendo a sucessão de incidências;

c) outra excrescência, o chamado Imposto do Selo, herdado da tradição tributária européia e contaminado pela cartorialização que infelizmente tem marcado a administração pública e privada brasileira desde a época colonial, foi também banido junto com sua esquisita, diversificada e tumultuada forma de cobrança; – em seu lugar foi introduzido o imposto sobre operações financeiras (I.O.F.), hoje destinado à extinção, pois que, ainda que tenha colaborado com sua criação ao varrimento de filas e outras complicações de seu precedente, revelou-se, pela sua regressividade, ser um imposto ainda improdutivo e ultrapassado dentro de qualquer sistemática tributária moderna; teve o condão de restringir a área de incidência à competência única da União, mas, seu maior desiderato regulatório, tornar-se recurso de reserva do sistema monetário e não ser utilizado para financiar despesas públicas gerais, foi facilmente distorcido já nos anos seguintes.

LXXXVII.

E no que concerne à distribuição das receitas, destaque-se que a emenda 18 e o Código dela resultante deram um verdadeiro impulso inicial naquilo que achamos ser o mais importante na matéria discriminatória de impostos: atribuir, o melhor possível, a titularidade de impostos que sejam suficientes à sobrevivência administrativa das esferas de poder político, minimizando a participação de uns sobre o produto de impostos de outros.

LXXXVIII.

Este conjunto de reformas postas em vigor na oportunidade da edição do nosso Código Tributário, trabalhada como ficou demonstrado em um laborioso e longo percurso, se afinou com os propósitos identificados e preconiza-

dos pela sucessão de reuniões das autoridades latino-americanas, dispostas a influenciar a consecução delas em seus próprios países, com o fim precípua de chegar-se à organização de um mercado comum que teria, necessariamente, de passar pelo ajuste dos diversos sistemas tributários internos, além dos evidentes ajustes do sistema aduaneiro. O propósito geral era o do desenvolvimento econômico integrado, já que todas as nações desta área geográfica são, mais alguns, menos outros, carentes. Assim, no dizer do dr. Gerson, a nossa reforma tributária foi informada por esse propósito: "Na atualidade, os impostos constituem ferramentas que armam o Estado dos meios de ação que lhe permitem orientar e impulsionar o processo de crescimento econômico. Não mais se concebe o imposto como instrumento exclusivo de captação de recursos para o financiamento das despesas públicas. Na verdade, aí temos o mais poderoso e eficaz dos instrumentos de que pode dispor o Estado moderno na execução dos seus programas de desenvolvimento. Essa preocupação com o econômico se revela, no texto da Emenda Constitucional nº 18, desde o seu começo, onde já se demonstra o esforço dos seus autores para ajustar o tributo às exigências do progresso econômico e social do País."

LXXXIX.

A implantação do Código Tributário ainda sofreu alguns tropeços. Contrariando todo o direcionamento havido, desde a origem, na concepção do primitivo anteprojeto elaborado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa que, sob influência do exemplo alemão, de Enno Becker, na constituinte de Weimar de 1919, sempre objetivara a utilização da denominação "Código" para a nossa lei maior tributária, — acabou esta designação sendo abandonada e substituída originalmente, por ocasião da aprovação da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, pela expressão "Sistema Tributário Nacional". Com certeza a intenção do legislador era contrariar a orientação doutrinária e manter a dependência do sistema tributário à órbita do direito financeiro, prevalecendo, assim, a tradição. Mas este acidente de percurso acabou sendo corrigido alguns meses após a publicação da Lei 5.172, com a alteração introduzida pelo Ato Complementar nº 36, de 13/III/67, que deu ao sistema o nome de "Código".

XC.

O Título III, deste Código, trata dos impostos segundo as diretrizes apontadas pelo Dr. Gerson Augusto da Silva, e referida atrás, que passaram a ser distribuídos de acordo com sua base econômica, independentemente da sua titularidade:

capítulo I — disposições gerais;

capítulo II — impostos sobre o comércio exterior: I. importação; II. exportação; — ambos de competência da União;

cap. III — impostos sobre o patrimônio e a renda: I. s/ a propriedade territorial rural; — competência da União; II. s/ a propriedade predial e territorial urbana; — competência dos Municípios; III. s/ a transmissão de bens imóveis; — competência dos Estados; IV. s/ a renda e proventos de qualquer natureza; — competência da União;

cap. IV — impostos sobre a produção e a circulação: I. s/ produtos industrializados; — competência da União; II. estadual s/ a circulação de mercadorias; — competência dos Estados; III. municipal s/ a circulação de mercadorias; — competência dos Municípios; IV. s/ operações de crédito, câmbio e seguro, e títulos e valores imobiliários; — competência da União; V. s/ serviços de transportes e comunicações; — competência da União; VI. s/ serviços de qualquer natureza; — competência dos Municípios;

cap. V – impostos especiais: I. s/ operações com combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e minerais do país; – competência da União; II. extraordinários; – competência da União.

XCI. As taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios, completam o sistema.

XCII. O capítulo IV idealizado pela douta Comissão, foi completamente mutilado e modificado. O regime militar primava pela concentração de poder e com ele, pela centralização das decisões administrativas. Por isso, essa interessante idéia da co-participação tributária e conseqüentemente fiscalizadora e arrecadatória, foi inutilizada. De duas uma: ou não se percebeu o alcance da medida, ou percebeu-se sim e procurou-se evitá-la. De qualquer forma perdeu-se aí o início de uma frutífera experiência, qual seja a da compartilhamento tributária do imposto, elemento inovador e modernizador que, – atenta à realidade brasileira –, muito contribuiria para o combate à evasão e sonegação fiscal, é nosso entendimento.

XCIII. Aproveitamos o ensejo inclusive para observar que esta modalidade de compartilhamento tributário e fiscal, em substituição até ao hoje generalizado, e entendemos pernicioso, sistema de participação na arrecadação em que um poder fica submetido financeiramente a outro, – é uma das propostas que inserimos na sistêmica de nossa tese.

XCIV. Mas a verdadeira guinada no caminho delineado pelos estudos brasileiros, – desenvolvidos com base nas várias Comissões de estudos para a reforma tributária (onde pontificaram os professores Rubens Gomes de Sousa e Gerson Augusto da Silva) e a elaboração a partir de 1954, com o envio do Projeto ao Congresso Nacional, de um Código que harmonizasse o nosso sistema, – aconteceu a seguir. Como já mencionamos anteriormente, o processo se concluiu exatamente entre 1964 e 1966, dois anos cruciais, após, portanto, a tomada do poder pelos militares, que o iria deter por mais de vinte anos. – Daí, a mudança de rumo.

XCV. A revolução de '64 ocorreu para inserir o Brasil, com aprofundamento ideológico, na órbita geopolítica ocidental e americana. Desta forma, o referencial cultural deslocou seu eixo da nossa tradicional influência européia, – de Portugal, Espanha, Inglaterra, França sobretudo e, até, ultimamente, Alemanha –, para a natural inclinação à influência norte-americana.

XCVI. E esta, por motivos óbvios, logo se fez sentir na área tributária que, como bem sabemos, interessa, e muito, aos nossos parceiros comerciais. Na própria idéia da opção geopolítica defendida pela cúpula militar que ocupou o poder, estava inserta a aspiração pela criação de uma futura comunidade econômica integrando nossa zona de influência, matriz ao norte.

XCVII. Assim, enquanto nossas leis tributárias se aperfeiçoavam com a edição de nosso Código, simultaneamente o aparato governamental fazendário começava a mudar de mãos. – Não demorou a surgir em nosso meio um grupo de “assessoramento” técnico vindo dos Estados Unidos.

XCVIII. Daí, então, a guinada foi inevitável. Traziam eles na bagagem uma tentadora técnica de processamento de dados (que será objeto de comentários nossos quando oportuno), e uma didática comparativa “*não crítica*”, diziam e frisavam, mas eloqüente.

XCIX. A partir de janeiro de 1965 esteve entre nós, assim, um grupo de especialistas em administração fiscal ligados ao “Tax Assistance Staff”, do

Tesouro americano, para atuar no âmbito do Ministério da Fazenda e da Fundação Getúlio Vargas, no Rio de Janeiro.

C. As duas linhas de acontecimentos ocorreram em paralelo, com avanços e retrocessos, parece que um grupo tentando impor a reforma pensada e estudada durante anos, e um outro querendo reformar a reforma proposta. Esta tendência, que deve ter sido acompanhada de surda luta de bastidores, se tornou patente quando emergiu a influência, agora determinante, do último grupo, nos primeiros meses de 1967. Em março desse ano foram publicadas pela FGV-Rio, diversos trabalhos novos em matéria tributária e que determinavam a guinada por nós destacada: "Reestruturação do Ministério da Fazenda", "Estudos de Administração Fiscal (Por Técnicos Americanos)", "A Reforma do Ministério da Fazenda e sua metodologia (Relatório Final)", foram algumas das obras que então vieram à luz.

CI. Os "Estudos de Administração Fiscal", já referido anteriormente, reuniu uma série de ensaios produzidos pelos técnicos americanos no Brasil, com seu aconselhamento "soft". – Claro que, em "off", a influência exercida deve ter sido mais objetiva e menos "soft".

CII. Na apresentação desta obra está dito claramente como os fatos transcorreram, no seio da própria Comissão de Reforma, que tinha então como Coordenador, Benedicto Silva, Assessor especial, Léo Leite Costa, entre outros participantes: "Trata-se de algumas das contribuições apresentadas pelos membros permanentes ou transitórios do grupo de especialistas americanos, sobre diferentes aspectos da administração fiscal, ora em termos comparativos, como o trabalho do Sr. Paul T. Maginnis, "Sistemas Brasileiro e Norte-Americano do Imposto de Renda", ora versando apenas situações brasileiras, como os trabalhos dos Srs. Edward Lewis, "Sugestões ao SERPRO", e Paul O'Rourke, "Administração de Treinamento", ora focalizando, para fins puramente informativos, situações americanas, como os trabalhos dos Srs. Patrick F. Keaney, "Organização do Ministério do Tesouro dos Estados Unidos da América", e Stanley Stein, "Programa de Treinamento do Serviço de Rendas Internas dos Estados Unidos da América". Tanto quanto foi possível e oportuno, a Comissão de Reforma se inspirou nessas e em outras contribuições dos expertos americanos para analisar os problemas organizacionais e funcionais do Ministério da Fazenda e formular as propostas das soluções correspondentes.

CIII. "Ocioso é declarar que estes estudos e relatórios *não representam a totalidade* das contribuições dos expertos americanos. Muitos de seus estudos, *projetos, sugestões e recomendações* receberam na ocasião, a devida consideração da Comissão de Reforma, mas tiveram o tratamento correspondente à natureza de documentos de trabalho, elaborados simplesmente para *esclarecimento e orientação internos*, não se destinando à *divulgação externa*.

CIV. "Ao tornar públicas essas contribuições do grupo de especialistas americanos em administração fiscal, a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda aproveita a oportunidade para expressar à USAID do Brasil, ao Foreign Tax Assistance Staff do Tesouro Americano e diretamente aos participantes do grupo, especialmente aos seus dirigentes, George Leibowitz e Paul Maginnis, os melhores agradecimentos pela valiosa *colaboração recebida desde agosto de 1964, ininterruptamente, até à conclusão de seus trabalhos, em novembro de 1966.*" – (Os nossos destaques em *itálico* foram para frisar a linha de acontecimentos estampada em nosso raciocínio anterior, e seu posterior desenvolvimento).

CV. Conforme vimos demonstrando, a sistematização tributária buscada pelos nossos "experts" vinha se orientando por uma linha ligada às recomendações internacionais (que sempre foram colocadas sob suspeita pelos norte-americanos em suas intervenções nas conferências do âmbito do G.A.T.T.) de natureza aduaneira e, provavelmente, ao desenvolvimento havido no mesmo período da T.V.A. francesa e os contactos do Dr. Gerson A. da Silva com ambas ocorrências. Isto, claro, desenvolvido longamente nas discussões teóricas mantidas, com certeza, entre o citado mestre, o Prof. Rubens G. de Sousa, e os demais especialistas que com o processo se envolveram – nossos "experts". E qual era essa diretriz fundamental?

CVI. **A busca de um equilíbrio entre a utilização dos impostos diretos e indiretos, de sorte a atender equanimemente às necessidades governamentais e a melhor justiça fiscal e social possível.**

CVII. E a primeira providência tomada então foi exatamente a da criação de um sistema de tributação indireta que procurasse quebrar a regressividade desses impostos, inserindo-lhes, de viés, mas com rigor científico e técnico, características de progressividade pensadas a partir da análise econômica das bases tributárias.

CVIII. Doutrinariamente instituíram-se os princípios basilares que os corrigia quanto à regressividade: o da *não-cumulatividade* (quebrando o efeito "cascata"); o da *seletividade* (que permitia o escalonamento das mercadorias segundo sua verticalidade dentro do processo produtivo); o da *essencialidade* (para atender os vários patamares, por vezes conjunturais, do consumo público); e o *sanitário* (criando obstáculos financeiros ao uso abusivo de mercadorias capazes de causar prejuízos à saúde, ou dependência física, ou psíquica – bebidas, fumo).

CVIX. No caso específico do I.P.I. federal, foi introduzida uma gradação do peso das alíquotas "ad-valorem" que oscilavam, seguindo-se a moderna nomenclatura aduaneira instituída no âmbito do G.A.T.T., tanto dentro dos próprios capítulos, quanto no quadro geral do universo tributável. – O I.C.M. estadual absorveu alguns desses princípios, destacando-se que o da não-cumulatividade foi-lhe particularmente destinado, dada a criticadíssima regressividade do imposto, I.V.C., que o precedeu. – Pena que outros princípios não foram adotados pelo I.C.M.; pena que já naquela época não se tenha pensado em equacionar, embora fugindo-se à tendência mundial de então, à unificação *economicamente tratada* do I.P.I. e do I.C.M. – Os demais tributos indiretos, o I.S.S. inclusive, infelizmente, não foram "contaminados" pelas medidas saneadoras instituídas.

CX. Aí introduziu-se a interferência estrangeira. E fomos induzidos a mudar nosso rumo, adotando o modelo americano. Nos Estados Unidos o realce, por influência da tradição inglesa inclusive, sempre foi o imposto de renda. E o sucesso econômico deles recomendava, principalmente considerando-se o sucesso proporcional, ou desproporcional, como se queira, da Inglaterra em relação aos Estados Unidos, que a modernidade deveria indicar o caminho de realce daquele imposto. Ao mesmo tempo, as considerações teóricas, embora freqüentemente inválidas, consignavam maciçamente a superioridade dos impostos diretos, dada sua absorção individualizada, sobre os indiretos quanto a regressividade.

CXI. O sistema federal norte-americano, como podemos verificar pelos organogramas inseridos na obra por nós citada ("Estudos de Administração Fiscal" pag. 44/5), contava além do imposto de renda, com o produto do imposto de consumo cobrados ao álcool e fumo, e direitos aduaneiros.

CXII. Esta utilização restrita de impostos indiretos, uma tendência, mormente à época, dos países desenvolvidos, com finalidade exclusivamente arrecadatória, foi aconselhada ao Brasil, dando-se ênfase ao imposto de renda e minimizando a utilização do I.P.I. – O sistema assim organizado serviria à planificação econômica regional exigida por um futuro acordo de livre comércio, já que seria impensável uma adaptação do sistema americano, *mais produtivo e, portanto, mais inteligente*.

CXIII. Os recursos de que se dispunha à época eram ainda incipientes em termos de modernização eletrônica. Mesmo atendendo-se às recomendações dos técnicos norte-americanos e com a criação do SERPRO (Serviço de Processamento de Dados do Ministério da Fazenda), na verdade o sistema eletrônico de controle administrativo estava engatinhando, e nem mesmo os adiantados americanos tinham podido dele se utilizar a contento.

CXIV. É diferente a situação de hoje, na era pós-micro, – mas mesmo assim ainda palmilhamos o início da trilha.

CXV. No Brasil, desde os tempos do Império, houve sempre um desacordo entre as posturas constitucionais e a prática tributária. Na verdade, nossas Constituições foram sempre, primordialmente, uma fachada para um estado de direito; nunca houve um compromisso de fazê-las cumprir integralmente, em especial em relação a matérias controversas. O choque cultural básico ocorria entre a elite econômica e intelectual, de um lado, e o povo do outro. Temos visto, até hoje, casos específicos, como o da reforma agrária, o imposto sobre grandes fortunas, e outros muitos, serem ignorados pelas elites econômicas e, em escala proporcionalmente reduzida, pelos componentes populares da sociedade militar, da sociedade clerical, da pequena e alta burguesia – e pelo povo humilde, este por despreparo puro.

CXVI. A dicotomia por nós constatada e ora referida sempre foi presente na área relacionada ao sistema tributário, constituições de um lado, realidade de outro.

CXVII. Os textos constitucionais correspondentes, elaborados como não podia deixar de ser pelas nossas elites políticas representativas dos diversos estamentos sociais, sempre foram postos em forma superior, da gramática às idéias contemporâneas, – mas sem poder de regência efetiva sobre o dia a dia da economia e do direito positivo. Uma coisa é, portanto, ler o texto constitucional, outra, observar o que está acontecendo à nossa volta.

CXVIII. A discriminação das rendas, – idéia introduzida por primeira vez no Brasil por lei editada pela Regência do Império em 24 de outubro de 1832 (nesta época nossas leis ainda não recebiam numeração cronológica), quando se separou a chamada receita geral, da receita provincial (artigos 77 e 78) –, desencadeou um procedimento que se perpetuou, por via constitucional, por um longo período: uma notável separação entre as disposições discriminatórias dos impostos e a prática tributária. A sistemática funcionava de forma tão incipiente que, por ocasião da primeira Constituição republicana, de 1891, foram na discriminação, então amplamente discutida, simplesmente ignorados os municípios, unidade base do sistema político. Como eles viviam então? À margem, isto é, cada um criava suas próprias fontes de receita, copiando formas jurídicas de fatos geradores consagrados, ou tomados à discriminação constitucional dedicada aos Estados e União, ou pura e simplesmente, inventados. – Vê-se que esse cochilo republicano praticamente determinava e perpetuava uma in-

devida autonomia dos poderes governamentais em relação aos mandamentos constitucionais, criando uma dicotomia visível entre a prática tributária e as disposições da Carta Magna.

CXIX. Somente a partir da Constituição de 1934 os municípios foram incluídos na discriminação constitucional, que a partir daí, pelo menos, assumiu um feitiço federacionista mais correto.

CXX. Este exemplo ilustra, cremos, as conseqüências da dicotomia por nós nomeada (nº CXV em diante). E o fazemos, para situar a passagem dos conceitos da imposição indireta que vimos comentando, da prática original, da forma de "direito pressuposto", à forma de direito, ao menos constitucionalmente, "posto". – E dizemos condicionalmente, *em dúvida*, "posto", já que, como destacamos, esses conceitos representavam um avanço muito bem orientado pela condução dos teóricos tributários cabeças do processo após a Carta de '46 até a edição do nosso C.T.N., enquanto nossa tecnocracia, com o suporte do regime político-militar, provocava uma guinada inspirada pelos interesses colocados em nosso sistema a partir da "colaboração" dos técnicos norte-americanos citados.

CXXI. O procedimento constitucional positivo, – mediante influências internas exercidas no cerne governamental, desconhecidas do público, especializado ou não –, operou-se na reforma constitucional de '67 e no contexto da outorgada Constituição de 1969.

CXXII. A reforma constitucional, de 24/1/67, que vigorou a partir de 15 de março seguinte, absorveu diversas das "idéias" tributárias desenvolvidas nos anos precedentes e levadas, algumas delas, pela emenda nº 18, para o C.T.N. Outras, subjacentes, começaram nessa reforma a se delinear.

CXXIII. Enumerando seqüencialmente:

1. o § 1º, do inciso III, do artigo 19, dispõe que "*lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário*", situando nessa categoria legislativa, portanto, o Código Tributário Nacional em vigor;

2. o § 6º, do mesmo inciso e artigo, introduz a *competência residual* da União na criação de novos impostos, fechando de vez, assim, esta competência aos Estados e Municípios;

3. o § 4º, do inciso X, do artigo 22, estipula que "*o imposto sobre produtos industrializados será seletivo, em função da essencialidade dos produtos, e não cumulativo, abatendo-se, em cada operação, o montante cobrado nas anteriores*", incluindo como mandamento constitucional essa conquista que fora a transposição de um conceito aduaneiro incluído nas recomendações do Conselho de Cooperação Aduaneira de Bruxelas na legislação do I.P.I., imposto interno, se bem que conexo, extensivo, em relação ao alfandegário; só que, infelizmente, entendemos, comprimiu, e conseqüentemente restringiu, o conceito, diminuindo a força modernizadora da idéia. – Seletivo podia ser entendido até ali dentro de conceituação mais ampla, como referente a setor da economia, se primário, secundário ou terciário, ou pela própria distribuição das mercadorias dentro dos capítulos e posições da Nomenclatura, dos mais simples e baratos para os mais complexos e caros; a *essencialidade dos produtos* deveria se destinar especificamente à hierarquização deles atendendo à sua essencialidade, isto é, sua importância dentro do quadro geral do consumo social; embora a justaposição por nós destacada, não tenha invalidado o instituto da *seletividade* como preceito autônomo, este se ficou restringido, limitado à sua forma adjetivada pelo segundo conceito.

4. o § 29, do artigo 150 tinha a seguinte redação: "Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, *ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra*". – Vemos assim que a não inclusão do I.P.I. na exceção constitucional contrariava a idéia de que este imposto, para ser regulado de forma menos regressiva ainda, teria que ser dotado da flexibilização aberta à tarifa aduaneira, para ser utilizado, conjunturalmente, pelo menos para autorizar a redução da alíquota, ou a dilação do prazo de recolhimento, em socorro setorial do governo no trato das crises que costumam derrubar certos segmentos, mormente aqueles relacionados com exportações.

CXXIV.

A Constituição subsequente, outorgada através da Emenda Constitucional nº 1, de 14 de outubro de 1969, rompeu definitivamente o ciclo da Constituição de '46, embora incorporando a maior parte da reforma constitucional de 24 de janeiro de 1967, o que de certa forma mantinha dispositivos da de '46, mantidos pela de '67; mas o ciclo daquela Carta se quebrara e o país entrava, agora por inteiro, em outro ciclo autoritário.

CXXV.

Todavia o preceito reclamado, que estendia ao I.P.I. o recurso conjuntural da alteração da alíquota e base de cálculo do imposto no decorrer do exercício financeiro, foi consagrado pela disposição do inciso V, do artigo 21, ao regular a competência tributária da União.

CXXVI.

Agora, praticamente completada a montagem deste novo imposto, diferente em tudo do antigo imposto de consumo que lhe dera origem, situado no momento mais correto para sua imposição, confundindo o responsável tributário (o industrial e assemelhados) com o próprio contribuinte; agora que era de se esperar a extensão de seus princípios e configuração para os demais impostos indiretos do país, modernizando-os e dando início à montagem de um amplo sistema tributário indireto harmônico e passível de ser submetido pela desejável progressividade que amenizaria o caráter arrecadatório que estes tipos tributários têm; – veio a malfadada dicotomia antes referida, separando, subvertendo, pela prática positiva aquilo que a duras penas havia sido conquistado pela fixação das diretrizes constitucionais.

CXXVII.

E o imposto sobre produtos industrializados foi banido de sua posição de instrumento de desenvolvimento que lhe pretendia emprestar o Dr. Gerson Augusto da Silva, minimizado, substituído pelo imposto de renda em sua função arrecadatória federal, trilhando-se, naturalmente, o aconselhamento dos técnicos americanos que nos visitaram.

CXXVIII.

Quando parecia que o comboio seguiria em certa direção, houve a guinada e o mesmo seguiu o curso que os países desenvolvidos nos indicavam: e o I.P.I. voltou a ser o velho imposto de consumo idealizado e configurado por estes países, que fazem dele um mero instrumento de ajuste de preços de insumos, em sua maioria, originados de países do terceiro mundo, a título de imposição tributária.

CXXIX.

A nossa intenção com esta Reintrodução foi situar-nos no tempo e no espaço. A formação dessas nossas idéias ocorrem ao longo de nossa vida profissional, com base no direito positivo que servia de alicerce do nosso trabalho e que tinha sua origem na evolução, lenta, gradual e científica, do pensamento tributário do Dr. Gerson Augusto da Silva. Sem termos tido a oportunidade de usufruir diretamente de seus ensinamentos, discernimos dos resultados expressos nos diplo-

mas legais originados de seu trabalho os fundamentos que iriam sustentar a eclosão de nossos pensamentos jurídico-tributários. Cremos ter, todavia, evoluído daquelas idéias originadas dos estudos do Dr. Gerson, submetidos ao crivo de seus companheiros de labuta político-tributária, em especial o do emérito Prof. Rubens Gomes de Sousa, para uma mais atual concepção de um sistema proporcionalmente baseado em impostos diretos e indiretos, cada um com sua função específica dentro de um quadro arrecadatário cujo norte polar deve e pode ser a prática da justiça econômica, tributária, fiscal e social, voltada ao bem comum e ao estado de direito, e com o acréscimo atualíssimo do uso indiscriminado e universal do processamento de dados. Este suporte do sistema por é que deverá conduzir o sistema tributário, ou mesmo de outras comunidades e países, à sua simplificação e ajuste, não com o objetivo primário de prover de meios os governos, sejam estes de que expressão forem, mas sim o de compatibilizar esta provisão com a mais alta prática possível da referida justiça, balizada pela relação constante da riqueza nacional e particular, sob a ótica estrita da capacidade contributiva.

II TOMO – TESE

1. Justiça fiscal

1.A. Conceituação

1.1 Entendemos por justiça fiscal a distribuição eqüitativa da carga tributária, na justa medida imprescindível à prestação dos serviços públicos por estado de direito, respeitada a capacidade contributiva de cada um dos indivíduos componentes do universo econômico nacional.

1.2 A organização prática de um sistema de taxaçoão terá por escopo atingir o máximo ajustamento dos parâmetros fiscais, de sorte a serem tecnicamente, ciberneticamente, corrigidas as distorçoões que irão fatalmente surgir diante da dinâmica econômica especialmente vertiginosa de nossa época.

1.3 A redistribuição da renda nacional pela transferência de recursos de subsistência das camadas mais favorecidas para as mais pobres, seguindo o raciocínio keynesiano, *tende* a retornar em forma de consumo e realimentar o sistema produtivo, o que acabará sendo benéfico para a sociedade como um todo, inclusive repondo parte considerável dos recursos iniciais redistribuídos. Isso naturalmente pode e deve ser alcançado antes por um sistema tributário eqüitativo, racional, do que por processos caritativos, de doação, tão mais indesejáveis quanto distantes de resolver qualquer problema, haja vista a incapacidade comprovada (e compreensível dado o vulto das carências econômicas da população pobre) dessas transferências não ultrapassarem o nível da mitigação conjuntural e superficial das chagas sociais mais visíveis.

1.4 Assim, “prima facie”, o sistema tributário justo deixa de ser fator de desenvolvimento econômico, como pretendia o Dr. Gerson A. da Silva, para assumir função muito mais ampla, relevante e profunda; não mais um veículo do estado na economia, intervindo para provocar desenvolvimento em setores carentes, – senão um agente de redistribuição da renda nacional, passando a ser esta, a redistribuição racional da renda, tecnicamente, e por que não dizer, cientificamente, o natural e puro fator direto do desenvolvimento.

1.5 Portanto, não se trata de exaurir a poupança nacional com programas sociais (ou imposição tributária que resulte em idêntico problema) fraudáveis, tanto por usuários como por espertos intermediários, – mas de programa fiscal de alocação de recursos a partir de uma visão superior e privilegiada de um estado amparado por um sistema fiscal justo.

1.6 Na constituinte brasileira de '46 o jurista e deputado Professor Aliomar Baleeiro havia proposto uma redação interessante para encabeçar a discriminação das rendas, rejeitada por tratar-se de texto julgado pela maioria como excessivamente programático, mas que incluímos a esta altura em subsídio à nossa linha de argumentação: – “Art. “A” - O sistema tributário proverá ao custeio dos serviços públicos da União, Estados, Municípios, Distrito Federal e Territórios, assegurará a pontualidade das obrigações oriundas do crédito público e atenderá, também, aos objetivos extrafiscais da lei, repartindo os encargos dentro dos princípios da justiça social.” – (Recolhido dos “Anais” da Constituinte de 1946).

1.7 Tratava-se, como vemos, de texto que mesclava fundamentos de técnica tributária com conteúdo realmente programático, mas não mais que o artigo 202, da mesma Constituição, e tantos outros. O que deve ter incomodado a maioria dos constituintes, parece-nos, foi a inserção das expressões “*pontualidade das obrigações*” e “*princípios da justiça social*” que, acidentalmente ou não, indicava à matéria tributária um caminho de técnica fiscal voltada à natureza redistributiva que defendemos.

1.A.1. Capacidade contributiva

1.8 O respeito à capacidade contributiva é o ponto de honra de qualquer sistema tributário moderno e tem sido contemplado com normas constitucionais específicas que definem o princípio e procuram orientar a legislação ordinária. Não se trata de não exaurir a capacidade financeira de um contribuinte, nem evitar tributação confiscatória; um e outro caso, entendemos, estão além desse princípio basilar que visa a manutenção individual da capacidade reprodutiva, da capacidade mesma de trabalhar, seja esta individualidade representada por pessoa natural ou por pessoa jurídica.

1.9 A capacidade contributiva deve ser entendida e analisada a partir da limitação da possibilidade arrecadatória do estado à sua efetiva necessidade financeira e da compreensão da natureza estritamente econômica do fenômeno tributário.

1.10 O artigo 202, da Constituição Brasileira de 1946 estabeleceu que os tributos teriam caráter pessoal e seriam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, sempre que possível. Esta mesma redação foi repetida no parágrafo 1º, do artigo 145, da atual Constituição, de 1988, acrescida de mandamento estranho, facultando à administração tributária a verificação das condições de efetivação da norma-princípio.

1.11 Entendemos que as normas constitucionais citadas não atendem à idéia que fazemos de capacidade contributiva, que deve ter uma relação dupla, de respeito ao patrimônio e condições financeiras líquidas do contribuinte, ao mesmo tempo que deve representar um percentual exato da contribuição em relação ao montante da arrecadação a ser rateada. Isto significa que a despesa pública a ser coberta pela arrecadação de impostos tem de ser custeada por todos os contribuintes, através de rateio matematicamente ponderado.

1.12 A Constituição italiana, de 1947, dispõe o princípio com melhor propriedade, em seu artigo 53:

“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

“Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”

1.13 Estabelece assim, de forma que entendemos mais simples, o princípio da capacidade contributiva, estabelecendo a obrigatoriedade universal de todos os cidadãos concorrerem, em razão dela, à despesa pública. E indica o caminho ideal para a obtenção de um rateio justo, pela utilização universal do critério da progressividade.

1.14 É exatamente neste sentido que orientamos nossas idéias sobre o assunto, que deve ser resolvido por critério técnico e impessoal, atingindo-se o objetivo da justiça fiscal e social mediante processo racional, científico, sujeito portanto a aperfeiçoamento constante e necessário, com o indispensável suporte virtual de elaboração, acompanhamento, avaliação e ajustamento corretivo.

1.15 Nossa posição, quando falamos em ciência, não é utópica. Aliás, o emprego de método científico nada tem de utópico. Hoje sabemos que a própria rainha das ciências exatas, a matemática, desde Evariste Galois, desde Dedekind, desde Gauss, não é, ela própria, tão exata assim, ou tão exata quanto se pensava. E a partir da formulação da teoria das probabilidades, da mecânica quântica, o reinado da certeza praticamente foi ultrapassado pelo da dúvida. Assim, não se pode encarar com estranheza a formulação de uma verdadeira ciência social dedicada, como pretendemos, à metodização de um sistema tributário que respeite os corolários de justiça fiscal anotados.

1.16 Não estamos querendo reviver o “*effet Condorcet*”, o paradoxo com que o célebre Marquês pretendia abordar as ciências humanas mediante a utilização dos métodos das ciências físicas. Na realidade, nossa pretensão está mais para Aristóteles: “os homens instruídos se caracterizam por buscar a precisão em cada classe de coisas somente até onde a natureza do assunto permite, da mesma forma que é insensato aceitar raciocínios apenas prováveis de um matemático e exigir de um orador demonstrações rigorosas” – (“*Ética a Nicômacos*”, I, 1.094.b-3).

1.17 Só que hoje contamos com um auxiliar poderoso: o processamento eletrônico de dados e informações, que deve ser utilizado à exaustão para a obtenção, análise e ajustamento do sistema em seu sentido primordial de atingimento da justiça tributária, setorial, individual e geral. Com este instrumento moderno pode-se sonhar chegar onde ninguém jamais chegou em matéria de ciência sociológico-jurídica metodologicamente voltada ao equilíbrio tributário.

1.A.2. Evasão fiscal

1.18 Outro elemento importante a ser confrontado dentro do conceito de justiça fiscal como a entendemos, é o da evasão fiscal, seja a ilícita, seja a legal, artificiosa. Nisto concordamos por inteiro com dispositivo do Código Tributário Alemão de 1977 que, em seu parágrafo 42, estabelece regra de combate à prática do abuso de forma, modalidade a ser adotada pelo direito tributário positivo brasileiro para evitar a deformação do princípio constitucional da capacidade contributiva e a distorção injusta do rateio da despesa pública, fundamental para a pretendida equidade do sistema:

“§ 42 – A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto sur-

girá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.”

1.19

A evasão ilícita praticada em todos os níveis políticos da administração pública brasileira, se caracteriza fundamentalmente pela maneira mais ou menos ostensiva de se *evitar* o pagamento, em geral, de impostos – (as taxas e contribuições sociais, pela sua repercussão imediata e evidência da contraprestação, são menos atingidas por este procedimento anti-social; quanto a eventuais cobranças de contribuições de melhoria é melhor, por ora, nem se falar). A prática é universal, mas em países como o nosso ela adquire foros, até, de *prática justa*. Com a maior semcerimônia, a maioria dos contribuintes acham que não pagar impostos, mais do que esperteza, é uma necessidade. Primeiro, argumentam, porque o Estado é péssimo administrador, de sorte que o dinheiro é sempre mais útil nas mãos do cidadão do que nas mãos dos governos – (este argumento é usado, naturalmente, por quem esteja, e enquanto esteja, fora do governo). Segundo, porque todos se furtam ao pagamento, de modo que se um paga imposto que pode ser elidido, é batido pela concorrência.

1.20

Assim o contribuinte brasileiro vai utilizando todos os recursos, literalmente todos, de que pode dispor para não pagar, ou procrastinar o pagamento de tributos. A omissão no cumprimento de prazos, especialmente aqueles que possam eventualmente ser *esquecidos* pelo administrador público, – o que é mais comum na esfera municipal –; a espera, em épocas críticas, de perdão fiscal decorrente de anistia, dessas que têm assolado nosso direito; ou simplesmente contando com a sorte, conjugada aos institutos da decadência e prescrição.

1.21

A par disto, em escala muito mais grave e em nível elevado de sofisticação, e *consciência* da prática, mistura-se o uso da evasão e da elisão, esta entendida em seu sentido jurídico-tributário. A mistificação e a fraude aí se situam na área do imposto de renda da pessoa jurídica, com algum reflexo sobre o de pessoas físicas. E a cifra orça sempre tendo por unidade um milhão de dólares, ainda que ocasionalmente considerada em fração. O escandaloso comércio internacional praticado por empresas transnacionais (V. inclusive nosso depoimento anterior à pag. 59/60, nº XIX), associadas muitas vezes a outras interessadas na prática embora nacionais desejosas de fazer estoques físicos ou monetários no exterior, em que em regra as exportações são subfaturadas e as importações superfaturadas. Além da ilícita remessa de lucros e parcelas do capital de investimento, a sonegação a céu aberto se processa. Não é à toa que estas empresas, notoriamente, não se envolvam em sonegação de impostos indiretos, por mais pesados que sejam; elas não precisam... Basta-lhes o imposto de renda e a remessa extra de lucros. – Quanto aos impostos indiretos, estão sempre propondo sua minimização em nome do consumidor final... e de uma eventual elevação de sua margem de lucro operacional, já que têm como evitar o reflexo deste sobre o montante de impostos diretos a pagar.

1.22

O combate administrativo e penal à evasão fiscal e à sua irmã gêmea, a elisão, portanto, consideramos elemento de grande importância para a consecução de um ideal de justiça fiscal, ressalvada, no caso da elisão, os casos em que o contribuinte haja estritamente dentro da lei, esta sim falha ou confusa, caso em que a repressão pode ser amenizada, ou situar-se fora da alçada penal.

1.A.3. Sonegação

1.23 A prevenção e repressão à prática da sonegação e de outros crimes de natureza fiscal tem de ser ponto de honra de um sistema justo. Não se trata apenas de "multar" o contribuinte criminoso, punição pecuniária que em geral é compensada largamente pela prática delituosa. Se se trata de crime, o apenamento deve ser compatível com o tipo infringido sim, mas, sobretudo, é necessário que a pena seja aplicada, cumprida.

1.24 A reparação do prejuízo, acrescido de multa e mora, visará apenas à recomposição do rateio social do produto tributário alterado, mas é essência do sistema fazer cumprir a pena mais grave, seja a de privação de liberdade, seja a de cumprimento de tarefas de caráter social para os crimes mais leves. E claro está, que pessoa jurídica, ainda que possa satisfazer algum tipo de penalidade social, nunca deve substituir sob o aspecto penal, às pessoas que em nome dela agem. Pessoa jurídica não pode ser presa, após prática de crime que a favoreça: mas seus diretores e responsáveis podem, devendo figurar como circunstância agravante apenas o fato do indivíduo, isolado ou em grupo, obter, além da vantagem creditada à pessoa jurídica que representam, vantagem pessoal.

1.25 A experiência alemã, utilizada também em outros países, como pela Itália, por exemplo, da manutenção de um sistema judicial especializado para a área do direito tributário, desde a primeira instância até o nível de Supremo Tribunal, – é medida que preconizamos com entusiasmo para o aperfeiçoamento do nosso sistema. A matéria não nos é estranha, já que mantemos cortes especializadas nas áreas do trabalho e eleitoral. E por mais que se critique, por exemplo, a organização da justiça do trabalho, nascida de forma um tanto paternal, um tanto cartorial, (de resto, como tudo no Brasil), não se pode deixar de reconhecer os relevantes serviços que esta justiça tem prestado na assistência, principalmente, ao direito dos trabalhadores.

1.26 Com uma justiça tributária, pensamos, a parte positiva não seria diferente, trazendo importantes lucros à implantação de um mais justo sistema fiscal e tributário. E a parte negativa, com o que já aprendemos na instalação dos outros tribunais e juizados especializados, poderia desta vez ser perfeitamente evitada.

1.27 O mais importante, todavia, será a atuação do juízo tributário único, para todos os níveis político-administrativos, e absolutamente independente, como é na Alemanha, da influência governamental e política. Um poder independente que sirva precipuamente de mediador, presidindo acordos e acertos financeiros evidentemente lícitos, e de julgador de lides, equidistante, como não poderia deixar de ser, dos interesses públicos e particulares.

1.28 Em mais de uma ocasião, temos ouvido reclamos no sentido de a Secretaria da Receita Federal, órgão do Ministério da Fazenda incumbido da administração de impostos, ter mais autonomia, ser mais forte para combater melhor às fraudes fiscais e capacidade para fechar os "ralos" financeiros que drenam nossos recursos. Muito justo. Porém, mais importante do que isto, cremos, seria a criação da Justiça Tributária que poderia, com competência maior e mais especializada, gerenciar e autorizar essa autonomia fiscal pretendida.

1.29 Acrescentamos ainda uma utilidade maior da adoção desta sistemática judicial: a eliminação das instâncias julgadoras administrativas. O

funcionário fiscal, por natureza, por mais isento que possa ser, representa uma duplicidade de atuação nas questões fiscais, fiscalizando e julgando os feitos, o que resulta em uma efetiva coerção ao direito de defesa dos contribuintes. Inequivocamente a atuação do administrador fiscal na função de julgador de feitos, vicia o processo e coage ao contribuinte que deixa de se defender adequadamente, ou de recorrer à justiça comum, com receio de futuros prejuízos ou represálias. E isto tudo pesa negativamente com respeito à prática de uma verdadeira justiça fiscal, concorrendo para o desequilíbrio do sistema.

1.30 Além de outros benefícios, por agir como freio natural às práticas de corrupção, coloca o sistema judiciário no seu inalienável papel de intermediador de lides, agindo de forma especial, como a nossa justiça do trabalho, ao promover encontros entre fisco e contribuinte com vistas à conciliação, simplificação processual e recuperação de créditos fiscais, acima de qualquer suspeita.

1.31 É indispensável, cremos ter ficado claro, que esta Justiça seja única, cabendo a ela não apenas a função julgadora das lides administrativas, como também a dos crimes contra a Fazenda Pública, substituindo a, ou nascendo da atual Justiça Federal, com jurisdição sobre todas as esferas de poder político.

1.A.4 - Tratamento constitucional

1.32 Nossas Constituições em geral pecam por excessos em relação à classe do problema tratado. Ora é exageradamente programática, ora se perde em regras minudentes de procedimentos de competência da legislação ordinária.

1.33 Em verdade, o estabelecimento dos princípios que devem presidir cada uma das matérias realmente constitucionais, é o ideal que deveria ser colimado pelos nossos constituintes.

1.34 E em relação à questão tributária, não é diferente.

1.35 Princípios como os da seletividade (inciso I, § 3º, do artigo 153) e o da não-cumulatividade (inciso II, § 3º, do mesmo artigo e inciso I, § 2º, do artigo 155) de impostos indiretos, e os da generalidade, universalidade e progressividade (inciso I, § 2º, do artigo 153), de imposto direto, no caso o imposto de renda, como estão consignados em nossa atual Constituição, são, entendemos, rigorosamente matéria constitucional, que estabelece diretrizes gerais destinadas ao funcionamento de um bom e justo sistema tributário. Toda a Seção II, do Capítulo I, Título VI, que estabelece as limitações do poder de tributar, também estão, em conjunto com a própria discriminação das rendas, dentro do espírito que nos norteia. – O que achamos é que outras posturas destinadas a estabelecer regulamentação genérica ao sistema para a obtenção da almejada justiça fiscal, devem ser incluídos como, por exemplo, o da progressividade de impostos indiretos e o do combate ao abuso de forma, este no sentido de fortalecer a sua introdução em nosso sistema.

1.36 Quanto à inclusão do conceito da progressividade de impostos indiretos mencionada, esta possibilidade tem sido negada pela doutrina, mas cremos tratar-se de equívoco na compreensão do problema, como pretendemos demonstrar mais adiante. Existe na verdade um preconceito generalizado e uma difundida resistência contra este tipo de imposto, em parte explicável pelas doutrinas econômicas

dominantes, em parte estimulada pela hipocrisia dos que desejam, na verdade, não pagar qualquer imposto; e o imposto indireto, agregado ao preço do produto, não pode deixar de ser pago a não ser em ato explícito de sonegação, em geral associando diversas pessoas, em flagrante conluio. De qualquer forma, o tratamento constitucional desta questão deve ser cuidado, no bojo de uma reforma tributária autêntica; de qualquer maneira, cremos firmemente ser passível de tratamento técnico a questão conceitual suscitada, nos moldes já enunciados em nosso capítulo intitulado "Reintrodução".

2. O papel da tributação indireta

2.1 O sistema tributário deve ser um conjunto harmônico distribuído equitativamente por todo o universo tributável, em carga individual estritamente necessária ao seu rateio e adequada à capacidade contributiva de cada segmento da sociedade, em montante nunca superior às reais necessidades do estado. Como já enunciamos, o ajuste periódico e transitório da arrecadação, na sua compatibilização entre gastos e receitas, deve ser providenciado junto aos mercados financeiros, interno ou externo, sempre em justa medida e menores custos.

2.2 E como ajustar permanentemente esses números? – Mediante a utilização intensa de um alentado processamento eletrônico, respeitadas as regras da ciência estatística e da matemática probabilística.

2.3 Quanto ao papel da tributação indireta, nos colocamos nos trilhos de Colbert. Em um país como o nosso em que a injustiça social é flagrante, além das profundas diferenças regionais, a tributação indireta deve ter lugar destacado. Perguntava o gênio mercantilista francês: “afinal, quem paga impostos neste país?”; parodiando-o: “afinal, quem paga imposto de renda, neste país?” – Por mais que se conteste, uma verdade desponta: paga imposto de renda o assalariado, descontado em folha de pagamento. Ou ajustando a proposição: paga mais imposto de renda proporcionalmente o assalariado, descontado em folha, do que os demais segmentos sociais, particularmente o alto empresariado e os detentores de grandes fortunas.

2.4 O argumento perverso, e com certeza impreciso, tem sido o de que não interessa tanto tributar os setores citados por último, dado que o retorno financeiro é modesto diante das necessidades da arrecadação; mais importante, e mais fácil, é atingir com o imposto de renda a grande massa de contribuintes, sobretudo da classe média. – Além do que, o imposto deve ser, segundo esses especialistas, um inibidor do consumo, inimigo natural da poupança; além do que, o capitalista e o empresário, usam de forma mais reprodutiva o seu dinheiro, o que é extremamente saudável.

2.5 Claro que esta linha de raciocínio atende a todos os requisitos impostos pela nossa realidade, mas é sem dúvida cruel e age no sentido inverso da justiça fiscal que preconizamos. Afinal, não se pode esquecer nem negligenciar que os impostos, bem administrados, são um excelente fator de redistribuição da renda nacional, aspecto em que somos absolutamente carentes. E o aumento do consumo, mormente o de subsistência (evidentemente que não o de luxo), é em geral benéfico à economia de qualquer país, pelo papel que tem na circulação da riqueza e na determinação dos níveis e variedade da produção; – além da melhoria do padrão de vida da população que se refletirá, inevitavelmente, na qualidade do trabalho reprodutivo.

2.6 Diante disto frisamos que a tributação indireta obriga ao pagamento de impostos a todos os agentes econômicos de uma sociedade, praticamente sem privilégios, estes só atingíveis mediante prática exoneratória. E esta, já limitada em nossa Constituição, deve ser coibida ao máximo, reservada mais para os casos de imunidade, dado o risco de interferência no rateio do custo social, agravando a eventual ocorrência da injustiça fiscal. Merece destaque o fato de que a universalidade

de da tributação indireta, plenamente alcançada pela já referida agregação do imposto ao preço dos bens gravados, atinge todos os agentes econômicos, incluídos todos os privilegiados (clero e corte de Colbert) e até a economia informal, lícita e ilícita. – Todos consomem gêneros, todos precisam comer (até mesmo os milionários).

2.7

Mas há ainda um aspecto importante a ser destacado e que também tem merecido poucas referências pelos que costumam criticar o sistema de tributação indireta por ser socialmente injusto. Na verdade o consumo acima do de subsistência (que como já vimos enfatizando deve ter tratamento predominantemente exoneratório) é volitivo em sua essência; se a pessoa não precisa adquirir o bem, fica naturalmente fora do campo de incidência e, assim, só pagará o tributo por opção, por decisão pessoal. Se o produto estiver fora de seu orçamento, igualmente estará o contribuinte excluído, por incapacidade financeira, do campo de incidência. E, por derradeiro, se conscientemente o cidadão quiser evitar o pagamento de impostos, poderá mediante contenção de suas despesas colocar-se fora do alcance fiscal. – Seria o caso dos avarentos, por exemplo – (mas que fatalmente seriam alcançados pela tributação direta, dado que se não consomem, se se privam até daquilo que normalmente precisariam para viver, obviamente estarão desviando seus recursos para a poupança ou investimentos, gravados pela tributação direta) –; seria o caso também daqueles que têm consciência de que estão pagando impostos quando consomem, os citados especialistas em direito tributário. Quanto à população miúda, como já dissemos, deverão ser, dentro de um sistema justo, poupados pelos vários instrumentos de progressividade a serem adotados pelo sistema, além do que, até em seus vícios (cigarros e bebidas entre outros) pagarão menos por optarem por artigos mais baratos, ainda que supérfluos.

2.8

Acima de tudo, reiteramos, o sistema tributário justo deve operar respeitando as faixas econômicas em que se situam, obrigatoriamente e em qualquer sociedade até hoje, sem exceção, distribuídas pela disponibilidade financeira de cada indivíduo ou segmento, a partir da população carente, que naturalmente já se coloca fora do alcance da tributação direta e que deve ser, exatamente na forma constitucional de '46, liberada ao máximo do alcance da tributação indireta também; a faixa subsequente, em progressão geométrica, se situa, dentro de limites mensuráveis, na zona do consumo, que ascende do nível dos gêneros de primeira necessidade ao mais complexo e sofisticado consumo; a última faixa, que denominamos de entesouramento, fecha o ciclo imponível, indo desde a poupança popular até os níveis dos altos investimentos, área de atuação dos impostos diretos, em especial o imposto de renda e afins.

2.9

Os impostos de produção, que incidem afinal sobre os consumidores de gêneros, como o I.P.I. e o I.C.M.S. brasileiros, atingem os contribuintes realmente no momento em que dispõem de sua riqueza. O consumo aparece como um sinal objetivo da capacidade contributiva de cada um e exprimem em razão direta o vínculo entre as disponibilidades financeiras e as despesas individuais. Ninguém pode, ou pelo menos não deve, gastar acima da sua capacidade financeira, ainda mais com bens de consumo. E se um indivíduo pode suportar o preço de determinada mercadoria, com seus componentes de insumos, custos de produção e transporte, lucro de produtores e intermediários, despesas financeiras e de armazenagem, deve poder suportar a carga tributária que também esteja a ela incorporada.

2.10

Os impostos sobre o consumo, parte final do processo produtivo, se agregam assim aos preços e são absorvidos pelos consumidores que a

eles têm acesso e se revestem de duas formas: analítica e geral. Os analíticos incidem sobre produtos específicos, selecionados por um critério especial do legislador, como cigarros e outros produtos derivados do tabaco, bebidas alcoólicas, cosméticos e certos insumos como energia elétrica, combustíveis, minérios. – Mas em nosso entender, são exatamente os impostos não analíticos os mais importantes dentro de uma política norteada para a justiça social e fiscal. Os analíticos são escolhidos com uma clara intenção arrecadatória, se destinam a abastecer o tesouro. Geralmente se pensa, de forma simplista, que isto basta, pois o que interessa é fornecer recursos ao estado. Mas temos certeza que o mais importante não é isso; o mais importante, como nos tributos utilizados na área do comércio exterior, é o caráter regulatório que o imposto pode assumir. E para isto necessário se torna sua generalização, sua universalização, para, além de fornecer ao governo armas reguladoras da economia, possibilitar a tratativa segura e informatizada do rateio tributário mais justo.

2.11 A progressividade da incidência, ponto crucial e de possibilidade enfaticamente negada por boa parte dos especialistas, funciona até de forma “natural” em uma modalidade tributária moderna. O inconveniente geralmente apontado se aplica com respeito ao uso de alíquota específica na tributação, já que esta grava o bem sem levar em conta seu preço relativo, pela utilização de uma medida física estipulada (como as unidades-padrão fixadas pelo Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, I.P.I., – artigo 220, do decreto nº 87.981/82). Mas tratando-se do uso de alíquotas “ad-valorem”, a progressividade, como dizíamos, funciona desde o primeiro momento, de forma natural, já que o próprio percentual, aplicado sobre base de cálculo inevitavelmente variável em razão de os preços de uma mesma mercadoria oscilarem pela sua qualidade e pelo próprio comportamento do mercado.

2.12 E não passa de falácia dizer-se que o pobre, coitado, paga o mesmo imposto que o rico, daí a injustiça do tributo indireto. É pelo menos uma forma estranha de colocar a questão. Se um pobre, em dado momento, adquirir uma mercadoria de qualidade e preço igual à adquirida pelo rico, sem dúvida irá pagar o mesmo imposto, já que não há como desagregá-lo do preço. Mas isto é exceção: a regra é que o rico adquira, em determinado período, um conjunto de bens de consumo muitíssimo acima da capacidade de compra do pobre, pagando portanto mais imposto por isso; e nesse conjunto, mais impostos serão pagos quanto maior for o volume de compra, o preço médio das mercadorias, a essencialidade do produto. Afinal, o montante de impostos indiretos que por mês paga um cidadão abonado, em geral ultrapassa o salário médio da população. E isto, sem dúvida, incomoda...

2.13 Mas a progressividade deve ser tecnicamente perseguida. Como consegui-la? O caminho, temos certeza, é o da universalização da aplicação, a todos os tributos indiretos, do preceito constitucional da seletividade. Esta deve ser generalizada ao máximo, isentando tanto quanto possível a faixa de subsistência da população, e gravando progressivamente as faixas superiores de consumo. O nosso antigo imposto de consumo aplicava, além da isenção para os produtos indispensáveis à sobrevivência da população de baixa renda, contemplando assim aqueles mais baratos e populares, uma variação progressiva na própria taxação dos produtos, segundo o preço final da venda a consumidor, prática que pode e deve ser restabelecida em um moderno sistema como o do imposto sobre valor agregado, atualmente cogitado pelos autores de nossa sempre adiada reforma tributária. Este tipo de tributação, criado e introduzido na França a partir de 1954 e adotado na Europa após o acordo tributário levado a efeito pelo Mercado Comum com a reforma fiscal de 1979, deverá ser intro-

duzido em nosso sistema, se bem que em configuração criticável, dada a forma concentracionista da administração tributária com que está sendo pensado, contrário desde logo à boa técnica de administração pública atual, descentralizadora. – Este sistema de incidência gradual ainda hoje é utilizado na tributação de cigarros no Brasil.

2.14 Quanto à graduação das alíquotas em razão da essencialidade do produto, não é necessário argumentar-se, já que o preceito constitucional está aí e é suficientemente claro – (artigo 153, § 3º, inciso I, e artigo 155, § 2º inciso III). O que precisa é uma melhor racionalização e universalização das tarifas.

2.15 A busca da simplificação do processo de lançamento e de arrecadação a baixo custo é que deve ser melhor estudado e ponderado. A exigência de equidade do sistema também tem um inevitável custo, mas o retorno social, cremos firmemente, será compensador.

2.16 Na verdade, um uso mais amplo da abrangência tributária possibilita um melhor ajustamento do universo tributável, cooperando no seu aperfeiçoamento, educando melhor o contribuinte e possibilitando um controle fiscal a distancia mais exato; sobretudo, facilitará a consecução de ajustes mais freqüentes e exatos, no sentido da obtenção da almejada justiça social e fiscal. Claro que tem ônus esta ampliação, mas é de se ter sempre em mente que a contabilidade fiscal é para muitos pequenos produtores a única fonte da organização necessária ao acompanhamento de seus negócios e que, ainda, com a generalização do uso de micros computadores, as dificuldades pretéritas vão se reduzir consideravelmente em futuro próximo.

2.17 A incidência do nosso I.C.M.S. (imposto sobre a circulação) com número reduzido de alíquotas é inconveniente, a despeito da sua não-cumulatividade. A arrecadação, lançamento e fiscalização são facilitadas, mas o prejuízo social advindo do aumento da regressividade do imposto é considerável.

2.18 A simplificação da tabela de incidência em geral não atende a uma melhor distribuição da carga tributária. Os problemas dos controles fiscais, estes sim, devem merecer uma atenção especial, desonerando-se os pequenos contribuintes de suas obrigações regulamentares pela transferência desses encargos aos setores melhor organizados e mais lucrativos, mediante sustentação em um correto e oficial processamento eletrônico.

2.19 Mas a verdadeira função da tributação indireta é a gravação eqüitativa, em relação ao conjunto dos ingressos tributários nacionais, da faixa de consumo acima da de subsistência que, como já dissemos, deve ser desonerada, esta, ao máximo por uma taxação baixa, quando não pela isenção pura e simples.

2.20 E quanto mais contido for o consumo individualizado, mormente na faixa acima da de subsistência, melhor para a poupança nacional.

2.21 Enfim, é nossa esperança que a reforma fiscal aconteça e o imposto sobre o valor agregado (I.V.A.) seja instituído substituindo os impostos atualmente existentes e assemelhados, I.P.I., I.C.M.S. e I.S.S., estruturando melhor nosso sistema. – O mal, frisamos, é a centralização que provocará, deixando nas mãos do governo federal a administração, cobrança e distribuição entre estados e municípios de seus resultados. Não é, com segurança, o melhor caminho. Nosso problema mais premente em matéria tributária é o da eficiência da arrecadação; e este problema só pode ser resolvido a contento mediante um processo tributário descentralizado, que provoque objetivamente o interesse dos poderes políticos estaduais e, sobretudo, municipais (já que estes é que estão geograficamente mais próximos das unidades contribuintes). Este assunto será objeto de posterior desenvolvimento em nossa tese.

3. O papel da tributação direta

3.1 O papel precípua da tributação, que tecnicamente deve não repercutir, mas ser absorvida pelo contribuinte, é a incidência principal sobre a faixa acima das de consumo médio e alto, isto é, a faixa de poupança.

3.2 A progressividade em matéria de impostos diretos, em especial o imposto sobre a renda (e proventos de qualquer natureza), tem sido historicamente admitida como tranqüila. Os problemas maiores nesta área são a sonegação, praticada quase que como ação legítima, e a evasão fiscal. Este tipo, em geral enquadrável no preceito citado do abuso de forma, tem sido o ponto de honra, a nível internacional, das fugas para os chamados "paraísos fiscais", verdadeiros hospedeiros do dinheiro sonegado ao pagamento de impostos, mundo afora.

3.3 Os brasileiros também aprenderam o caminho e sonegadores às vezes até de ganhos modestos têm usado esta modalidade para reduzir sua contribuição tributária.

3.4 Mas dentro de um sistema tanto quanto possível justo, o imposto direto, seja incidente sobre a renda, ou qualquer tipo outro de fato gerador, é elemento essencial para a distribuição da carga tributária geral, incidindo, como já dissemos, sobre a faixa de entesouramento, ou poupança.

3.5 A progressividade tributária segue, em nosso caso, preceitos constitucionais satisfatórios.

3.6 Merece maior atenção, contudo, a arrecadação do imposto de renda. A nossa arrecadação nacional é sustentada pelo sistema de descontos efetuados nas folhas de pagamento dos contribuintes assalariados ou que percebiam retiradas regulares (como de "pro-labore"), montado em sistema de arrecadação dita na fonte, com vista à antecipação dos créditos tributários antes do vencimento do exercício de competência, ulteriormente denominado "ano-base". – O Ministério da Fazenda andou introduzindo modificações no "modus operandi" do imposto, alterando denominações, tudo com vista à transformação da arrecadação em bases correntes. Mas este é assunto para ser tratado em outra ocasião. – Porém, costumamos usar para ilustrar estes fatos, uma anedota, que nos permitimos usar, embora em trabalho desta natureza isso seja inusual: "gato dorme no forno, mas não é biscoito". Não adianta mudar a roupa, se o conteúdo fica inalterado. As autoridades, na verdade, o que procuraram, até premidos pela inflação crônica que nos assolava, foi evitar as perdas monetárias causadas pela antecipação do imposto, em razão dos direitos que a mesma conferia aos contribuintes. Daí a transformação em bases correntes. Mas para que essa transformação fosse realmente correta, o Ministério, o Governo, teria que renunciar à arrecadação de um ano. Evidente que seria uma renúncia apenas nominal, já que a arrecadação do ano subsequente, em bases correntes, seria maior que a anterior. O único compromisso seria não haver reversão do novo sistema para o antigo, o que, aí sim, ocasionaria prejuízo objetivo, isto é, perda de receita. – Porém, pensar em renúncia de arrecadação tributária no governo, seja real ou ficta, é tabu insuperável.

3.7 A arrecadação do imposto de renda poderia ser aperfeiçoada se os municípios pudessem lançar um tributo, dedutível daquele imposto, que correspondesse a um recebimento antecipado de sua quota, desde que por ele

próprio arrecadada. Para o contribuinte seria praticamente indiferente, já que o imposto municipal poderia ser deduzido do imposto de renda lançado naturalmente com alíquota maior. E se o município não exercesse o seu direito, estaria renunciando àquela arrecadação, já que o imposto então iria integralmente para o governo federal, titular do imposto principal, dada a impossibilidade da utilização do abatimento sem o efetivo recolhimento prévio e comprovável por documento de arrecadação municipal idôneo.

3.8 Vimos funcionar um tributo semelhante a este na Alemanha, antes da reforma de 1977, com a denominação de "Kapitalsteuer"; era na realidade uma tributação sobre o lucro, dedutível do imposto de renda ("Inkommensteuer"), que naquele país é tributo estadual.

3.9 A grande vantagem que entrevemos é minimizar aquele que, em nosso entendimento, é o maior entrave para o funcionamento eqüitativo do imposto sobre a renda no Brasil, já que os municípios, em regra, devem conhecer melhor seus contribuintes individualmente. E arrecadando o tributo por nós imaginado, estariam realizando de imediato seu caixa, e ajudando a arrecadação geral.

4. O papel da contribuição de melhoria

4.1 A contribuição de melhoria goza de uma unanimidade: todos concordam que ela é a forma tributária mais justa. – O que não impede que goze também de “indulgência” fiscal.

4.2 Introduzida na Constituição de 1934, artigo 124 – após experimentos vários pregressos, extraconstitucionais –, e banida na outorgada Constituição de 1937, foi reintroduzida, desta vez em conformação técnica consistente, na Constituição de 1946. Confirmando prática brasileira já referida em outras partes deste nosso trabalho – (quando nossa elite torce o nariz a um mandamento constitucional que ela não conseguiu evitar a inclusão, ou não desconfiou de seu alcance, ele acaba se tornando letra morta, ou tem sua efetivação procrastinada ao máximo possível) – levou cerca de vinte e cinco anos para ser pela primeira vez notada. Mas nessa tentativa pioneira de sua utilização, por Prefeituras da baixada santista (primeiro Santos, Praia Grande e outros municípios logo a seguir), foi amplamente confundida com taxa, o que distorceu e prejudicou sua cobrança e eficácia.

4.3 Certos desvios doutrinários são freqüentes no Brasil, onde as assessorias especializadas costumam não ter o nível de competência desejável e a vontade política efetiva está quase sempre ausente e despreocupada. O caso da confusão da contribuição de melhoria com taxa é exemplo flagrante, mas não único, deste lamentável estado de coisas. – Em época recente, quando o governo federal resolveu institucionalizar o imposto provisório sobre a movimentação financeira com o propósito de socorrer a área da saúde, por bem pouco o tributo escapou de ser criado com o nome de imposto quando se tratava de uma contribuição social. Algum anjo da guarda apareceu a tempo e mudou o nome do tributo de imposto para contribuição, evitando vexame maior.

4.4 De outra parte, essa mesma contribuição (C.P.M.F.), vinculada às despesas com a saúde pública, conforme já se frisou, e cujo vínculo é inerente à sua conformação econômica, tributária e jurídica, *sob as penas da lei*, teve seu inteiro desvio de finalidade confessado publicamente em entrevista televisiva por ninguém menos que o Ministro da Saúde, José Serra. “ – Nem um tostão da C.P.M.F. vai para o Ministério da Saúde, que sobrevive das suas verbas orçamentárias”, declarou o Ministro. E nada, absolutamente nada aconteceu, fosse da parte de quem fosse, para reprimir este flagrante abuso e desvio de finalidade de recursos financeiros. Pode até parecer imprópria neste trabalho esta citação, mas na verdade não é; está esta ocorrência plenamente integrada à nossa tese, e este exemplo é colocado para ilustrar o *descaso público* com que as questões tributárias são tratadas neste país. Daí, como cuidar-se de, por exemplo, *justiça fiscal e social*, objetivo de qualquer sistema tributário moderno?

4.5 Isto nos obriga a, enquanto a doutrina aceita da contribuição de melhoria no Brasil não muda, colocar em dia os seus fundamentos básicos. Nossa fonte doutrinária, posta em evidência a partir da edição do Código Tributário e inserções constitucionais posteriores, estabelece a diferenciação clara de vinculação entre os impostos e as demais formas impositivas. A vinculação dos impostos é ampla e determinada nos orçamentos; os demais tributos são *estritamente* vinculados. As taxas ao exercício do poder de polícia, ou à prestação do serviço que justifica seu

lançamento; as contribuições, às despesas a serem cobertas por elas. E no caso específico da contribuição de melhoria, especialmente com a redação do inciso I e parágrafo único, do artigo 30, da Constituição de '46, seu lançamento é estritamente vinculado à valorização imobiliária decorrente da construção de obra pública e ocorre com base em fato gerador limitado por duas condicionantes: o custo total da obra realizada e o efetivo acréscimo de valor dela decorrente para o imóvel beneficiado pela valorização. – Não há pois como, a não ser por uma aberração interpretativa, confundir-se esta modalidade de contribuição com a taxa, sobretudo após a definição desta introduzida na reforma constitucional de 1967, (inciso II, do artigo 18).

4.6 A ênfase que a contribuição de melhoria deve ter nos sistemas tributários de nações em vias de desenvolvimento e subdesenvolvidas é bem maior que no de países desenvolvidos. Esta contribuição, além de justa pela sua própria natureza, como veremos, ajuda a preencher duas lacunas presentes nessas nações: a da deficiência da distribuição da renda nacional e a da premente necessidade de execução das mais variadas e necessárias obras públicas, em todos os níveis político-administrativos.

4.7 Este tipo tributário tem sido internacionalmente usado através dos tempos em diversas partes do mundo. Seu fulcro remoto á o combate ao enriquecimento sem causa, preocupação notável que foi pela primeira vez notada no "Digesto" romano e teve aparições ocasionais na Inglaterra a partir do século XIII, e no mesmo século em Florença, Itália, e em Portugal em fins do século XVI (em uma das Ordenações Manuelinas – livro I, tomo 47, § 1º, e lei de 6/7/1596). Em tempos modernos seu uso se consagrou na Inglaterra ("betterman tax), Itália ("contributi speciali di miglioria"), Espanha ("contribuciones de mejoras") e, sobretudo, Estados Unidos ("special assessment").

4.8 A sistemática norte-americana, a última a se desenvolver, deu margem à sua conceituação mais aprofundada e discutida, com alcance amplo até em razão da diversidade administrativa da federação daquele país, cujas unidades gozam de alentada autonomia e que encoraja assim as adaptações legislativas determinadas pelas práticas locais. Naquele país firmou-se uma conceituação abrangente que faz confundir a contribuição com uma porção de taxas e o exercício do poder de polícia, intencionalmente, cremos, constituindo assim um sistema híbrido. Seguindo uma tripartição de poderes à moda inglesa, conforme John Lock, os americanos têm certa facilidade em administrar esses sistemas híbridos, já que, apesar da independência de que desfrutam, seu sistema judicial está ligado ao poder executivo. Isto facilita, cremos, a confusão, ou utilização difusa, como a ali ocorre no caso das "special assessments"; elas servem como contribuição de melhoria em sentido clássico e também para a cobrança de taxas que se interliguem ao modelo, que neste caso se projeta no tempo, e ainda, por último, à coerção, na forma de multas pecuniárias, do particular, à prática de determinadas posturas governamentais de caráter sanitário, paisagístico, ecológico e assemelhados.

4.9 Uma disposição adotada em muitos Estados americanos é curiosa e interessante, merecendo um estudo mais cuidadoso no sentido do aperfeiçoamento deste tributo. É o do estabelecimento do vínculo fiscal à propriedade e não ao seu proprietário, o que oferece uma série de vantagens, – algumas das quais iremos incluir em nossa proposta de remodelação desta contribuição; com efeito, este tipo de vinculação, no caso americano, facilita a função híbrida do tributo conforme

analisamos, quando este adquire foros de taxa, ou de prática de prestação positiva ou negativa sancionada com multa.

4.10 Nos Estados Unidos elas são usadas como indenização ao poder público por obras diversas executadas nas cercanias e mesmo no interior das propriedades, para assegurar o bem comum, em casos causados por acúmulo, por exemplo, de neve, de água, de folhas outonais ou de sujeiras várias. Servem também para assegurar a manutenção de jardins, calçadas e dos próprios prédios (pintura, limpeza), quando proprietários negligentes são coagidos pela simultaneidade do pagamento de multa pecuniária e pelo constrangimento do comparecimento perante a Corte distrital (em geral o segundo gravame ultrapassa, para o particular, o incômodo do primeiro). E um e outro apenamento está abrangido no campo das "special assessments".

4.11 A confusão em sentido negativo se instaura, cremos, quando os fatores custo e benefício são aleatoriamente considerados, o primeiro, característico da taxa, o segundo típico da contribuição de melhoria tal como a entendemos. O elemento principal da contribuição deve ser o benefício auferido de obra pública, considerando-se o custo da obra, por exemplo, como elemento complementar e limitador. Seria até natural que não o fosse, e o excesso de cobrança valeria como imposição comum. Mas claro que, neste caso, afinal, a limitação pelo custo da obra se justifica dado que o benefício em excesso ao custo, se lançado, reverteria o conceito do enriquecimento sem causa em favor da sociedade, representada pelo poder público executante da obra, o que também poderia ser questionado como injusto, pela sua eventual assemelhação a confisco.

4.12 A cobrança dessas contribuições nos Estados Unidos praticamente desapareceram, após a crise de '29. Em época de crise econômica, as obras são implementadas pelo governo como opção de combate à depressão (aliás, como receitava Keynes). Todavia, o particular nesses tempos continua sem dispor de meios para saldar esses débitos, e a consideração do lucro sem causa não pode sequer ser invocada. Deste modo, só após o fim da guerra mundial, em 1945, o tributo voltou a ser lançado, em sua forma tradicional.

4.13 No Brasil a cobrança desse tributo passou a ser considerado positivamente a partir de 1845 e houve várias inserções a partir dessa data, em geral cuidando de ressarcimento de custos referentes à prestação de serviços públicos, em que se confunde, como já dissemos, com a cobrança de taxas, e em alguns casos cuidando de custos ocasionados por desapropriações e ainda em outros, sem caráter geral, procurando subdividir custos de obras específicas, como pontes, estradas, barragens, entre seus imediatos beneficiários. O Decreto Federal nº 21.930, de 11/05/32, é o primeiro a instituir a cobrança de uma *taxa especial*, baseada naturalmente na "special assessment" norte-americana, que serviu sem dúvida de inspiração para a inclusão na Constituição de 1934 da contribuição como hoje a conhecemos:

"Artigo 124 - Provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a Administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria".

4.14 Partindo-se do gênero "contribuições", obtém-se obrigatoriamente ao menos duas espécies: contribuições sociais e especiais; assim, a contribuição de melhoria seria, como no direito italiano (V. pag. 96, nº 4.7, "in fine"), uma subespécie das contribuições especiais.

4.15 Sofreu em sua institucionalização no Brasil toda sorte de vicissitudes e, até hoje, tem sua utilização, embora reconhecida sua utilidade em todos os níveis federados, minimizada. A lei vigente inclusive criou tantos obstáculos ao seu uso, sob a capa de disciplinar a ação municipal, que ela se encontra atualmente descaracterizada.

4.16 Naturalmente sua aplicação é complexa pois, tendo, como não podia deixar de ter, seu fato gerador enucleado pela valorização imobiliária resultante de obra pública, reconhece-se ser de difícil quantificação, o mais das vezes, seu valor exato e rateio entre os lindeiros beneficiados. Mas daí, exigir-se prévia quantificação desse valor publicado em edital, como pretende o diploma legal que a disciplina, eqüivale quase a elidi-la, dada a repercussão inevitável junto ao judiciário em intermináveis discussões relativas às avaliações propostas.

4.17 Mas como temos convicção de que a lei vigente veio exatamente para complicar, deixamo-la de lado em nossa análise, partindo logo para o que pensamos ser necessário à recuperação do instituto.

4.18 Em primeiro lugar, somos favorável no mínimo ao restabelecimento da forma constitucional sintética e suficiente utilizada no texto de 1946 (artigo 30, inciso I, e parágrafo único), cuidando a lei, complementar e ordinária, da sua conformação e institucionalização, como de resto é adequado e recomendado:

“Art. 30. Compete à União, aos Estados e aos Municípios cobrar:

“I – contribuição de melhoria, quando se verificar valorização do imóvel, em consequência de obras públicas; ...

“Parágrafo único. A contribuição de melhoria não poderá ser exigida em limites superiores à despesa realizada, nem ao acréscimo de valor que da obra decorrer para o imóvel beneficiado.”

4.19 O saudoso professor Geraldo Ataliba (in “Sistema Constitucional Tributário Brasileiro”, Ed. Revista dos Tribunais, 1968), sintetiza, em nosso entender, a doutrina dominante sobre o assunto:

“Efetivamente, se o proprietário em nada concorre para a obra – que gera a valorização – não é justo que se aproprie deste específico benefício. Pelo contrário, a comunidade que custeou a obra é que deve ficar com esse proveito. Razões *financeiras* o impõem: a necessidade de recursos com que enfrentar outras, ou a própria obra. Razões *econômicas* o recomendam: desestimular a especulação imobiliária, que se alimenta da esperança de valorização, pela simples posse prolongada; os inconvenientes da especulação são notórios: não uso e retenção de terrenos nos arredores das cidades, aguardando valorização, com consequente desvio de capitais de empreendimentos produtivos. Razões *políticas* o exigem: evolver à coletividade os benefícios e frutos de sua ação e não premiar a inércia, a improdutividade.

“Razões de *eqüidade* o reclamam: que as obras de utilidade geral sejam custeadas por todos, as de utilidade restrita o sejam por aqueles que dela extraem proveito e as que reúnem os dois requisitos sejam custeadas, proporcionalmente, pela comunidade e pelos beneficiários. Nesta última hipótese, grande parte dos benefícios contempla particularmente alguns contribuintes. Os recursos com que é suportada a obra devem ser retirados parcialmente destes especiais beneficiários que, aliás, nada perdem, já que o valor de sua propriedade permanece intacto.

“Por último, são também razões éticas que recomendam a contribuição de melhoria: banir o enriquecimento, sem causa ética, de alguns, a custa de todos.

“Foi visto que as obras públicas têm, em regra, esta peculiaridade: gerar *mais valia* imobiliária. A ordem jurídica pode permitir sua acessão pelos particulares ou pode, pelo contrário, atribuí-la a entidade empreendedora da obra.”

4.20 Concordamos com a maior parte do texto citado, extraído do invulgar mestre. Todavia, discordamos em pontos nevrálgicos, mais quanto à falta de referência sobre eles, do que propriamente por divergências interpretativas.

4.21 Em primeiro lugar, entendemos que o tributo, restabelecida pelo menos a redação da Constituição Brasileira de 1946, necessita ser estruturado e repensado à luz da prática mundial adquirida sobre o assunto. Não mais, achamos, ser tratado com a singeleza com que se dispõe sobre imposto ou taxa, mas sob ótica suficientemente complexa para viabilizá-lo e torná-lo um agente poderoso da distribuição da renda nacional e fomentador do progresso. Nisto ele se junta à função regulatória que vimos enfatizando em relação aos impostos (já que as taxas e demais contribuições estão suficientemente ajustadas, é nosso entender), tanto diretos, quanto indiretos. Os diretos, que têm perdido essa qualidade com a prática arrecadatória que preside as nossas administrações públicas infelizmente; e os indiretos, que necessitam de uma moderna e inteligente formulação, no sentido da justiça fiscal e social.

4.22 Assim como devem ser enfatizadas as funções regulatórias de impostos como o sobre a renda, os sobre a propriedade, o sobre produtos industrializados, os sobre serviços e circulação de mercadorias, em moldes, para os impostos indiretos, como os utilizados pelos impostos sobre o comércio exterior (importação e exportação), – deve-se pensar a contribuição de melhoria, como um complemento tributário importantíssimo no contexto de um país em vias de desenvolvimento como o nosso.

4.23 O tributo em causa apresenta problemas que os tratadistas em geral não cuidam, ou se cuidam, o fazem de forma insuficiente ou superficial. Além do problema da quantificação prévia do valor da futura valorização imobiliária (V. pag. 98, nº 4.16), outros problemas visíveis afloram: a composição real do custo da obra, que só pode ser mensurado ao final dela; a valorização de cada um dos imóveis situados nas proximidades da obra, a curta e média distância (lindeiros e avizinhadados); a desvalorização, em razão da obra, de muitos desses imóveis (casos de justa imposição negativa, ou indenização); a projeção da composição da base de cálculo no tempo, não apenas relativo à execução da obra, mas o referente à valorização ou desvalorização progressiva pelo uso dela após concluída; e a superlativa questão das desapropriações, inerente à quase totalidade das obras públicas.

4.24 Claro que, se aceitas algum dia nossas idéias, o texto constitucional ótimo e sintético referido, *talvez* precise ser alterado, no sentido de aperfeiçoá-lo e compatibilizá-lo com o novo consenso, que deverá conjugar, pelo menos, o problema das desapropriações ao do lançamento e cobrança da contribuição de melhoria.

4.25 Deste modo, esta contribuição deverá ser reformulada de sorte a poder solucionar os problemas apontados. E o caminho deverá ser o encontrado por alguns estados norte-americanos (V. pag. 97, nº 4.9), passando a contribui-

ção a gravar o imóvel, independentemente de seu proprietário, atual ou futuro, isolado ou em conjunto, resolvendo-se o crédito tributário de forma definitiva por ocasião da primeira alienação após a conclusão da obra e do lançamento final do tributo. Não se trata de reviver a figura da tributação real, mas de se lançar mão do pragmatismo americano fixando-se o ônus tributário à sua garantia intrínseca, ou seja, o imóvel cadastrado e identificado, pertença ele a uma pessoa física ou jurídica, a um grupo ou a um consórcio, independentemente de sua eventual tradição por alienação particular, extrajudicial; haverá sempre um momento futuro em que o órgão público terá que agir, passiva ou ativamente, em relação ao imóvel e em benefício do proprietário atual, e este naturalmente será o momento extremo e oportuno de se resolver a pendência tributária originada pelo lançamento da contribuição de melhoria. Este tributo, achamos, dada a sua extrema singularidade, justifica especiais conceituações como as que vimos, e continuaremos, expondo. Todas as questões temporais relativas ao cumprimento da obrigação e também resultantes da alteração do perfil tributário desta contribuição, se resolveriam pelo:

1º) estabelecimento de critério legal de avaliação do imóvel e da sua valorização, mediante o uso de mecanismos de correção desse valor desde o projeto até o momento, posterior à sua conclusão, de consolidação de seu valor mercadológico;

2º) tratamento legal do lançamento da contribuição em conjunto com o lançamento negativo dos valores referentes às desapropriações, possibilitando a utilização no processo dos princípios de extinção do crédito tributário previstas nos artigos 170 e 171, combinados com o inciso II (*compensação*) e inciso III (*transação*), do artigo 156, do Código Tributário Nacional, institucionalizados e reunidos para o fim precípuo de solver os problemas econômicos e financeiros advindos da execução da obra pública, – naturalmente respeitadas as limitações constitucionais.

4.26 A lei deverá assim estabelecer fórmula própria para a compensação ou transação dos débitos e créditos relacionados à obra e originados das desapropriações e da incidência da contribuição de melhoria, sob a tutela do ente público executor dela, sob o natural controle judicial.

4.27 Esta via poderá igualmente resolver, associado ao lançamento do ônus tributário diretamente contra o imóvel, o problema do lindeiro ou vizinho que, proprietário de imóvel beneficiado por valorização decorrente da obra, não disponha de recursos para saldar o débito, que só se resolverá com a alienação futura do mesmo, ou com a composição do débito pela sua compensação ou transação dentro do conjunto condominial formado pelos interessados e pelo ente público. Poderá resolver também o pagamento de contribuição negativa, a título indenizatório, às propriedades eventualmente desvalorizadas pela construção da obra.

4.28 E nada impede que sejam estendidos estes princípios a outros setores afins, como as desapropriações para preservação ecológica, ou mesmo de preservação do patrimônio histórico nacional que justifiquem lançamentos de contribuição de melhoria por valorização originada da preservação de áreas ou tombamento de imóveis, contra lindeiros e vizinhos beneficiados pelo ato.

...

5. Imposto único – o sonho de Henry George

5.1 O imposto único tem sido, através dos tempos, uma idéia tributária acalentada. Mesmo no Brasil de hoje, bem recentemente, voltou-se a falar nisto, – um tributo que eliminasse todo o aparato estatal existente para a complexa arrecadação tributária.

5.2 A utópica idéia do estado mínimo, – que abandona Hobbes para supor, como Locke, e como Aristóteles, que o homem tende ao bem, só industria e cria para o bem, – se realizável, poderia prescindir da arrecadação de impostos, em seu estágio mais avançado, ou se bastar com um tipo qualquer de imposto único em fase imediatamente anterior. Seria um sonho burguês semelhante ao de Karl Marx em seu materialismo histórico, quando a economia, base da sociedade, e ela própria, portanto, teriam de evoluir do capitalismo para o socialismo, sendo este um estágio transitório para a superior evolução histórica humana, a sociedade sem classes, o comunismo. – E poderia a humanidade continuar a evoluir a partir deste ponto? Sim. Para os pós-marxistas do começo de nosso século, a resposta era imediata e tranqüila: para a era anarquista, da sociedade universal sem governo, já sonhada na Grécia antiga pelos epicúreos e levada às últimas conseqüências pelos cínicos. – Vê-se, pois, que a sabedoria humana que leva a uma tese, é a mesma que leva à sua antítese.

5.3 Mas fazendo retornar nossa linha, no primeiro caso, toda a atividade hoje estatal seria terceirizada e a população remuneraria, através de tarifação múltipla, a prestação por particulares de todos os serviços públicos. Implicaria, em verdade, na simples cobrança do preço público para a remuneração do serviço prestado, mais a lucratividade normal do prestador particular. Uma formidável economia.

5.4 No segundo caso, a arrecadação do imposto único seria centralizada e reduzida às necessidades de prestação de serviços públicos remanescentes (isto é, ainda não terceirizados).

5.5 Mas a que futuro deverá pertencer tais previsões, sinceramente não interessa neste trabalho.

5.6 A idéia de imposto único nasce em termos modernos no período final do mercantilismo com os fisiocratas franceses que viam, e não sem alguma razão à sua época, a terra como fonte estável e única de todas as manifestações da indústria humana. Da utilização reprodutiva e posse da terra adviriam os recursos necessários à sobrevivência do estado.

5.7 A despeito de tudo que vimos colocando, a tese da unicidade do imposto parte de uma reflexão de bom senso. Seus defensores preconizam a cobrança de um único imposto sobre uma base de cálculo cuidadosamente eleita. Esta base é que tem variado, segundo a época em que a matéria volta à discussão.

5.8 Assim, os fisiocratas no século XVIII optaram pela terra, tida como fonte (e de certa forma, como frisamos, não deixavam, à época, de terem razão) de todas as riquezas. – Todavia, a crítica sarcástica de Voltaire soou e ajudou a sepultar, com o trocadilho famoso, a idéia tributária fisiocrática: "Impôt unique, impôt inique".

5.9 No século XIX, nos Estados Unidos, o jornalista Henry George dedica sua vida à defesa do imposto único sobre a terra (agora já sem muito propósito), revivendo assim o ideal dos fisiocratas. Como tudo que acontece nos limites territoriais daquele país, a repercussão das idéias de George foram intensas, atingiram o mundo todo e, pouco combatidas embora inviáveis, ganharam prosélitos em todas as partes, inclusive no Brasil. Aqui, então, país atrasado industrialmente, – as riquezas até recentemente assentadas sobre os ganhos da terra, especialmente em relação ao comércio internacional com a monocultura do café, – essas idéias identificadas com Henry George ganharam adeptos muitos e fanáticos, alguns “religiosamente” fanáticos. Mas não prosperaram e hoje George mal é lembrado pelos adeptos brasileiros do imposto único.

5.10 Na França, ainda no século passado, Girardin sugere a criação de um imposto único sobre o capital, enquanto Thiers propõe a incidência do imposto sobre as matérias primas já que delas tudo provém. Neste século, outro tributarista francês, Schueller propõe a instituição de um imposto único sobre a energia, enquanto Meade ressuscita Colbert e vai mais além, propondo a instituição de um imposto único sobre o consumo, já que tudo que se produz acaba sendo consumido, ora.

5.11 O mérito do imposto único está na simplicidade: é fácil de ser universalmente entendido reduzindo o constrangimento da imposição, é fácil de ser arrecadado e controlado, praticamente anulará o dispendioso contencioso fiscal e ajudará no isolamento da atividade ilícita, pela redução do interesse pela prática de infrações fiscais, hoje sem dúvida um grande negócio.

5.12 Mas, como ajuizava Descartes em sua famosa introdução ao “Discurso sobre o Método”, o bom senso é a coisa mais bem distribuída entre os homens, de sorte que ninguém, jamais, reclama ser dotado de pouco bom senso; o importante não é pois o bom senso, é o método. – Assim, as idéias sobre o imposto único soam como utopias puras. Em primeiro lugar, o imperativo de justiça fiscal, objetivo maior de qualquer política tributária séria, desde que um imposto único não atingirá senão uma parte da capacidade contributiva geral, viciando o rateio do custo social. E, para atender às necessidades de um estado moderno, sobretudo se grande potência, um imposto tal teria que ter uma taxa tão elevada que dificilmente seria suportada pelos contribuintes, isto em razão justamente da alteração do rateio social mencionado.

5.13 O que mais interessa na diversidade tributária, além da gravação por faixas de capacidade econômica (atendendo-se à trilogia de Keynes – transação, precaução, especulação), é o respeito à capacidade contributiva individual.

5.14 No Brasil recentemente alguns tributaristas defenderam a instituição de um imposto único sobre a movimentação (transação) financeira, tendo por veículo de lançamento a emissão de cheques, transferindo aos bancos a atividade de arrecadação tributária e com isto eliminando todo o aparato fiscal hoje existente nos três níveis da administração pública brasileira. Mas pelo exposto, tal proposta não deve ser levada a sério, a despeito do bom senso que presidiu sua elaboração.

5.15 Aliás, o Brasil tem sido pródigo em desenvolver idéias pouco científicas sobre tributação. A nossa condição histórica de ex-colônia européia (além dos portugueses, holandeses e franceses e, em inserções esporádicas, espanhóis e ingleses) nos deixou uma traumatizada postura diante dos tributos. Claro que, ao menos na América Latina, próximo portanto do nosso convívio e observação, essa postura não é diferente. O problema é o da distorção psicológica que isto nos causa, impedindo em geral que se raciocine com clareza científica a respeito do assunto. As-

sim, a última vertente surgida entre nós com pretensão à implantação do imposto único, é o recém batizado "imposto eletrônico", que pode ser tanto único quanto ao fato gerador e base de cálculo, quanto pode ser único quanto à via de lançamento, controle e cobrança. A "Internet" que já opera nossos imposto de renda e direitos alfandegários, seria a via utilizada por este tipo de imposto único sobre uma base negocial abrangente e que, auto-ajustável, supriria as receitas públicas na mais exata quantia necessária. Todo o aparato fiscalizador e arrecadador existente nos três níveis de administração política seria suprimido e, com ele, a corrupção fiscal. Perfeito.

5.16 Mas, questionamos, eliminada a alça execrável da corrupção passiva, estaria eliminada a ativa, histórica, que provém dos tempos do Brasil-Colônia, e cuja prática tem sido justificada ora pela ilegalidade, ora pela ilegitimidade da cobrança e, ultimamente, simplesmente, pela "má administração" dos recursos públicos? – Em suma, o problema não está no combate à corrupção fiscal, mas no combate intransigente à corrupção social que corrói toda nossa sociedade, das favelas aos palácios, com centralização, claro, no seu polo mais nocivo, a nossa insaciável elite.

5.17 Infelizmente a verdade está posta em outra dimensão: um sistema como o proposto teria exclusivamente o condão de incrementar a esperteza "eletrônica", incontrolável como se tem visto, além de expor o contribuinte brasileiro à especulação e espionagem internacional. – Os "espertos" pagariam exatamente o montante de impostos que desejassem; os "muito espertos" se locupletariam com o produto do imposto, antes que o poder público pudesse tomar conhecimento do fato.

5.18 Parece mesmo que estas idéias são mero arranjo para a aplicação de um futuro "golpe de mestre", como tantos aplicados anteriormente, já que não se admite tanta ingenuidade posta a nu por seus defensores.

5.19 A sistemática eletrônica é a chave de abóbada do funcionamento de um sistema tributário científico e justo, fundado na diversidade, difícil ou impossível de controlar por outros meios, e visando o ajustamento da arrecadação à capacidade contributiva e à necessidade de suprimento dos gastos públicos, tanto quanto possível, a tempo real. Mas a sistemática eletrônica tem que ser a ferramenta, não o núcleo do sistema.

5.20 Enfim, cremos, o sonho de Henry George continuará a ser apenas sonho, "per secula seculorum".

6. Organização político-tributária

6.1 A inevitabilidade da existência de sistema tributário é evidente, qualquer que seja a organização social humana. O custo social tem de ser rateado pelos indivíduos, seja o prestador de serviços públicos um particular ou o Estado, representado por um governo, e tenha ainda este caráter nacional ou supranacional.

6.2 Esta contraprestação social divide-se, ordinariamente, em três tipos: a) impostos; b) taxas; c) contribuições (divisíveis em "sociais" e "de melhoria"). – Os tipos "b" e "c" referem-se a obrigações vinculadas, e que devem ser *estritamente vinculadas*, sob as penas da lei. O problema está no tipo "a" – **impostos**.

6.3 Estes representam sempre um ônus financeiro e podem existir ou não. Se um determinado agente tributário, estatal ou privado, prescindir da cobrança de impostos, esta pode ser dispensada. Todavia se o custo social ultrapassar a disponibilidade de riqueza e de meios financeiros de um ente tributário qualquer, o seu custo existencial obrigatoriamente terá que ser repassado àqueles que usufruem da ambiência social. – O problema, então, passa a ser *como lançar os impostos*.

6.4 Toda prestação pecuniária não vinculada induz ao contribuinte à idéia de que o pagamento feito tem caráter de "ajuda" anônima e representa um ônus a ser evitado, se ao amparo da lei, melhor, o "*princípio*" que o senso comum sublinha é o de que o melhor administrador do nosso dinheiro é sempre nós mesmo.

6.5 A partir destas idéias de "bom senso", podemos iniciar o que denominaríamos "tratativa científica do problema".

6.6 Consideremos como exemplo o Brasil de hoje.

6.7 Nós somos dotados de um sistema tributário vigente que tem uma razoável base científica, graças aos estudos dos nossos tributaristas pioneiros e de excelente formação, Rubens Gomes de Sousa e Gerson Augusto da Silva entre eles.

6.8 Ocorre que o sistema nascido com o Código Tributário Nacional e que deveria obrigatoriamente evoluir cientificamente com a adoção das correções necessárias e impostas pela prática, de certa forma "involuiu", presa de um regime autoritário primeiro, e de uma sucessão de alterações complacentes depois e que atendiam a conjunturas de grupos alçados ao poder pelo processo de redemocratização do país, após a derrocada do regime militar.

6.9 Isto e a defasagem provocada pelo tempo e pelas mudanças políticas e econômicas internacionais acabaram por exigir uma reforma do sistema. E novamente os grupos classistas se puseram a campo, cada qual pretendendo que a reforma viesse em socorro de seus problemas particulares. E todos têm um ideal comum, explicitado nas teses de redução da quantidade de rubricas tributárias existentes e do montante global lançado e arrecadado.

6.10 Sem discutir a validade das pretensões, observamos de logo que a principal distorção do funcionamento prático do sistema brasileiro está na relação do montante dos impostos passíveis de lançamento com o efetivamente arrecadado. A nossa ineficiência é flagrante e causa fundamental da injustiça fiscal oca-

sionada pelos males da evasão e da sonegação que justamente prejudicam àqueles que honram seus compromissos tributários e obrigam aos administradores a recorrerem aos mais diversos artifícios para a obtenção do mínimo financeiro necessário ao enfrentamento das conjunturas de um país pobre. A chave para a análise do problema está na verificação da arrecadação em relação ao PIB, comparado àquele que a massa universal dos impostos deveria render. Os dados referentes a 1996, último de que dispomos tabulados, dão-nos conta que de uma carga tributária potencial de 36,1% do PIB (o que convenhamos não é exagerada, já que a maioria das nações razoavelmente desenvolvidas têm esta carga orçada em cerca de 50% do respectivo PIB), nós arrecadamos efetivamente apenas 28,9% – perda efetiva de tributação igual a 7,2% do nosso PIB.¹

6.11 E isto ainda não é nada, pois recentemente a Receita Federal divulgou dados sobre a arrecadação e análise da Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (C.P.M.F.) que são de estarrecer: o nosso PIB marginal atinge cerca de inacreditáveis 90% do PIB oficial contabilizado (V. pag. 109, nº 6.46).

6.12 O novo sistema tributário brasileiro deve ser reestruturado sim, mas agora no sentido exato do seu aperfeiçoamento, retomando, só que em perspectiva atualizada, o caminho abandonado em 1867,

6.13 O tratamento da questão deve ser por isso o mais científico possível, resguardando desde o nascedouro os princípios basilares da justiça fiscal e social e obedecendo a um critério de rateio do custo tributário proporcionalmente equilibrado e ajustável periodicamente pelo acompanhamento, este a tempo real, do desempenho através de sistemática de processamento eletrônico.

6.14 O universo dos contribuintes deve ser escalonado, para o cumprimento do princípio da seletividade, em faixas que devem partir da mendicância e sobrevivência, passar pela de consumo de bens de primeira necessidade, bens duráveis, bens de luxo e atingir, no patamar mais alto, as faixas de entesouramento, dos pequenos investidores aos megainvestidores.

6.15 O princípio da progressividade tributária deve ser portanto respeitado e adequado permanentemente ao desiderato da justiça social e fiscal, tanto no campo dos impostos diretos quanto no dos indiretos.

6.16 Dado que o problema maior do Brasil é mesmo o da arrecadação de impostos, o aperfeiçoamento desse mister deve ser priorizado, não apenas com a cópia dos meios convencionais usados internacionalmente, mas utilizando o engenho nativo que deve ser dirigido no sentido da verticalização dos impostos pelos estamentos político-administrativos, interessando diretamente, sobretudo os Municípios, na tarefa de lançar e arrecadar os principais impostos, em parceria com a União e os Estados.

6.17 Deve-se aproveitar o clima em que vive nosso país atualmente, de reforma tributária. Estamos convencido de que uma verdadeira e progressista reforma poderá ser feita se retomarmos o fio perdido em 1967 (V. pag. 74-76, nos. XCIV a CIV). Não se trata de voltar ao passado. O mundo mudou de lá para cá, se para melhor ou pior não se sabe; ainda não temos a perspectiva histórica necessária para proceder a esta análise. Mas de qualquer maneira, não há como voltar ao passado.

¹ (In Jornal do Brasil, Rio, 17/VIII/98, Ed. "Informe Econômico", fonte: FMI/IBGE, com dados fornecidos pela Receita Federal, Tesouro Nacional, INSS e BNDES).

6.18 O que deve-se retomar é o espírito daquela reforma que fez nascer o nosso Código Tributário, corrigir a rota perdida e aproveitar positivamente as etapas vencidas.

6.19 Cogita-se amplamente da utilização de um imposto sobre o valor agregado, eliminando-se os correlatos imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre a circulação de mercadorias e imposto sobre serviços.

6.20 Este tipo tributário surgiu, como já mencionamos anteriormente, na França e teve uma longa maturação, oriundo que foi de dois impostos correlatos utilizados naquele país e muito semelhantes aos nossos antigos impostos sobre o consumo e sobre vendas e consignações. Os impostos indiretos de um modo geral sempre tiveram posição de relevância entre os franceses, desde Colbert. A tributação direta sobre a renda ali foi introduzida, seguindo modelo prussiano, a partir de 1900. A sistemática indireta começou seu longo processo de aperfeiçoamento e modernização a partir da segunda metade dos anos dez. Em 1917 foi instituído, para incrementar a arrecadação, um imposto sobre o consumo (ou sobre a produção, mais exatamente), à taxa de 20% sobre o preço de venda das indústrias. Em 1920 foi instituído outro imposto sobre as transações, ou vendas, à taxa de 1% (um por cento). Em 1936 a taxa sobre a produção foi reduzida para 6%. – Até 1948 ambos os tributos incidiam em cascata. Finalmente, neste ano, sob reclamações generalizadas dos contribuintes, passou a ser permitida, para o imposto sobre a produção, a dedução dos valores pagos anteriormente. – Nascia, assim, o princípio da não-cumulatividade dos impostos indiretos, hoje universalizada.

6.21 Os contribuintes franceses haviam se habituado, para enfrentar o excesso de tributação em cascata, a verticalizarem seu sistema produtivo de forma até antieconômica, e o governo, em contrapartida, vinha adotando o curioso sistema de gravar os produtos no interior das empresas, durante o processo produtivo, para antecipar, ou evitar sua procrastinação, o pagamento do imposto. Todavia, esta se constituía já em uma forma rudimentar do imposto sobre o valor agregado.

6.22 Na verdade, os inconvenientes econômicos da concentração industrial deviam ser evitados. Após a conquista da não acumulação em cascata do imposto sobre a produção em 1948, a T.V.A. (Taxe a la Valeur Ajoutée) acabou sendo concebida pelo tributarista Maurice Lauré, em 1953; introduzida no sistema francês no ano subsequente em substituição ao imposto sobre a produção, deu um fim à situação tributária anormal reinante a que nos referimos atrás, pela sua imediatamente notada neutralidade fiscal ativa que veio, segundo o analista Jean Claude Maitrot, "favorecer à expansão econômica estimulando os investimentos e favorecendo à exportação".

6.23 Às deduções normais pelos impostos pagos nas fases anteriores de produção e comercialização dos bens, foram incluídas deduções tributárias também referentes a máquinas, serviços e transporte, componentes dos preços de revenda, e ainda as taxas sobre investimentos.

6.24 Finalmente, mediante lei de 6 de janeiro de 1966, e entrando em vigor em 1968, a T.V.A. adquiriu sua atual conformação, generalizando-se sua incidência para todas as atividades comerciais, artesanais e sobre a prestação de serviços, fazendo desaparecer uma porção de impostos que complicavam extraordinariamente o sistema de imposição indireta francês.

6.25 O passo seguinte na evolução, – e aqui cremos, positiva, ainda que não ideal, – deste tributo, acontece a partir de 1979, quando, dentro do quadro de harmonização fiscal do Mercado Comum Europeu, foi a T.V.A., além de implantada pelos países da comunidade, estendida a todas as atividades econômicas, exceto salários.

6.26 A taxação utilizada varia de país para país, sendo na França desde 1995 de 22,6%; para que a harmonização fiscal do mercado comum funcione, desde 1º/1/1993 existe uma taxação compensatória intercomunitária para que as diferenças de tarifação entre os estados membros seja nivelada. Há ainda um tratamento diferenciado para certos produtos, como os alimentares, produtos e serviços agrícolas (5,5%), bem como uma taxação majorada para produtos de luxo, como peles e congêneres, pérolas, caviar, perfumaria, e ainda tabaco, publicações e espetáculos pornográficos, ou espetáculos que incitem à violência (33,33%).

6.27 Se ressentem, todavia, os autores destas últimas noções, Robert Escarpit e Philippe Schuwer, de que a majoração que tem sofrido a T.V.A. de um modo geral e sua universalização estão a merecer uma legislação mais complexa, que compense o caráter igualitário com que atinge os vários circuitos econômicos. – Trata-se, achamos, da falta de uma sistemática, mais complexa sim, que gradue melhor o nível de incidência do imposto, emprestando-lhe a característica de progressividade, ou que acentue melhor sua progressividade, no sentido de atender à justiça fiscal e social, que é o mote desse nosso trabalho.

6.28 Ressalte-se que a taxa sobre investimentos sendo dedutível, incrementa a modernização dos setores econômicos, aumenta a concorrência e estimula a redução das margens de lucro do comércio. A incidência sobre as transações internacionais é totalmente dedutível em relação aos produtos destinados à exportação. É sendo utilizada como um instrumento poderoso da nivelção fiscal do mercado comum europeu, vem se prestando a servir de modelo para outros mercados semelhantes que se formem mundo afora. E também sob esse enfoque deve ser estudado em sua futura conformação brasileira que, todavia, preconizamos desde já deve procurar ser mais avançada, por que não, que a européia, dentro daquele espírito reformador a que nos referimos mais atrás.

6.29 De qualquer forma, dada a estrutura político-administrativa brasileira, achamos, como já dissemos rapidamente em momento anterior, que a estruturação do novo imposto deve respeitar as autonomias estadual e municipal, hoje titulares de dois dos tributos a serem incorporados, fazendo com que estes organismos administrativos produzam a sua própria arrecadação, em relação à sua parcela no bolo gerado pelo imposto. Qual a vantagem disto? Entendemos que de um lado a arrecadação seria beneficiada pela intervenção dos três níveis políticos, de outro eliminaria a forma de repasse financeiro tão sujeito a distorções pela discriminação do poder maior sobre o menor. Como o imposto estará sujeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade, não haverá prejuízos nos casos de omissão de um dos estamentos políticos porque a redução de arrecadação do imposto em qualquer fase significará o incremento tributário correspondente na fase posterior.

6.30 Claro que tais procedimentos são mais exequíveis em modalidade tributária como o imposto de renda, mas o engenho e arte de tributaristas

competentes certamente superariam as dificuldades para a implantação de um sistema como o que preconizamos, harmônico e democrático.

6.31 O maior de todos os benefícios sociais seria a redução da sonegação, refletida sobre aumento considerável na eficiência da arrecadação do imposto passível de lançamento.

6.32 O contra-argumento a nós colocado, em oportunidade que discutíamos essa questão, de que os municípios têm nível administrativo tão baixo que não poderiam participar de uma sistemática tributária unificada, com Estados e União, para nós não tem maior importância técnica dado que a população brasileira, em sua maciça maioria, se comprime em poucas cidades suficientemente desenvolvidas para poderem participar do sistema. E a própria associação dos municípios unidos em entidade representativa, poderá assistir aos pequenos, ou distantes, ou mal organizados, dentre seus afiliados.

6.33 Claro está que uma reforma política deveria anteceder a todas estas providências, inclusive as reformas em processo em outras áreas, como a previdenciária, a trabalhista, a judiciária, a eleitoral, entre tantas; sem dúvida, achamos, o maior problema deste país se situa no descompasso que herdamos do último regime militar, o qual, para se manter por tanto tempo no poder, desestruturou, e não as reformulou a contento, todas as instituições tradicionais do nosso poder civil; além disso, o pior, – já que hoje o problema mundial que lhes serviu de rumo, o combate ao comunismo, está superado –, para perpetuar nosso engajamento em uma luta ideológica internacional, atrelou nosso sistema político a uma representação parlamentar inchada artificialmente e retrógrada. Foi para isto quebrada a proporcionalidade eleitoral, enfraquecidos os já fracos partidos políticos, aumentada a quantidade de Estados (todos situados em uma única macro-região do país) e, por via de consequência, criados uma quantidade imensa de municípios que não têm a mínima condição de existirem autonomamente. A totalidade desses Estados novos veio se juntar a cerca de meia dúzia de outros criados, igualmente sem condições de sobrevivência administrativa moderna, da nossa memória provincial monárquica. – Claro que, se tanta coisa nesta país deve ser enxugada, como o sistema tributário, por exemplo, para modernizar-se, é mais imprescindível ainda que se processe uma profunda reforma política que ponha em pé, e no direito em vez do avesso, esta nossa promissora nação.

6.34 Na esteira dessas idéias, na área tributária, valeria a pena cogitar da experiência alemã de cooperação administrativa (V. pag. 59, nº XVI) entre Estados e União (“Landesverwaltung” e “Bundesverwaltung”) – ao que parece, como nos foi dito quando por lá estivemos, imposto pelos americanos para obrigar à descentralização política, quebrando assim o concentracionismo prussiano causador de tantas guerras –, gerou uma sistemática administrativa que deve servir ao Brasil.

6.35 O nosso modelo republicano e federacionista foi o norte-americano, artificialmente implantado. O que deve ter faltado aos nossos teóricos republicanos, precursores deste nosso regime, talvez, tenha sido uma maior cultura filosófica e histórica. O modelo americano, que não foi inventado pelos criadores daquele país mas, anglo-saxão, foi tomado à Inglaterra, fundando-se assim em um regime reinol feudal que lentamente se instalou na ilha britânica e acabou estratificando-se nos postulados políticos formulados sobre ele por John Locke, só nos serviria se tivéssemos uma tradição cultural semelhante à dos Estados Unidos. O princípio federacionista e a tripartição de poderes lá instalados e praticados, nada têm a ver com as nossas tradições e cultura latinas.

6.36 Desta maneira, nosso sistema político acabou se consolidando em forma européia diferente da inglesa, mas de certa forma assemelhada à divisão político-administrativa vigente na França e na Suíça, e parecida com a alemã implantada no pós-guerra.

6.37 De interesse para nós são as experiências de administração fiscal e tributária ali praticadas, que devem nos servir dentro de um plano de reformulação do nosso sistema tributário que inevitavelmente teremos que fazer. As novidades são:

1ª) a administração tributária conjunta de Estados e União, esta como poder maior e supervisor; com efeito, não há ingerência, mas a União alemã goza de inteira autonomia na administração de seu imposto típico, o aduaneiro; gozava também dessa autonomia na administração de seu antigo imposto de consumo, enquanto supervisionava os estados na parte referente aos impostos de renda e do antigo imposto sobre a circulação de mercadorias, ambos de seu interesse pois participava de rendimento deles; com a implantação, a partir de 1979, da sistemática da T.V.A. francesa, a administração desta nova rubrica continuou a ser compartilhada;

2ª) o funcionamento integrado do imposto sobre o capital ("Kapitalsteuer"), lançado pelos municípios e dedutível do imposto de renda estadual ("Körperschaftsteuer"), introduzindo assim o princípio da não-cumulatividade em tributos diretos por excelência, enquanto obriga aos municípios a constituírem sua receita (porque se estes se omitirem, a receita, sem volta, é adjudicada ao Estado competente para lançá-lo);

3ª) a integração do sistema ao Mercado Comum Europeu, união econômica modelar que deverá, inevitavelmente, repercutir sobre as demais regiões econômicas mundiais, como as Américas, ou mais particularmente, a união ora intentada em nosso chamado "cone sul";

4ª) o controle independente e que deve ser acima de qualquer suspeita do sistema tributário por uma corte especial, hierarquizada desde a primeira instância até o Supremo Tribunal Tributário – que na Alemanha tem como único poder superior o colendo da Suprema Corte, fechando o sistema.

6.38 É este o caminho para a implantação, afinal, de uma reforma tributária coerente, funcional e moderna em nosso país.

6.39 O ponto de partida deve ser a estrutura estabelecida com a emenda nº 18 nos anos de 1966 e '67, com a classificação dos impostos ainda constante de nosso Código Tributário.

6.40 Os impostos sobre o comércio exterior, a não ser que se mudasse radicalmente o sistema federativo em vigor, devem permanecer sob a administração exclusiva da União. – Todavia, desde logo deve-se fixar que a ressalva feita na frase anterior se aplicaria em algum momento, remoto ou não, à administração fiscal resultante da união aduaneira que deve ocorrer no caso da formação de um mercado comum regional, núcleo de uma futura confederação. Neste caso, a administração aduaneira teria que ser descentralizada.

6.41 Porém, dentro de um território aduaneiro nacional, a administração dos impostos incidentes sobre o comércio exterior devem ser centralizados, sob a competência da União que é quem tem obrigatoriamente a visão macroeconômica desse território.

6.42 Ressalte-se em acréscimo que ambos os impostos, de importação e de exportação, têm características (ou as devem ter) exclusivamente re-

gulatorias, outra razão preponderante para a centralização de sua administração, ainda que na contramão das nossas idéias sobre o assunto.

6.43 Os impostos sobre o patrimônio e a renda devem, tanto quanto possível, serem sistematizados dentro de um contexto de administração compartilhada entre a União, os Estados e os Municípios, no espírito do "Kapitalsteuer" e do "Körperschaftsteuer" alemães.

6.44 Há naturalmente conexão entre esses impostos e os entes políticos federados, embora de maneira não uniforme. Assim, a conexão territorial integra jurisdicionalmente a União, os Estados e os Municípios, excepcionando-se a titularidade urbana. Assim, por natureza o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana deve permanecer com os Municípios. Claro que os impostos sobre a transmissão de imóveis e de seus direitos "inter vivos" e "causa mortis" podem ser tecnicamente conectados ao predial e territorial urbano, se julgado necessário for, para seu ajustamento e controle. Já o gravame sobre a propriedade territorial rural evidentemente pode e deve ser compartilhada, até para que passe a funcionar melhor do que sob a atual tutela federal.

6.45 O imposto sobre a renda, seja o das pessoas jurídicas como os das pessoas físicas, podem e devem ser compartilhados. Quanto à participação dos Municípios mediante a atribuição de um percentual (5%, por exemplo, como era na Alemanha no tempo em que lá estivemos) que deve ser, sob denominação especial, arrecadado por eles, para posterior dedução do imposto principal (de renda das pessoas jurídicas), – só enriqueceria, é nosso entendimento, a justiça fiscal deste tributo, reduzindo-se a um mínimo os problemas de sonegação, evasão e omissão que permeiam seu campo de incidência.

6.46 Estudos realizados pela Secretaria da Receita Federal com base na arrecadação da C.P.M.F. (Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira) no ano de 1998 e divulgados pelo titular daquela Secretaria, nos dão conta de que R\$ 825 bilhões, cerca de 90% do nosso PIB oficial, escapam do alcance da tributação, por processos de sonegação e evasão fiscal. E que da lista dos cem maiores contribuintes da C.P.M.F., quarenta e oito deles jamais prestaram declaração de imposto de renda.¹ – Eis o quadro grotesco a ser reprimido. Acreditamos que a intervenção interessada dos entes menores, especialmente o Município que, praticamente, "conhece" todos os seus munícipes, deveriam, sob um procedimento articulado, contribuir enormemente para a redução a nível tolerável deste estado de coisas.

6.47 Um efeito interessante do reflexo de um tipo de imposto sobre outro é exatamente este ocorrido com a C.P.M.F.: as informações cruzadas desta contribuição servem de índice para a apuração e identificação da sonegação do imposto de renda, de resto conhecida, sabida, mas não identificada como foi. Houve a apresentação de uma proposta de se utilizar do princípio da não-cumulatividade, permitindo-se a dedução do montante pago a título de C.P.M.F. do imposto de renda a pagar. Havia uma onda de protestos contra a contribuição (de capitação ínfima, diga-se de passagem), pelo excesso de rubricas tributárias que oneram o meio produtivo. Mas a proposta não vingou, não chegou nem a ser levada a sério. O que realmente preocupa a elite brasileira, não é o montante (insignificante) que paga de C.P.M.F. cada pessoa; é exatamente a informação que passa ao fisco da sua omissão e sonegação tribu-

¹ Fonte: Jornal do Brasil, Rio, 24/1/99, caderno "Economia", título: "Quase um PIB escapa do Fisco".

tária, ficando a comum prática criminosa exposta à luz do dia.

6.48 E é uma vergonha nacional o imposto sobre as grandes fortunas instituído pela Constituição de 1988, não ter sido até hoje, passados mais de dez anos, cobrado, ainda mais sob a alegação inverossímil em termos de justiça fiscal e social, de sua baixa produtividade (já que são tão poucas as grandes fortunas). É espantoso o cinismo com que os interessados fazem valer sua influência e se furtam a dar sua especial cota de "sacrifício" à sociedade que, afinal, lhes garante os privilégios e a própria fortuna. Esse imposto, inclusive, dentro do campo de incidência dos tributos de natureza patrimonial, é outro que achamos deva ser lançado a partir dos Municípios, dentro do quadro da administração compartilhada dos impostos sobre a renda e proventos, e respeitando-se o princípio da não-cumulatividade.

6.49 Este imposto, que tem sua origem natural na sede do domicílio principal do contribuinte, é aquele tributo que tipicamente deve ser tripartido, parte para o Município, parte para o Estado, parte para a União, na mesma forma proposta para o imposto sobre o capital das empresas (que poderia ser denominado "imposto municipal sobre o lucro").

6.50 No que tange aos impostos sobre a produção e circulação de bens e serviços, a solução está claramente na adoção de um imposto do tipo da T.V.A. francesa, o I.V.A. (imposto sobre o valor agregado), 'tributo indireto único e que deve, suprimindo todos os demais congêneres, *como já vimos enfaticamente frisando*, ter sua administração compartilhada, adjudicando-se as cotas municipais, estaduais e federal no momento mesmo do seu pagamento, enterrando-se de vez o paternalista e viciado sistema de participação na arrecadação. Os fundamentos da T.V.A. devem servir à implantação do nosso I.V.A. O que acrescentamos, apenas, é que deve ser informado seu sistema por uma variação maior nas alíquotas, dentro do princípio do nosso imposto sobre produtos industrializados quando instituído em 1966, no sentido de se conseguir uma melhor progressividade que amenize, como apontaram em sua crítica os tributaristas franceses citados anteriormente (V. pag. 106, nº 5.11, "in fine") "o caráter igualitário com que atinge os vários circuitos econômicos".

6.51 É evidente que a articulação e compartilhamento tributário e fiscal deve merecer uma cuidadosa e progressiva implantação, para se evitar que alguns desastres eventuais que ocorram, invalidem o processo.

6.52 Os impostos especiais, bem como os extraordinários, devem ser estudados caso a caso. A longo prazo os primeiros devem ser afinal integrados ao sistema do I.V.A., desde que cessados os motivos que justificaram o tratamento especial dispensado.

6.53 Sobre a contribuição de melhoria, importantíssimo elo do sistema tributário como o entendemos, foi suficientemente tratado no capítulo IV desta Tese,

6.54 As taxas e demais contribuições que em geral representam a prestação pública de serviços específicos devem, consoante o espírito de privatização hoje reinante, serem, tanto quanto possível, terceirizados sob a fiscalização da Administração que corresponda à sua titularidade.

7. Enxugamento tributário

7.1 O Brasil, de resto como um grande número de países, cremos, deve orientar-se no sentido de um profundo enxugamento tributário. O que interessa à moderna administração pública mundial, individualizada em nações ou mesmo partícipe de algum dos muitos mercados comuns que se organizam atualmente, é a eficiência tributária e a prática da mais avançada e possível justiça fiscal. De maneira que os diversos grupos de impostos devem ser enxugados, reduzidos ao mínimo na quantidade de rubricas.

7.2 O problema não é só nosso como já dissemos. Tivemos oportunidade de conhecer, antes da reforma de 1977/79, o sistema alemão, e o problema era exatamente o mesmo: excesso de rubricas (em sistema montado segundo a tradição; e neste aspecto, tradição, os alemães são amarrados e exageradamente fiéis), e uma efetividade duvidosa do sistema. O sistema alemão de então padecia sem dúvida de uma multiplicidade de rubricas tributárias incrível. Mas examinando-se hoje a questão vê-se que a situação não foi muito mexida, após a harmonização tributária provocada pelo Mercado Comum Europeu. O que leva-nos a crer que a sistemática alemã, de certa forma, deve ter sido imposta aos seus parceiros econômicos, provavelmente na esteira de acordos tributários que tiveram que aceitar. A T.V.A. francesa deve ser um exemplo; o conservadorismo alemão não deve ter aceitado o sistema francês sem discussões. Na mesa de negociações devem ter sido feitos acordos de troca, e por aí a coisa deve ter-se operado. – De qualquer maneira a Alemanha dispõe de mais de sessenta rubricas tributárias em vigor, mesmo considerando-se que muitas delas são meros desdobramentos de rubricas mais abrangentes, vê-se que o tema enxugamento tributário tem muito a ver com o sistema daquele país.

7.3 O Brasil teve uma real reforma tributária em 1966 e o já por nós citado Gerson Augusto da Silva, na qualidade de secretário executivo da Comissão nomeada pelo Ministro da Fazenda para a elaboração do anteprojeto de reforma da discriminação de rendas brasileira, observa que a Emenda nº 18, que serviu de base à elaboração final do Código Tributário Brasileiro, usou denominações que não deviam ser entendidas como designativas de impostos ou pretendendo rotulá-los, mas sim demarcando as áreas da atividade econômica cuja tributação seria reservada a esta ou aquela área de governo.

7.4 Acrescenta mais adiante – (in "Aspectos da Reforma Tributária", Ed. Fundação Getúlio Vargas, Rio, 1967) – que a Comissão, integrada também pelos professores Rubens Gomes de Sousa (relator) e Gilberto Ulhoa Canto, concluiu que os defeitos da discriminação de rendas então vigente era tratar o assunto como problema jurídico em lugar de econômico. Desta forma, adotou a divisão consagrada no C.T.N. ao agrupar os impostos por área econômica: comércio exterior, patrimônio e renda, produção e circulação, e impostos especiais (únicos sobre energia, extraordinários).

7.5 Relativamente à sistemática anterior, esta foi uma verdadeira e profunda reforma, que modernizou o país, ou melhor, o aparelhou para poder modernizar-se.

7.6 Como já apontamos em outra passagem deste trabalho (V. pag. 74, nº XCVIII e seguintes), a reforma então produzida pela preclara Comis-

são e que nasceu junto com o nosso Código, foi logo em seguida desviada, com critérios subjetivos e longe do acesso dos especialistas e do público em geral, já que concebida dentro de um regime autoritário. Um regime autoritário ouve a si mesmo e a pares escolhidos, para decidir; não discute, nem é próprio que isto aconteça pela própria natureza desses regimes. Além disso olha sempre com desconfiança tudo que exista provindo de governos anteriores, os "inimigos". E daí terem ocorrido os já mencionados desvios, que desconjuntou a reforma arduamente concebida em decênios, pela nossa melhor nata tributarista (exatamente aqueles homens que instituíram o direito tributário autônomo em nosso país). – Mas, de qualquer forma, o tempo passou, e o sistema de '66, que não chegou a ser implementado como deveria, também se tornou ultrapassado e passou a necessitar de mudanças; uma nova reforma. – O que se perdeu, foi a trilha segura que hoje teríamos palmilhado para proceder a uma reforma tributária profunda desde o primeiro dia de seu estudo.

7.7 A sistemática de tributação indireta, seguindo o espírito preconizado pela "T.V.A." francesa, pode ser introduzida no país, segundo os critérios – além dos já por nós ressaltados no capítulo anterior – adotados pelo professor Gerson A. da Silva, quando alto funcionário do Ministério da Fazenda entre 1958 e 1964, na elaboração da regulamentação do imposto de consumo. Com efeito, o professor Gerson – um de nossos representantes junto ao G.A.T.T. –, participou das rodadas referentes ao aperfeiçoamento internacional dos diversos sistemas de tributação do comércio exterior, e resolveu adaptar a sistemática aduaneira preconizada por aquele organismo, – (dada a semelhança estrutural que sempre houve entre a tributação aduaneira e a do consumo, sobretudo no Brasil) –, a este tributo interno. A partir do Regulamento editado em 1959, até à edição da Lei nº 4.502, de 30/XI/64, produziu essa adaptação e a transmitiu, naturalmente, aos demais membros da Comissão que, com ele, trabalhavam na redação daquele que viria ser o nosso Código Tributário.

7.8 Como já salientamos no capítulo anterior, o correto, – já que o objetivo principal, o do atingimento de uma justiça fiscal duradoura e dotada de um sistema autêntico de acompanhamento e controle científico, era, com as limitações da época, o desiderato dos membros da referida Comissão –, é retomarmos o caminho de uma reforma atual, a partir daquele ponto. Como etapas foram queimadas nesses trinta e tantos anos, é natural que só a estrutura resta como modelo. Mas o caminho não temos dúvida estar ali indicado. O agrupamento do sistema tributário por setores econômicos, independe da sua competência discriminada na Constituição e existente no corpo do Código, deve servir de ponto de partida.

7.9 O primeiro, e típico exemplo, é o da criação do imposto indireto único, nos moldes da T.V.A. francesa e hoje européia, nos moldes por nós delineados no capítulo anterior, isto é, articulado pelos três níveis político-administrativos federados, a União no tope (antigo imposto sobre produtos industrializados), os Estados no meio (antigo imposto sobre a circulação de mercadorias) e os Municípios na base (antigo imposto sobre serviços de qualquer natureza), unidos pelo objetivo comum, de fazer funcionar o sistema. A tributação de natureza mais complexa e disciplinadora tocara à União, gravando os primeiros momentos da cadeia impositiva (insumos básicos e outros produtos primários) e estabelecendo o universo tributável com base na Nomenclatura Aduaneira; a tributação, desde essa origem e inclusive nos momentos seguintes, típicos das atividades econômicas secundárias e terciárias, deve ser informada pela progressividade das alíquotas de incidência combinadas aos consagrados princípios da seletividade, essencialidade e não-cumulatividade.

7.10 Deve complementar o sistema do tributo, cuja denominação parece estar consagrada (*imposto sobre o valor agregado*), as conquistas obtidas em seu funcionamento europeu, permitindo-se ampla dedução do imposto incidente sobre todos os componentes do produto, exceto os salários. Deve também ser reencontrada uma fórmula que isente a camada mais baixa de consumo, com a introdução, talvez, de uma faixa de isenção destinada ao mínimo necessário à sobrevivência da população carente (em esquema que incluiremos ao final deste capítulo), combinada com uma gradação da imposição do imposto de acordo com o preço dos produtos de uso popular.

7.11 A tributação do patrimônio e a renda, como já enunciávamos anteriormente (V. pag 109, nº 6.45), deve ser estudada nos mesmos moldes da tributação indireta, talvez até com um propósito fixado desde já de se conseguir chegar, no futuro, à instituição de um imposto direto único, como o indireto mencionado nos parágrafos anteriores. Desde já porém deve iniciar-se o processo, pela articulação desses tributos distribuídas as competências pelos níveis administrativos, como sugerido no capítulo antecedente (V pag. 109, nº 6.43).

7.12 A área aduaneira, que depende dos acordos internacionais firmados pelo Brasil e de sua política de exportações, permanecendo sob a competência exclusiva da União, deve ser tratada aparte, inteiramente aparte, da tributação interna. O organismo aduaneiro deve ser composto fora do conjunto hoje reunido na Secretaria da Receita Federal, desde a sua organização burocrático-administrativa, seu sistema de controle ímpar, até a sua fiscalização, tanto em zona aduaneira primária quanto em zona secundária. De comum com os órgãos encarregados da administração dos impostos internos a área aduaneira deve ter apenas a sujeição à Corte Tributária, quando instituída.

7.13 Finalmente, coroando todo esse conjunto, deve ser instituída a mencionada Corte Tributária, da primeira instância até o nível supremo, com competência universal sobre os problemas de natureza tributária.

7.14 A estruturação tributária voltada à prática máxima da justiça fiscal e social, tem obrigatoriamente que utilizar-se equilibradamente de impostos diretos e indiretos, cada qual com sua função dentro do sistema como um todo. Há faixas econômicas que simplesmente não são atingidas pela tributação indireta, como há faixas que não devem ser atingidas pela tributação direta. Há atividades financeiras e econômicas que ficam escamoteadas inteiramente à imposição direta, e só podem ser alcançadas, ainda assim parcialmente, pela tributação indireta. Tudo isto ficou, supomos, suficientemente claro em nossa exposição. Por isso, um sistema tributário, qualquer sistema tributário, – de nação desenvolvida ou não, de nação que não subsista do trabalho nacional de outras e que portanto necessite arrecadar para fazer funcionar sua sociedade, – tem que estar fundado sobre os pilares da tributação direta conjugado à tributação indireta. Uma sem a outra é incompleta, sobretudo se o objetivo do sistema for a prática da justiça fiscal em seu máximo e possível alcance.

7.15 Desta maneira, procuraremos a seguir resumir em um quadro esquemático a distribuição que deve nortear a estrutura tributária, classificada por faixas econômicas, em um primeiro grupo, e pela sua singular especificidade, em um segundo grupo, com a metodologia mínima a ser observada.

7.16 Faixas econômicas:

1. Faixa exoneratória – população carente: miseráveis e mendigos pertencem à área de assistência social; esta assistência social, hoje tratada entre nós de forma completamente desordenada, deve ser institucionalizada em moldes securitários e fundada tributariamente através de uma nova concepção de *imposição negativa*; nesta mesma faixa há um segundo grupo que deve merecer tratamento diferenciado, o dos que possuem somente uma renda de subsistência, ou sub-renda, aos quais deve ser montado um sistema especial de *total isenção tributária* (no que concerne aos impostos indiretos, segundo a fórmula constitucional de 1946 – V. pag. 68, nº LXIII);

2. Faixa de consumo – predominância da tributação indireta: tributação seletiva segundo as características dos produtos quanto à sua essencialidade, classificados a partir dos serviços e insumos básicos, indo para os gêneros de primeira necessidade, considerados dentro de uma concepção de cesta básica expandida, produtos supérfluos e por último aqueles que podem se constituir em, ou gerar, vícios; como já enfatizado anteriormente, a tributação tem que ser não-cumulativa, incluindo nos créditos dedutíveis todos os impostos pagos para a composição do produto, no molde francês e distribuído articuladamente pelas três esferas executivas, municipal, estadual e federal;

3. Faixa de entesouramento: devem ser a área de predominância da tributação direta, sobre os investimentos, poupança, rendas diversas e grandes fortunas.

7.17 O comércio exterior deve ser cuidado mediante administração especializada e estrita que considere toda a movimentação comercial desta área, cuidando, além da balança comercial tradicional, do intercâmbio de serviços (que devem ser considerados como um tipo especial de mercado).

7.18 Os ainda existentes impostos especiais (salvo naturalmente os extraordinários) devem ser tratados à parte, enquanto não se os integra ao sistema único de tributação indireta proposto.

7.19 A contribuição de melhoria que foi tratada detalhadamente no capítulo 4, pag. 94 e seguintes, deve ser remontada com base no enxuto instituto criado na Constituição de 1946 e considerado em simultaneidade com o problema crucial das desapropriações para a execução de obra públicas, além de ser estendida sua formulação às áreas afins (ecologia, patrimônio histórico), a partir da idéia de que a lei estabelecerá fórmula para a compensação dos custos de desapropriação com os créditos originados da incidência da contribuição de melhoria.

7.20 Finalmente, algumas notas sobre as demais contribuições e taxas. As primeiras, naturalmente, são instituídas para cumprir especiais finalidades, por vezes conjunturais. Estão, portanto, presas organicamente, teleologicamente, à razão mesma da sua criação, função e administração. – Já as segundas, as taxas, têm como destino certo a ampla terceirização; a crescente privatização dos serviços por elas cobertos, todavia, devem estar rigorosamente restritas à sua efetiva prestação, suprimindo-se a faculdade hoje conferida ao poder público de cobrar taxa mínima pela simples razão do serviço ser colocado à disposição dos usuários, independente de seu uso efetivo mensurável. Privatizando-se um serviço público, essa faculdade deve ser eliminada. Não seria ético, nem prudente, conferir ao particular essa prerrogativa tolerada à prestação pelos governos desses serviços.

7.21 Todo o conjunto terá obrigatoriamente de ser amarrado mediante a utilização de um avançado processamento eletrônico de dados, para a

sua, tanto quanto possível, auto-regulação, sustentada em moderna estrutura de correção, análise e acompanhamento sistêmico.

8. Sistêmica

8.1 Parece que afinal deparamos com o problema que tem justificado através dos tempos o tratamento pouco científico emprestado às questões relacionadas com as ciências sociais: como sistematizar cientificamente qualquer tipo de organização humana? As doutrinas liberais, as positivistas, as evolucionistas, todas, desembocavam nos mesmos caminhos inseguros, fazendo as ciências humanas oscilarem entre o incerto, a dúvida e o caos.

8.2 Einstein costumava dizer que as coisas deviam ser expostas de forma simples; mas não simples demais. Um gênio matemático que foi capaz de conceber, com uma fórmula escrita com cinco sinais gráficos, o limite maior da ciência física, tinha todo o direito de dizer o que disse. – E ele concebia uma lei cósmica, com seu poder de síntese. Mas seria possível, da maneira mais simples e sintética possível, enunciar uma lei de caráter sociológico, ou político?

8.3 Bem, a questão é metodológica. Se é metodológica, seu campo de pesquisa se situa no campo da teoria do método, da gnosiologia. E seria o caminho correto o da simplificação, o da simplicidade... “mas não simples demais”?

8.4 É justamente nesta tecla que pretendo tocar: talvez, ou com certeza, o problema não se resolva com a simplicidade, mas com sua oposta, a complexidade. As questões humanas são complexas, e devem sempre ser encaradas como tal. A simplificação deve servir apenas para conseguirmos entender um dado dentro de um conjunto, um fenômeno dentro da sua dinâmica; mas em seguida temos de retornar ao pensamento complexo, o único que pode acompanhar uma massa de eventos, ainda que conhecidos, ainda que previsíveis, porém simultâneos, dentro de uma dinâmica múltipla e constante, atributo da vida em sociedade.

8.5 Na verdade, nós vivemos hoje um momento que poderíamos chamar de pós-tecônica (usando o neologismo de Zibgniew Brzezinski); ou de resolução pós-cibernética, tomando-se por molde metodológico a própria teoria do conhecimento. Parece exagero, mas é este o caminho que vislumbramos à frente das ciências ditas humanas, ou sociais.

8.6 A sistêmica, ciência dos sistemas, atua exatamente aí e instituiu-se como disciplina científica autônoma a partir do final dos anos '70. Ela se define por seu projeto, e não por seu objeto; vale dizer, ela não pode ser apresentada fora do campo epistemológico para a qual ela se constituiu e se referem os enunciados que ela produz e transforma.

8.7 Sua estrutura compreende pelo menos uma teoria geral dos sistemas, uma teoria dos sistemas, uma teoria dos comandos, uma teoria do controle, uma teoria dos sistemas vivos.

8.8 Seus instrumentos são, também pelo menos, a cibernética, a informática, a dinâmica dos processos irreversíveis, a teoria dos sistemas evolutivos, a teoria dos sistemas formais, a teoria dos ecossistemas.

8.9 Seu produto não é reprisado explicitamente pela biologia, nem pela ecologia, nem pela cibernética, nem por outras disciplinas estabelecidas: seus enunciados se consagram aos métodos de representação, – insertos no campo da gnosiologia filosófica (como já havíamos dito) –, métodos de modelagem dos fenômenos complexos, percebidos ou concebidos. Esta representação deve ter por

finalidade a antecipação de eventuais intervenções voluntárias e suas emaranhadas consequências.

8.10 Assim, o projeto específico da sistêmica não é produzir modelos acabados: é a modelização da complexidade, a estruturação de métodos de concepção – construção de modelos de fenômenos complexos percebidos a partir do sistema do mundo, ou do sistema vivo.

8.11 Para concluir, a ciência dos sistemas, dita "sistêmica", deve instituir sua própria epistemologia que se aparte da metodologia das outras ciências, seja das matemáticas ou das do conhecimento (incluídas as sociais), e deve se organizar em três planos:

1º) o contexto: a gênese epistemológica das ciências novas;

2º) os fundamentos: os axiomas da modelização complexa;

3º) o corpo: uma arquitetura sucinta, de conceitos, da sistêmica, tal como concebida no final dos anos '80.

8.12 Este caminho indicado pela sistêmica conecta-se à concebida anteriormente por Norbert Wiener relativa à cibernética, ou os comandos e comunicação (avaliação e ajustes inclusive) dos sistemas vivos e dos sistemas artificiais – (in "Cybernetics or Control and Communication in the Animal and the Machine", Ed. M.I.T., Boston, U.S., 1948).

8.13 Não vamos nos estender mais no embasamento de nossa argumentação, por impertinente neste trabalho. Mas queremos deixar claro o nosso pensamento com relação ao aspecto científico do problema, como vimos consignando em diversas ocasiões.

8.14 Nosso clássico e eminente jurista Pedro Lessa, no início do nosso século já se preocupava e discutia essas questões, preocupado que estava com a própria formação da norma jurídica. Antiaristotélico, usava porém a terminologia do estagirita para definir-se. Achava Lessa que o direito se cria a partir do fato social identificado como jurídico; e só se completa quando testado positivamente, significa, quando na prática se constata a eficácia da norma, mediante a utilização, que deve ser consciente, de um processo indutivo-dedutivo.

8.15 A preocupação portanto não é nova. Mas atualmente dispomos do instrumental básico para a execução do sonho de Pedro Lessa: testar artificialmente a norma jurídica, antes, durante ou depois da sua utilização prática. E ajustarmos a ela um inteligente e crítico módulo de correção, evidentemente que não apenas eletrônico, automático, mas monitorado, analítico, crítico. Assim, já não mais nos propomos a discutir a possibilidade do tratamento científico autônomo das ciências sociais, nem das ciências jurídicas, nem da ciência da tributação. Ousamos apenas afirmar que esta ciência existe, nunca mereceu um tratamento conceitual mais profundo dada a sua natural complexidade, mas conta hoje com o instrumental que pode operacionalizá-la, que pode identificá-la e discipliná-la: a informática, a serviço do agente construtor do modelo. E é por este caminho, único, que deve o sistema tributário moderno ser tratado para a final consecução do objetivo por ninguém contraditado: o da justiça contributiva universalizada pelo campo da incidência tributária, o da riqueza nacional.

9. Objetivo: o estado de direito democrático moderno

9.1 O estado de direito democrático, – enquanto um governo mundial não se instala, enquanto as rivalidades impedirem a unificação econômica do planeta, sem escravismo econômico capitalista moderno, naturalmente, – contém e comporta em seu interior um grande número de correntes, destinadas a coexistir.

9.2 Todavia essas correntes políticas, hegemônicas ou não, no governo ou fora dele, necessitam de um sistema de sustentação financeira que permita a própria existência da sociedade nos quadrantes de um estado. Este, portanto, deverá estar fora e acima dos grupos, dos privilégios, das próprias correntes partidárias, além dos interesses mesquinhos. Claro que com bons modos e sentimento religioso, com bom senso e boa vontade, nada disso poderá ser alcançado. A experiência da civilização nos dá essa certeza.

9.3 E para cuidar-se de qualquer problemática de alcance social tendo em vista a prática da justiça, não basta vontade política, boa vontade, mas é imprescindível dotar-se de postura filosófica compatível com a solução pretendida. Em matéria tributária essa postura é fundamental e envolve os casos especializados da sociologia, da psicologia, da teoria do estado e, agora mais do que nunca, a própria teoria do conhecimento. No nosso caso essa postura visa, estritamente, à consecução de uma desejada justiça contributiva.

9.4 Esta posição que adotamos não é, evidentemente, a única possível. As nações desenvolvidas e seus especialistas em geral são pródigos em analisarem as condições adequadas para o aperfeiçoamento sócio-econômico das nações menos desenvolvidas, sistema tributário incluído. E explicam o que acontece à sua volta com benevolência só agitada em épocas de crise econômica. Esses técnicos – (os norte-americanos se dão ao luxo de considerar todas as nações subdesenvolvidas em relação a eles, mantendo apenas um certo respeito psicológico pela Inglaterra, de quem herdaram a organização social) – têm à mão sempre todas as receitas de que precisamos e, quando questionados sobre seus próprios países, nos retrucam com a “eficiência” arrecadatória de seus sistemas, como se isso fosse suficiente e prova de legitimidade.

9.5 Desta forma, nosso ponto de vista é de que precisamos encontrar nossa própria solução. Não que se vá desprezar a experiência alheia, mas temos de pensar por nós mesmos o nosso modelo, usando a tecnologia disponível, cavocando como fez o citado Pedro Lessa, – e, sobretudo, indo à frente, se possível, com as idéias desenvolvidas em outros lugares.

9.6 Qualquer economista ou administrador ou jurista mais pragmático, optaria sem vacilações por uma simplificação tributária que amenizasse custos, ao mesmo tempo que obtivesse os recursos suficientes à existência mesma do Estado, de qualquer Estado, em qualquer época. Acham eles que os problemas da justiça contributiva serão resolvidas, como tudo, pelas leis de mercado. É sentar e esperar.

9.7 Na verdade, como já vimos expondo, principalmente no capítulo anterior, o problema é técnico, e tecnicamente deve ser resolvido. O pro-

blema é científico, e cientificamente deve ser resolvido. O importante é nos conscientizarmos do uso integral que temos de fazer dessas modernas máquinas eletrônicas. Elas são as chaves para a desejada modernização, o elemento virtual de que hoje pode-se dispor para, a partir de uma massa de dados coletados a tempo real, poder-se verificar passo a passo o desempenho do processo de relação das normas pressupostas com as realmente postas, bem de acordo com o funcional conhecimento indutivo-dedutivo de Lessa.

9.8 Neocapitalismo, ou neoliberalismo, neocolonialismo econômico, extremismos, trabalhismo e outros "ismos", devem ser afastados, para dar lugar a um procedimento racional que permita às nações escolher seus destinos em cada instante de sua existência econômica.

9.9 Um sistema tributário, assim, deve ser dotado de uma flexibilidade tal que, keynesianamente falando, arrecade sempre o justo necessário ao desenvolvimento possível de uma sociedade aberta. Esta flexão, impossível de ser prevista ou planejada, mesmo pelos economistas mais competentes, mesmo pelos futurólogos mais clarividentes, tem que ser complementada sempre pelo endividamento público. Só este poderá atender às emergências, ou ajustar os custos sociais; só que não poderá jamais ser usado acima da possibilidade de ser honrado, em prazo e valor certo, ou seja, sem distorcer o custo social, ou desequilibrando o rateio tributário.

9.10 Este último, portanto, gravará de forma justa os vários níveis econômicos de uma nação, mediante a aplicação racional de taxações diretas e indiretas (complementadas naturalmente pelas contribuições sociais ou de melhoria, em geral transitórias), conforme o caso, conforme o nível econômico, repetimos, conforme o nível político-administrativo e segundo uma discriminação constitucional mais programática e menos rígida que a atual.

9.11 O equilíbrio tributário e a justiça fiscal, dentro do quadro geral da justiça econômico-social, atingirá desta forma, tecnicamente, cientificamente seus objetivos através de uma harmoniosa e possível disciplinação da arrecadação de impostos.

BIBLIOGRAFIA

Autores diversos

- "Aspectos da Questão Tributária no Brasil" – FGV, Rio, 1995
- "Un Nouveau Colbert" – Ed. Sedes Reúnis, 1985
- "Comentários ao Código Tributário Nacional" – Forense, Rio, 1987

S/Autor

- "La Costituzione della Republica Italiana" – Ed. Ciranna, Roma
- "Novo Código Tributário Alemão" – Ed. Forense, 1978

Tradicional

- "Bíblia Sagrada" – Ed. Soc. Bíblica do Brasil, 1969

Ardant, G.

- "Théorie Sociologique de l'impôt" – Ed. S.E.V.P.N., Paris, 1965
- "Histoire de l'impôt" – Ed. Fayard, Paris, 1971

Amaro, L.

- "Direito Tributário Brasileiro" – Ed. Saraiva, S.Paulo, 1977

X Aristóteles

- "A Constituição de Atena" – Ed. Hucite Ltda. - 1995
- "Ética a Nicômacos" – Ed. UnB - 1992
- "Política" – Ed. UnB - 1997

Ataliba, G.

- "Sistema Constitucional Tributário Brasileiro" – Ed. Rev. dos Trib., 1968

→ Assmann, H. & Santos, T. dos & Chomsky, N.

- "A Trilateral – Nova Fase do Capitalismo Mundial" – Ed. Vozes, 1979

Baleeiro, A.

- "Uma Introdução à Ciência das Finanças" – Ed. Forense, 1981

Barnett, L.

- "O Universo e o dr. Einstein" – Ed. Melhoramentos, 1955

Barros, L. C. de

- "Ciência das Finanças" – Edipro, 1991

Bastos, C. R.

"Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário" – Ed. Saraiva, 1995

Beltrame, P.

"Les Systèmes Fiscaux" – Ed. P.U.F., col. "Que sais-je?", Paris, 1997

Beltrame, P. & Mehl, L.

"Techniques, politiques et institutions fiscales comparées" – Ed. PUF, Paris, 1997

Bezerra, A. F.

"As Tarifas Internas na Primeira República" – Ed. ESAF, 1986

Bloch-Morhange, J.

"La Fin du Colbertisme" – Ed. Albatros, 1985

Bodin, J.

"Les Six Livres de la République" – Ed. Fayard, 1986

Brzezinski, Z.

"La Revolution Technétronique" – Ed. Calmann-Lévy, 1971

Burke, P.

"Vico" – Ed. Unesp, 1997

Cano, H. G.

"A Harmonização Tributária em Processos de Integração Econômica" – ESAF, 1986

Carvalho, P. de B.

"Curso de Direito Tributário" – Ed. Saraiva, 1991

Castro, A. O. V. de

"Estudos de Direito Público" – Ed. J.R. dos Santos, 1914

"História Tributária do Brasil" – Ed. ESAF, 1989

Davis, J. D.

"Dicionário da Bíblia" – Ed. Juerp, 1996

Descartes, R.

"Discurso Sobre o Método" – Ed. Atena

Due, J. F. & Mikesell, J./L.

"Sales Taxation: State and Local Structure and Administration" – Ed. Urban Institute, Washington-D.C., 1994

Due, J. F.

"The Enactment of a Value Added Tax in Switzerland" – in Canadian Tax Journal, vol 42, nº 5, 1984

"The Development of a Value Added Tax in Bulgaria" – in VAT Monitor, 1993

Egret, G.

"La T.V.A." – Ed. PUF, col. "Que sais-je?", Paris, 1989

Finley, M. I.

"Grécia Primitiva: Idade do Bronze e Idade Arcaica" – Ed. Liv. Martins Fontes, 1990

Forte, F.

"Analisi Storica del Pensiero Finanziario" – Ed. Coop. Liv. Universitaria Torinese, 1971

Galbraith, J. K.

"O Novo Estado Industrial" – Ed. Nova Cultura, 1985

Gallarini, S.

"La Realtà Virtuale" – Ed. Xenia, 1994

Garlan, Y.

"Guerra e Economia na Grécia Antiga" – Ed. Papyrus, 1991

Gour, C. & Molinier, J. & Tournié, G.

"Procédure Fiscale" – Ed. PUF, 1982

Grau, E. R.

"Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário" – Ed. Resenha Tributária, 1975

Guarneri, F.

"Battaglie Economiche – Tra le Due Grandi Guerre" – Ed. Garzanti, 1953

Heródotos

"História" – Ed. UnB, 1988

Hinrichs, H. H.

"Teoria Geral da Mudança na Estrutura Tributária Durante o Desenvolvimento Econômico" – Ed. FGV, Rio, 1972

Hugon, P.

"História das Doutrinas Econômicas" – Ed. Atlas, 1969

Jaeger, W.

"Paidéia" – Ed. Liv. Martins Fontes, 1995

Junqueira, G.

"Horas de Luta" – Ed. Lello & Irmãos, 1910

Kerchove, M. van D. & Ost, F.

"Le Système Juridique entre Ordre et Desordre" – Ed. PUF, 1988

Keynes, J. M.

"The End of Laissez-Faire"

"The General Theory of Employment Interest and Money"

Krockauer, L.

"Der Neue Zollwert" – Ed. V-W-V Verlag Fuer Wirtschaft und Verwaltung, Köln, Alemanha

Lassalle, F.

"Die Indirekte Steuer und die Lage der arbeitenden Klassen"

Latorraca, N.

"Legislação Tributária" – Ed. Atlas, 1975

Lauré, M.

"Traité de Politique Fiscale" – Ed. PUF, Paris, 1956

Lessa, P.

"Estudos de Filosofia do Direito" – Ed. Jornal do Comercio, 1912

"Reforma Constitucional" – Ed. Lux, Rio, 1925

Loureiro, R.

"Questões Fiscais" – Ed. Saraiva, 1953

Machiavel, N.

"O Príncipe" – Ed. Hemus, 1996

Martins, Y. G.

"Sistema Tributário na Constituição de 1988" – Ed. Saraiva, 1990

Marx, K.

"Contribuição à Crítica da Economia Política" – Ed. Martins Fontes, 1977

"El Capital" – Ed. Grijalbo, México, 1946

Marx, K. & Engels, F.

"Obras Escolhidas" – Ed. Vitória, 1956

Mehl, L.

"Le Système Fiscal Français" – Ed. PUF, col "Que sais-je?", 1992

Michaud, Y.

"Locke" – Ed. Jorge Zahar, 1991

Militão, F. A.

“Assuntos Tributários” – Ed. Fulgor, 1963

Montesquieu

“O Espírito das Leis” – Ed. Saraiva, 1994

Moraes, B. R. de

“Compêndio de Direito Tributário” – Ed. Forense, 1996

Morin, E.

“Science avec Conscience” – Ed. Fayard, 1982

Murat, I.

“Colbert” – Ed. Fayard, 1980

Myrdal, G.

“Teoria Econômica e Regiões Subdesenvolvidas” – Ed. MEC, 1960

Nogueira, R. B.

“Curso de Direito Tributário” – Ed. Saraiva, 1990

Piaget, J.

“Logique et connaissance scientifique” – Ed. Pléiade-Gallimard, 1968

Pita, C.

“A Harmonização Tributária” – ESAF, 1989

Platão

“Les Lois - III-IV” – Ed. Les Belles Lettres - 1975

Popper, K.

“A Teoria dos Quanta e o Cisma na Física” – Ed. Pub. D. Quixote, 1992

Quesnay, F.

“Physiocratie” – Ed. Cartelier-Flamarion, Paris, 1991

Ribeiro, D.

“Diários Índios - Os Urubus-Kaapor” – Ed. Cia. das Letras, 1996

“O Povo Brasileiro” – Ed. Cia. das Letras, 1996

Ricardo, D.

“Princípios de Economia Política e Tributação” – Ed. Abril, 1982

Russell, B.

“História da Filosofia Ocidental” – Ed. Cia. Ed. Nacional, 1957

“ABC da Relatividade” – Ed. Cia. Ed. Nacional

Silva, B. & Costa, L. L., e outros

"Estudos de Administração Fiscal" – Ed. FGV, Rio, 1967

Silva, G. A. da

"Sistema Tributário na Constituição de 1946" – Ed. Rev. dos Tribunais, 1948

"Aspectos da Reforma Tributária" – Ed. FGV, Rio, 1967

"Estudos Tributários" – Ed. ESAF, 1983

"Valor Aduaneiro" – Ed. ESAF, 1983

"Estudos de Política Fiscal" – Ed. ESAF, 1983

"Estudos Aduaneiros" – Ed. ESAF, 1983

"A Política Tributária como Instrumento do Desenvolvimento" – Ed. ESAF, 1983

"Estudos de Integração e de Harmonização Tributária" – Ed. ESAF, 1983

"Sistema Tributário Brasileiro" – Ed. ESAF, 1986

"Questões Tributárias, Orçamentárias e de Crédito Público" – Ed. ESAF, 1986

Sousa, R. G. de

"Compêndio de Legislação Tributária" – Ed. Resenha Tributária, 1975

Torres, R. L.

"Normas de Interpretação e Integração" – Ed. Forense, 1991

Uri, P.

"Changer l'impôt pour changer la France" – Ed. Ramsey, Paris, 1981

Vernant, J.-P.

"As Origens do Pensamento Grego" – Ed. Bertrand Brasil - 1990

Vernant, J.-P. & Naquet, P. V.

"Trabalho e Escravidão na Grécia Antiga" - Ed. Papyrus - 1989

Vico, Giambattista

"Scienza Nuova" – Ed. Garzanti - 198

Wiener, Norbert

"Cibernética" – Ed. Polígono - 1970

"Cibernética e Sociedade" – Ed. Cultrix - 1954

ÍNDICE

Introdução.....004

I – TOMO : Escorço histórico

I. Período Económico Pré-Clássico

1. – Antiguidade.....006

1.A. – Grécia.....011

1.B. – Roma.....014

1.C. – Desenvolvimento das idéias económicas na Idade Média.....017

2. – Alta Idade Média

2.A. – O nascimento do pensamento fiscal.....018

2.B. – O desenvolvimento dos fenómenos fiscais.....019

3. – Mercantilismo.....021

3.A. – Correntes.....023

3.B. – O mercantilismo fiduciário.....026

3.C. – O reflexo colonialista no mercantilismo.....027

4. – Colbert.....029

II. Período Económico Clássico

1. – Escola fisiocrática.....033

2. – Os precursores clássicos

2.A. – Smith.....035

2.B. – Ricardo.....036

2.C. – Say.....038

3. – Repercussão das idéias liberais.....039

III. Período Económico Pós-Clássico

1. – Stuart Mill.....042

2. – Pós-classicismo.....043

2.A. – Escola neoclássica.....047

3. – Modernidade

3.A. – A Constituição de Weimar.....049

- 3.B. – Keynes.....050
- 3.C. – “New-deal”.....052
- 3.D. – Pós-guerra.....053
- 3.E. – Brasil.....054

Reintrodução.....056

II TOMO – TESE

- 1. Justiça fiscal
 - 1.A. – Conceituação.....081
 - 1.A.1. – Capacidade contributiva.....082
 - 1.A.2. – Evasão fiscal.....083
 - 1.A.3. – Sonegação.....085
 - 1.A.4. – Tratamento constitucional.....086
- 2. – O papel da tributação indireta.....088
- 3. – O Papel da tributação direta.....092
- 4. – O papel da contribuição de melhoria.....094
- 5. – O imposto único – o sonho de Henry George.....100
- 6. – Organização política e tributária.....103
- 7. – Enxugamento tributário.....111
- 8. – Sistêmica.....116
- 9. – Objetivo: o estado de direito democrático moderno.....118

BIBLIOGRAFIA.....120

Índice.....126

**Universidade de São Paulo
Faculdade de Direito**

Resumos da Tese de Doutorado

Direito Tributário

Título: "Justiça Fiscal e Tributação Indireta"

Orientador: Prof. Dr. Eros Roberto Grau

Doutorando: Clovis Ernesto de Gouvêa

Resumé

Cette thèse concerne le maintien du caractère indispensable de la tribulation indirecte dans un système tributaire qui vise à la justice. Cependant, il ne suffit pas l'emploi de la tribulation indirecte en tant qu'élément complémentaire du système. Il faut que sa participation soit équilibrée par rapport à l'emploi de la tribulation directe, également indispensable à la justesse du système. Ainsi, entre les impôts directs et les indirects, la cogitation est que tous les deux contribuent également pour que le système soit juste et non qu'un entre le deux est plus juste.

L'exposition part d'un raccourci historique dont le but est d'analyser et placer le fonctionnement des systèmes tributaire dan l'évolution et la conformation de plusieurs sociétés ultérieures, comprenant surtout la civilisation occidentale en tant que nous l'envisageons. Ça veut dire, dont l'axe consiste dans une chaîne économique, culturelle et technique d'origine meditarrenée et européenne.

Dans ce raccourci, après avoir surmonté l'exposition concernant les origines les plus lointaines, on a choisi quelques groupes thématiques, dont le premier et le plus important concerne l'action de Colbert dans le royaume de Louis XIV, en France, en raison de sa contribution critique au système tributaire lors y en vigueur, ainsi que la reforme qu'il a implanté, dont l'innovation consistait dans l'introduction des impôts indirects et dans la reduction des impôts directs, de façon à institucionaliser et rendre plus puissant le royaume.

Ensuite, on passe à d'autres souslignements, et on doit mentionner de façon spéciale ceux-là concernant Ricardo, Enno Becker et Keynes. Le premier en raison de son exposition critique des impôts, lors en vigueur dans l'Angleterre. Le second en fonction de sa remarquable participation dans l'élaboration de la Constitution de Weimar. Et le troisième en raison de son sction aux États Unis après la débâcle de 1929, ainsi que sa participation dans la réunion de Bretton Woods.

Après ce raccourci historique, on passe à une exposition d'ordre personnel, en racontant en détail le développement de cette thèse, sous le titre "Reintroduction".

À partir de la conceptualisation de "justice fiscale", la thèse, en son essence, se délimite, et on passe à une analyse critique par rapport à son but majeur – la justice –, par l'analyse de la fonction des impôts indirects et directs et la contribution d'amélioration.

La dernière section est consacrée à l'ajustement systématique du problème, qu'inspire, au-delà d'un souhaitable couplage scientifique et cybernétique, une réforme tribulaire profonde, capable d'être employée soit au Brésil soit à un autre pays quelconque, indépendamment du degré de développement qu'il a atteint. Le modèle s'inspire à la réforme qui a commencé en France, avec l'introduction par Maurice Lauré de la T.V.A. (Taxe à la Valeur Ajoutée) et, qu'ensuite, étendue à la Communauté Européenne, a contribué pour l'institutionnalisation, dans la pratique, d'un genre d'impôt unique indirect, de façon à simplifier remarquablement de système de ces impôts. On propose, donc, l'introduction d'un impôt unique similaire, direct, que s'alliant à une nouvelle contribution d'amélioration, mieux instituée, et de la concession systématique des services, serait capable de donner une structure finale à tout l'ensemble tribulaire national, en une grande synthèse, ayant pour but majeur l'état de droit démocratique moderne.

**Universidade de São Paulo
Faculdade de Direito**

Resumo da Tese de Doutorado

Direito Tributário

Título: "Justiça Fiscal e Tributação Indireta"

Orientador: Prof. Dr. Eros Roberto Grau

Doutorando: Clovis Ernesto de Gouvêa

Zusammenfassung

Die Vorliegende These behandelt die Notwendigkeit des Gebrauchs von indirekter Besteuerung in einem Besteuerungssystem, das gerecht sein soll. Und es genügt nicht, diese als ergänzenden Bestandteil des Systems zu gebrauchen. Es ist notwendig, daß ihr Anteil in Bezug auf den Gebrauch der direkten Besteuerung ausgeglichen ist, genauso unerlässlich für die Gerechtigkeit des Systems. Im Hinblick auf die direkte und die indirekte Besteuerung soll man nicht bedenken, welche in sich genommen die gerechteste sein, sondern daß die eine oder die andere in gleicherweise dazu beitragen, daß das System, als ganzes, möglichst gerecht sein kann.

Die Abhandlung beginnt mit einer historischen Darstellung, in der versucht wird, das Funktionieren der Besteuerungssysteme in der Gesellschaften, die der unseren vorhergehen, zu analysieren, mit Betonung der westlichen Zivilisation, wie wir sie verstehen, das heißt, auf ökonomische, kulturelle und technische Gesichtspunkte mediterraner und europäischer Art konzentriert.

In dieser Abhandlung wurden nach Beendigung der Darstellung bezüglich der entferntesten Herkünfte einige thematische Hervorhebungen gemacht, die erste und wichtigste die Tätigkeit von Colbert in der Regierung von Ludwig XIV in Frankreich, der einen kritischen Beitrag zum bestehenden Besteuerungssystem leistete und wichtige Umgestaltungen bewirkte, indem er indirekte Steuern einführte und die direkten Steuern herabsetzte, um das Königreich zu verstärken.

Es wurden andere Hervorhebungen gemacht; zitiert wurden Ricardo, Enno Becker und Keynes, der erste wegen seiner kritischen Abhandlung der in England zu seiner Zeit bestehenden Steuern, der zweite wegen seiner ausgezeichneten Teilnahme an der Ausarbeitung der Weimerer Verfassung und der

dritte wegen seiner Tätigkeit in den Vereinigten Staaten nach der Krise im Jahre 1929 und auch wegen seiner Teilnahme an der Tagung von Bretton Woods.

Nach der historischen Abhandlung folgt eine Darstellung persönlicher Art, welche unter dem Titel "Wiedereinführung" die Gestaltung der gegenwärtigen These beinhaltet.

Von der Begriffsbehandlung vom "fiskalischen Justizwesen" ausgehend, entwirft sich die eigentliche These, indem von einer kritischen Analyse mit dem größten Gegenstand verknüpft – der Justiz – über die Analyse der Rolle der indirekten und direkten Steuern und des Beitrags zur Verbesserung übergegangen wird.

Im letzten Abschnitt wird die systemische Anpassung des Problems behandelt, was, außer der wünschenswerten wissenschaftlichen und kybernetischen Einbettung, eine tiefe Besteuerungsumgestaltung erkennen läßt, welche für Brasilien oder irgendein anderes Land bestimmt sein könnte, auf jeder beliebigen Entwicklungsstufe. Das Modell inspiriert sich an der Reform, die, anfangs in Frankreich mit der Einführung von T.V.A. ("Taxe à la Valeur Ajoutée"), später zur Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft ausgedehnt, in diesen Gegenden eine Art einzige indirekte Steuer errichtet hat, wodurch das Steuersystem stark vereinfacht wurde. Am Ende wird die Einführung einer einzigen, direkten Steuer dieser Art vorgeschlagen, die mit einem neuen besser institutionalisierten Verbesserungsbeitrag und mit der systemischen Auslagerung von Abgaben verbunden wäre und dem nationalen Besteuerungssystem insgesamt endgültige Organizität verleihen würde. Dies hat als letzten Zweck den modernen demokratischen Rechtsstaat.