

ECONOMIA E TRIBUTAÇÃO

1 O fenômeno da tributação. Conceito de tributo. Os índices adotados para a tributação. Fluxo circular. Tributos equivalentes. Incidência tributária – jurídica e econômica. As forças do mercado – demanda e oferta. Elasticidades.

Todos nós sofremos o impacto da tributação em nossas vidas. Desde o nascimento até a morte dos homens eles estão presentes. Não é exagero: ao nascermos pagamos uma taxa pela emissão da certidão de nascimento (salvo se declararmos pobreza); ao morrermos pagamos (na verdade quem paga são nossos herdeiros) uma taxa pela emissão da certidão de óbito. Porém, durante todo o interregno das nossas vidas nos deparamos com a obrigação de pagar tributos. A razão é simples: o Estado precisa satisfazer as necessidades da coletividade e, para isso, precisa de dinheiro. Surge então a tributação como fenômeno idealizado pelo homem para financiar o Estado. Dentre as formas de financiamento da estrutura estatal, a tributação, sem dúvida, é a mais importante.

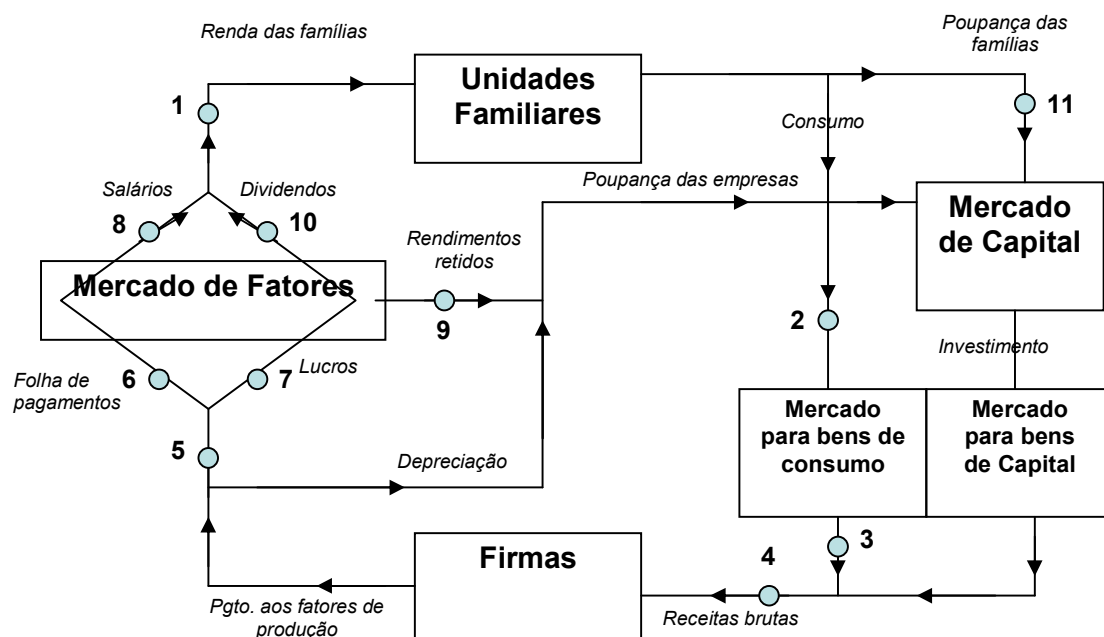
A norma tributária é, por excelência, uma norma expropriatória (expropriação lícita por parte do Estado). A aludida norma tem como comando principal uma ordem: “entregue dinheiro ao Estado”. Portanto, o fenômeno tributário é uma realidade das comunidades sociais há algum tempo. Inclusive, em outras épocas, como norma expropriatória que é, causou inúmeras revoltas. A independência americana teve como componente importante a tributação do chá – *Boston Tea Party* (“a tributação sem representação é uma tirania”); a inconfidência mineira, como movimento social, insurgiu-se contra a derrama (cobrança do quinto sobre a extração do ouro). Enfim, toda norma expropriatória, ainda que lícita, causa resistência. O importante é que o Estado saiba dosar o tamanho dessa expropriação. Hoje, para satisfazer as necessidades da coletividade brasileira, o governo retira da sociedade, anualmente, por intermédio da tributação, algo em torno de 37% do PIB nacional.

Se assim é, o fenômeno da tributação impacta a eficiência do mercado, pois provoca movimentos na alocação e distribuição dos bens na sociedade. A instituição de tributos

por parte do Estado, apesar de causar resistência por parte daqueles que são onerados com tal fenômeno, é fundamental para a sociedade, seja como fonte de receita, seja como instrumento de política econômica.

Contudo, é viável tributar todos os fatos, todos os bens, todas as pessoas, todas as situações de fato existentes? Obviamente que não. Se a tributação provoca a retirada de dinheiro do particular para o Estado, somente eventos economicamente mensuráveis ou economicamente relevantes são índices para a tributação. O legislador tributário busca atingir, fatos, bens, pessoas e situações que revelem conteúdo econômico. Caso contrário, nada arrecadará. Portanto, a sociedade identifica na atividade econômica índices de riqueza adequados para fazer incidir as normas tributárias. Dentre eles, há um consenso que a *renda*, o *consumo* e o *patrimônio* são padrões ou parâmetros economicamente relevantes para se tributar.

A *renda* revela um acréscimo de patrimônio, isto é, uma majoração de elementos patrimoniais num determinado espaço de tempo (acrécimo de bens e direitos). Por sua vez, o *patrimônio* representa a *renda acumulada* num certo lapso temporal. Por fim, o *consumo* é a renda não poupada, ou seja, é a *renda sacrificada* ou *consumida* (desculpem a tautologia). Verifica-se que a *renda* é um parâmetro bastante universal para a tributação. Sob diferentes perspectivas ela pode ser eleita pela sociedade como índice para a tributação. Tal fato pode ser demonstrado pelo denominado fluxo circular da renda e dos gastos na economia, de autoria do professor Richard Musgrave:



Por esse fluxo, vê-se claramente que apesar de alguns tributos aparentarem grandes diferenças, sob o ponto de vista econômico estas discrepâncias não existem. Por exemplo: talvez seja indiferente para o Estado optar por uma tributação sobre a renda nacional ou sobre a produção nacional (a arrecadação será semelhante); talvez seja indiferente aplicar impostos sobre os dispêndios de consumo ou sobre a renda nacional menos a renda poupada; talvez seja indiferente tributar os salários ou os dispêndios sobre o consumo etc etc.

Diante disso, o legislador tributário irá escolher quais desses índices de tributação são os mais adequados, na comunidade social respectiva, para se tributar. Essa escolha deve ser efetivada mediante a elaboração de lei (representação popular) que irá instituir o tributo. Trata-se da *incidência tributária* sob o ponto de vista *jurídico*: *incidência jurídica*. Em outras palavras: a sociedade estipulará em lei quem deve pagar os tributos. Assim, a lei dirá: quem auferir renda deve pagar IR; quem circular mercadoria (comerciante) deve pagar o ICMS; quem industrializar produtos deve pagar IPI; quem solicitar um serviço público do Estado específico e divisível (por exemplo, emissão de passaporte) deve pagar uma taxa; quem for empregador ou trabalhador deve pagar uma contribuição para a seguridade social; quem for proprietário de imóvel urbano deve pagar o IPTU etc.

Contudo, nem sempre aquele que consta da lei como contribuinte do tributo é que assumirá economicamente o respectivo ônus. Isto porque, apesar da norma estipular o sujeito responsável pelo pagamento da exação tributária (*incidência jurídica*), o encargo do tributo, na realidade, poderá ser assumido por um terceiro – comprador ou consumidor. É a denominada *incidência econômica* do tributo. Surge então a inevitável questão: quem efetivamente assume o ônus da tributação? A resposta nos é fornecida pela denominadas *forças do mercado: demanda e oferta*.

Segundo os economistas a *oferta* e a *demanda* são as forças que fazem com que a economia funcione. Elas determinam a quantidade produzida dos bens e o respectivo preço de venda, ou seja, a *oferta* e a *demanda* revelam como os compradores e vendedores se comportam e como interagem entre si.

A oferta ou quantidade ofertada de um determinado bem é a quantidade de bens que os vendedores desejam e podem comprar. A oferta segue, normalmente, uma regra: com a subida dos preços, a oferta aumenta. Daí dizer-se que a quantidade ofertada é positivamente relacionada com o preço. Num gráfico com duas coordenadas, preço (vertical) e quantidade (horizontal) a curva é para cima.

A demanda ou quantidade demandada de um determinado bem é a quantidade de bens que os compradores desejam e podem comprar. A demanda segue, normalmente, uma regra: com a subida dos preços, a demanda cai. Daí dizer-se que a quantidade demandada é negativamente relacionada com o preço. Num gráfico com duas coordenadas, preço (vertical) e quantidade (horizontal) a curva é para baixo.

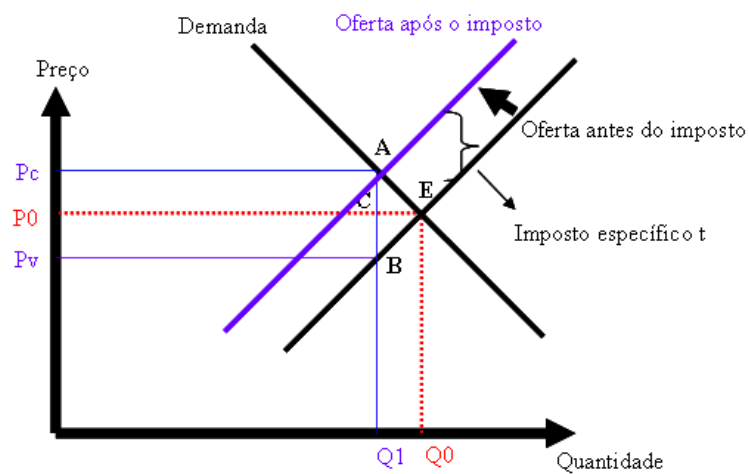
Portanto, qualquer espécie de aumento ou instituição de tributo provocará um acréscimo no preço do produto. Nesse caso, restará saber quem assumirá o respectivo ônus: compradores ou vendedores? A resposta para tal indagação dependerá das denominadas *elasticidades* das curvas de oferta e de demanda antes referidas. A *elasticidade – preço da demanda* dimensiona o quanto a quantidade demandada reage a uma mudança no

preço. Já a *elasticidade – preço da oferta* mede o quanto a quantidade ofertada responde substancialmente a mudanças no preço.

Nestes termos temos as seguintes opções, quanto à assunção dos encargos tributários numa eventual instituição ou majoração de tributos em determinado produto:

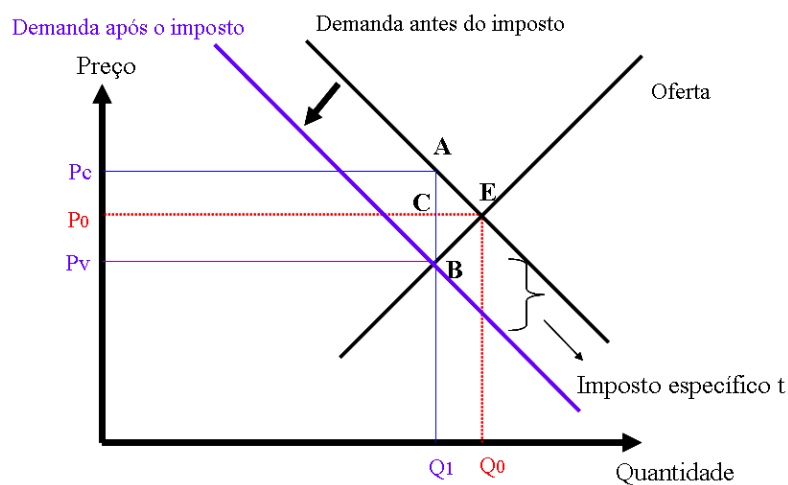
EFEITO DE UM IMPOSTO ESPECÍFICO A SER PAGO PELO VENDEDOR

- neste caso a curva da oferta desloca-se para cima



EFEITO DE UM IMPOSTO ESPECÍFICO A SER PAGO PELO COMPRADOR

- neste caso a curva da demanda desloca-se para baixo



OFERTA E DEMANDA - CONCEITOS

Oferta perfeitamente elástica: A Quantidade Ofertada muda infinitamente com qualquer mudança nos preços.

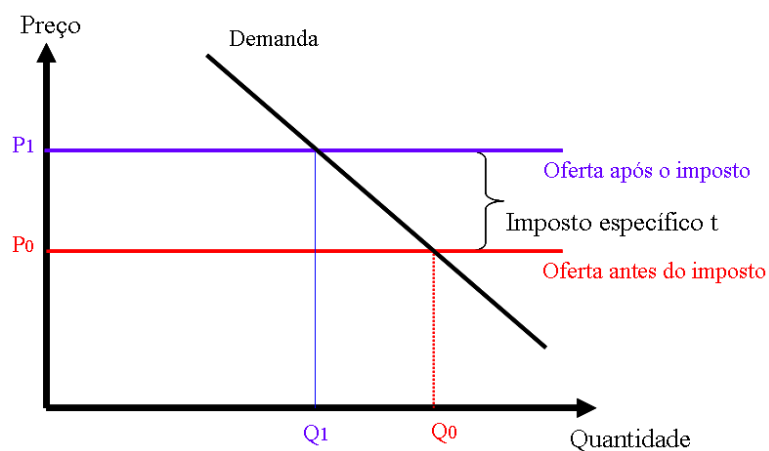
Oferta perfeitamente inelástica: A Quantidade Ofertada não varia com mudanças nos preços.

Demanda perfeitamente elástica: A Quantidade Demandada muda infinitamente com qualquer mudança nos preços.

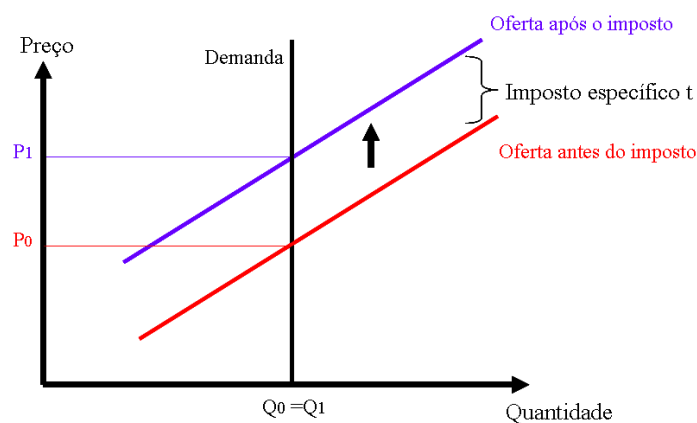
Demanda perfeitamente inelástica: A Quantidade Demandada não varia com mudanças nos preços.

CARGA TRIBUTÁRIA SUPORTADA INTEGRALMENTE PELOS COMPRADORES

- Oferta perfeitamente elástica

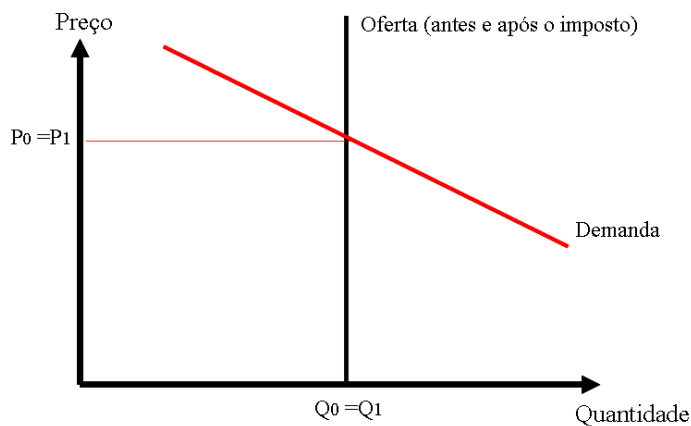


- Demanda perfeitamente inelástica

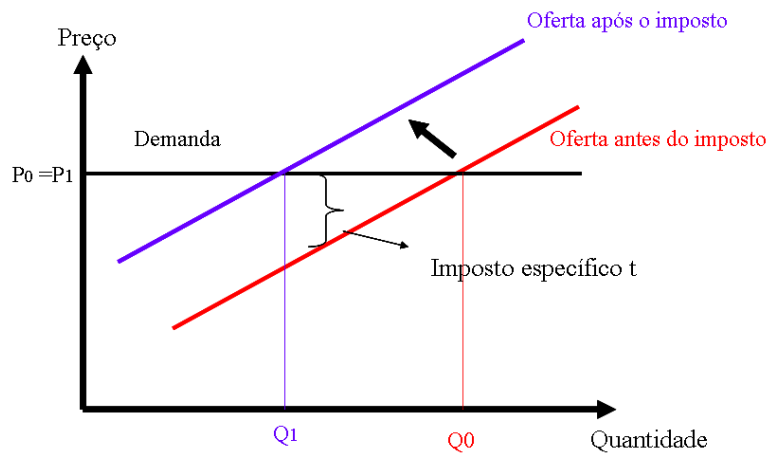


CARGA TRIBUTÁRIA SUPORTADA INTEGRALMENTE PELOS VENDEDORES

- Oferta perfeitamente inelástica



- Demanda perfeitamente elástica



Conclusão: a) quanto mais elástica a curva de demanda e menos elástica a curva de oferta, maior será o ônus tributário assumido pelos vendedores; b) quanto menos elástica a curva de demanda e mais elástica a curva da oferta, maior será o ônus tributário assumido pelos compradores.

2 A presença do Estado na economia. As grandes economias do mundo atual – economia mista. As falhas do mercado e a necessidade de existência do Estado. Intervenção estatal e suas falhas. O conceito de Estado – centralizado/descentralizado. Teoria do bem-estar social e a eficiência no sentido de Pareto. Política fiscal e funções do Estado. Os meios de financiamento do Estado. A tributação como meio de financiamento estatal.

Vivemos numa economia mista em que as atividades econômicas são exercidas pela iniciativa privada e pelo Estado. A presença do Estado no dia-a-dia dos cidadãos é constante. Utilizamos hospitais públicos, estudamos em escolas do Estado, solicitamos prestação de serviços públicos específicos (emissão de certidões, documentos etc), socorremo-nos dos serviços da justiça para dirimir conflitos intersubjetivos, trabalhamos em empresas estatais, recebemos auxílios públicos (aposentadoria, seguro-desemprego, programas assistenciais etc), usufruímos de áreas de lazer do Estado (parques nacionais, praças etc), utilizamos serviços de segurança (bombeiros, polícia civil, forças armadas etc), somos impactados pelas decisões governamentais no campo econômico (câmbio, juros etc).

Dessa realidade do dia-a-dia surgem questionamentos acerca da eficiência do Estado na realização dessas atividades. Será que o particular não realizaria tais tarefas com mais competência? É necessário o Estado (governo) comprometer-se com tais obrigações? Qual deve ser o nível de intervenção do Estado na economia como um todo? A iniciativa privada, por intermédio do mercado, não seria suficiente para efetivar a satisfação das necessidades da coletividade? De forma radical, poder-se-ia perguntar: Estado, para quê? Governo, para quê?

Todas essas indagações foram realizadas e investigadas pelos economistas no decorrer dos tempos e constituem a história do pensamento econômico. Contudo, em síntese, pode-se afirmar que, nos dias atuais, o Estado exerce papel importante numa economia de mercado. A economia não pode prescindir de sua atuação (Estado), uma vez que, em certas condições, os mercados e as empresas privadas não conseguem conter determinados problemas econômicos relevantes (desemprego, deflação, inflação,

aumento de preços etc), provocando a intervenção estatal. Ou seja, nesses casos os mercados não são *eficientes*. Tais eventos são denominados na economia de *falhas do mercado*. Atualmente predomina a idéia de que os mercados e as empresas privadas representam os pilares fundamentais da economia moderna; porém, o Estado exerce papel complementar importante ao atuar no sentido de sanar ou amenizar as referidas *falhas do mercado*. A discussão moderna acerca da presença estatal na economia reside, portanto, na intensidade de sua atuação, ou seja: qual o grau de intervenção do Estado no processo econômico?

Partindo do pressuposto que os mercados e a iniciativa privada, em condições ideais, são eficientes, faz-se necessário que se entenda o significado do termo *eficiência* para os economistas. Esse conceito foi introduzido na ciência econômica pela tradicional doutrina do *bem-estar social* (*welfare economics*) que se ocupa com a gestão da economia (*o que deve ser produzido, como deve ser produzido, para quem é produzido e quem deve tomar essas decisões*). Consideram-se *eficientes* as alocações de recursos que têm a característica de que é impossível melhorar a situação de uma determinada pessoa sem piorar a situação de alguma outra. Em outras palavras: dada uma alocação de recursos específica, esta será *eficiente* se não for possível uma nova alocação que melhore a situação relativa de alguém sem piorar a posição de outra. Esse conceito de *eficiência econômica* é denominado *ótimo de Pareto* ou *eficiência no sentido de Pareto*, em homenagem ao sociólogo e economista italiano Vilfredo Pareto (1848 – 1923). Na hipótese de se conseguir uma *nova* alocação de recursos que melhore a situação de alguém sem piorar a posição de outra pessoa, estaremos diante de uma *melhora no sentido de Pareto*. Ou seja, nessa hipótese, a alocação original era *ineficiente*. Com a nova alocação de recursos teremos a presença do conceito de *eficiência econômica* como exposto acima. Deve-se alertar desde já que não se deve confundir o conceito de *eficiência econômica*, com o de *distribuição de renda*, por exemplo. Eu posso ter uma alocação de recursos eficiente (no sentido de Pareto) e não eqüitativa (justa) no que se refere à distribuição da renda entre as pessoas (ex.: eu tenho R\$ 1.000 de patrimônio e o meu vizinho tem R\$ 10.000.000 - essa alocação de recursos é eficiente uma vez que é impossível uma nova alocação de recursos entre nós dois em que eu melhore e ele não piore. Já nesse caso, a distribuição entre nossos patrimônios não é eqüitativa).

Posto isto, quando os mercados são *ineficientes* surge o Estado na tentativa de corrigir as denominadas *falhas do mercado*. A doutrina econômica, no decorrer dos anos, identificou algumas *falhas do mercado*, quais sejam: a) a *concorrência imperfeita* identificada nos mercados, b) a necessidade de prover *bens públicos*, c) as chamadas *externalidades*, d) a existência dos *mercados incompletos*, e) as *falhas de informação* do mercado, f) a ocorrência do *desemprego, inflação e desequilíbrio econômico*.

Com efeito, as falhas do mercado impedem que eles sejam considerados totalmente eficientes e, como consequência, há de existir a intervenção do Estado com o intuito de corrigir as referidas falhas. Assim, para que os mercados sejam eficientes seria necessário que:

- a concorrência fosse perfeita (nenhuma empresa pode ser tão grande que possa influir nos preços da economia);
- não houvesse necessidade de prover bens públicos aos cidadãos (os bens universais, como a defesa nacional, podem ser gozados por todos os cidadãos e, normalmente, é inviável impedir que alguns se beneficiem e outros não);
- não existissem externalidades positivas (atos praticados por uma pessoa que afetem outras pessoas positivamente – ex.: controle por parte de uma empresa na emissão de resíduos no ar), ou externalidades negativas (atos praticados por uma pessoa que afetem outras pessoas negativamente – ex.: poluição por parte de uma empresa da água utilizada na produção de bens);
- não existissem mercados incompletos (aqueles em que o mercado não consegue prover de maneira adequada aos cidadãos e empresas, ainda que os custos de produção estejam abaixo do que as pessoas estão dispostas a pagar pelo bem ou serviço privado – ex.: o crédito ao consumidor, seguros etc);
- não ocorressem falhas de informação (os consumidores, normalmente, têm informações incompletas que provocam distorções na tomada de posições – ex.: mercado de capitais);

- inexistisse desemprego, inflação ou desequilíbrio econômico

Contudo, como vimos anteriormente, os mercados não conseguem cumprir o papel de eficiência econômica nos casos acima indicados e tal fato provoca uma reação do Estado: a intervenção na economia com o fim de sanar as falhas do mercado. Para tanto, o Estado necessita de recursos financeiros. O financiamento referido é condição fundamental para que as funções públicas sejam cumpridas a contento.

Por fim, cumpre frisar que o Estado brasileiro atua em três esferas distintas, dependendo da competência que lhe foi atribuída pela Constituição Federal. Assim, temos funções públicas a serem exercidas em nível federal, estadual e municipal. Portanto, o exercício das funções estatais no Brasil é descentralizado no que se refere às pessoas políticas (esferas de governo – União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Existem economias cuja função estatal é exercida de forma centralizada, como é o exemplo de Cuba nos dias atuais.

3. Teoria da tributação ótima. Tributos distorcivos e não distorcivos. Conflito básico entre equidade e eficiência. Inviabilidade da *lump sum taxation*. Distorção da tributação e a medida do *deadweight loss*. Características desejáveis em qualquer sistema tributário – neutralidade, simplicidade, equidade e progressividade. Bases para a tributação. Teorias do benefício e da capacidade de pagamento (capacidade contributiva).

Como vimos, o fenômeno tributário revela uma expropriação patrimonial dos cidadãos para que o Estado realize suas funções públicas. Dentre as formas de financiamento estatal, a tributação é nos dias atuais, sem qualquer dúvida, a mais importante. Se assim é, o fenômeno da tributação impacta a eficiência do mercado, pois provoca movimentos na alocação e distribuição dos bens na sociedade. Os economistas dizem que um dos *tradeoffs* (conflitos, dilemas, confrontos) que a sociedade enfrenta é entre *eficiência* e *equidade* (esta entendida no sentido de distribuição justa entre os indivíduos).

Recordando alguns conceitos importantes: *eficiência* diz respeito à alocação de recursos escassos da forma mais maximizada possível, isto é, dos produtos escassos obtêm-se o máximo possível de utilidade para gozo por parte da sociedade; *equidade* diz respeito aos benefícios advindos dessa alocação de recursos iniciais, isto é, se essa alocação *eficiente* de recursos escassos foi realizada de forma justa (justiça distributiva). Numa linguagem popular *eficiência* refere-se ao tamanho do bolo econômico, enquanto *equidade* refere-se à divisão dos pedaços do bolo. Em linguagem mais singela ainda: da farinha, água, ovos, fermento, mão-de-obra e demais insumos para a produção do bolo de uma determinada festa conseguimos a melhor *eficiência* possível (foi produzido o maior e melhor bolo que se podia produzir com os respectivos insumos e o produto desse trabalho foi alocado entre as pessoas que estavam na festa de aniversário); porém, apesar de *eficiente*, tal alocação de recursos pode ter sido injusta (apenas cinco pessoas da festa comeram o bolo e as demais deixaram de ser servidas ou, ainda, todas receberam o bolo, porém em quantidade muito pequena, sendo que algumas não queriam comer bolo ou não gostavam de bolo de chocolate e as que gostavam não ficaram satisfeitas etc). Daí por que, na linguagem de Pareto, dada certa alocação de recursos esta será *eficiente* se for impossível uma nova alocação de recursos onde a situação de uma determinada pessoa melhore sem que a situação de outra piore. *Eficiência* na alocação de recursos e *equidade* na distribuição desses recursos nem sempre andam juntas; ao contrário, quase sempre entram em conflito (*tradeoff*) quando da estipulação das políticas públicas.

A tributação, portanto, por retirar compulsoriamente patrimônio do particular para o Estado, influi na economia. A instituição de certo tributo pode desestimular o trabalho, a produção etc, pois o aumento do preço dos bens e serviços (pelo tributo) impacta as forças do mercado - *demanda* e *oferta*. Vimos anteriormente que um aumento de tributo (portanto, aumento no preço do produto) puxa a curva da demanda para baixo e a curva da oferta para cima. Dependendo da elasticidade das referidas curvas o tributo será assumido pelos compradores ou vendedores. Quanto mais inelástica a curva da demanda e elástica a curva da oferta os tributos serão assumidos pelos compradores. Quanto mais elástica a curva da demanda e inelástica a curva da oferta os tributos serão assumidos pelos vendedores.

Diante dessa constatação, os tributos são distorcivos, por excelência, porque incidem sobre índices que revelam comportamentos humanos (renda, consumo, patrimônio). Ao incidir sobre atos, fatos e situações de fato onde o homem está sempre presente, os tributos influenciam no comportamento dos agentes econômicos. Como consequência, o grande desafio do legislador tributário é provocar, por intermédio da norma de conteúdo fiscal, o menor impacto possível na economia e nos seus agentes. Há um consenso entre economistas e juristas que não é possível a instituição de tributos não-distorcivos, isto é, tributos que não influam no comportamento dos homens (ex.: se cobrássemos R\$ 100,00 de todas as pessoas residentes em território nacional, independentemente de raça, sexo, cor, religião etc – denominados tributos e transferências *lump sum*, ou, ainda, um tributo que incida sobre as pessoas que têm olhos azuis, castanhos, verdes etc). Os tributos não-distorcivos não dependem do comportamento dos homens e são aqueles que os homens não podem fazer nada para fugir da tributação (eu não posso mudar a cor dos meus olhos para fugir da tributação; eu não consigo fugir de uma tributação fixa em Reais que não está ligada a qualquer outra propriedade minha a não aquela correspondente a ser um *ser humano*).

Surge então a denominada *teoria da tributação ótima*. Esta tem por intuito identificar estruturas tributárias que viabilizem arrecadação de receita para o Estado (portanto, políticas distributivas - *equidade*) ao menor custo possível no que se refere à *eficiência*. Ou seja, o conflito entre *eficiência* e *equidade* parece estar em toda discussão acerca de um sistema tributário ideal.

Dentro dessa perspectiva, os governos devem procurar implementar um sistema tributário que provoque a menor interferência no mercado e na economia, bem como deve provocar a menor resistência possível da sociedade. É tarefa incessante e contínua de qualquer governante atingir um sistema tributário “ideal”. Para tanto, a ciência econômica aponta alguns princípios de devem nortear a instituição dos sistemas tributários mundiais, a saber: a) *simplicidade*; b) *neutralidade*; c) *progressividade*; d) *equidade*.

A *simplicidade* do sistema acarreta maior eficiência na arrecadação de tributos, pois desestimula a evasão de receitas fiscais. A retirada da complexidade na interpretação e aplicabilidade da legislação tributária implica numa maior eficiência na entrada de recursos privados junto aos cofres públicos. Por sua vez, a tributação não deve provocar desvios na alocação de recursos na economia (*neutralidade*), pois isto implicaria no funcionamento inadequado do sistema econômico. Já a tributação dos mais ricos, por intermédio da *progressividade*, viabiliza uma transferência de renda na sociedade e torna-a mais justa. Por fim, a partilha eqüitativa (*eqüidade*) dos encargos fiscais junto à população como um todo é um fim maior a ser almejado pelo Estado. Analisemos mais detidamente cada um dos princípios acima apontados.

a) **Simplicidade**

Tem sido freqüente, nos colóquios de finanças públicas, a discussão acerca da simplicidade dos sistemas fiscais. Quanto mais singelo o corpo normativo para o contribuinte e o Fisco, melhor será a *qualidade* da tributação. A simplicidade não serve apenas para o contribuinte, serve também para a administração tributária.

A simplicidade do sistema desonera as pessoas de custos desnecessários com a interpretação e aplicação das normas tributárias. Não é incomum que as pessoas físicas e jurídicas gastem valores substanciais com a operacionalização no pagamento de tributos. Se o corpo normativo é de difícil compreensão e implementação prática, a sociedade deverá dispor de tempo e de recursos financeiros para tanto. Todos esses dispêndios podem ser mensurados em pecúnia. Assim sendo, a tentativa de simplificação dos sistemas tributários sempre será bem-vinda para os contribuintes, pois poderá proporcionar vantagens financeiras e desoneração de custos. Em outras palavras, para os contribuintes, a simplificação pode provocar uma redução dos custos e despesas decorrentes da interpretação e aplicação das regras de tributação.

Não só para o contribuinte é interessante a simplificação da tributação. Para os governos, sem dúvida alguma, a instituição de um sistema tributário de fácil interpretação e

implementação, no qual a complexidade seja eliminada no maior grau possível, é extremamente benéfico. Com normas tributárias mais singelas, o trabalho da administração tributária também fica mais facilitado. Os custos com a operacionalização na fiscalização e cobrança dos tributos também podem ser reduzidos. Com a simplicidade da tributação aumenta a eficiência da máquina estatal.

b) Neutralidade

A política fiscal de um Estado não deve provocar desvios quanto à alocação de recursos na economia tornando o sistema tributário respectivo ineficiente. Em outros termos, as normas tributárias não devem estimular a não-neutralidade. A tributação sobre os diferentes índices de riqueza (renda, consumo, produção, patrimônio), deve ser de tal ordem que não ocasione direcionamentos nas condutas dos indivíduos tendo como único critério a questão fiscal. Nesse sentido, todas as medidas de política tributária praticada pelo Estado devem ter como finalidade não ocasionar distorções nos fatores da economia. Essa é uma regra desejada pela doutrina das finanças públicas e critério para se chegar à justiça fiscal

Contudo, como se vê na prática, a tributação ou sua desoneração podem viabilizar equalizações em determinadas ocasiões se levados em conta outros critérios de comparação no que tange à neutralidade. Em termos técnicos, as práticas de política fiscal devem ser neutras. Porém, em inúmeras ocasiões é aconselhável a adoção de medidas ligadas à tributação para obtenção de resultados em outras áreas de atuação dos diversos agentes econômicos. O fenômeno da tributação, se acoplado à verificação de outros vetores comparativos (por exemplo, desestímulo ao consumo, incentivo às exportações etc), pode ajudar na obtenção de certos objetivos mais amplos. Assim, a concessão de determinado incentivo fiscal, apesar de tecnicamente contrário à neutralidade sob o ponto de vista fiscal, pode ser adequado para estimular determinada região ou determinada comunidade. A neutralidade desejada no tocante ao sistema tributário, no caso, dá passo a uma outra necessidade fundamental do Estado que é estimular o crescimento econômico ordenado do País.

Na mesma linha de raciocínio, a adoção de uma prática fiscal seletiva sobre determinados produtos, apesar de não atender à neutralidade fiscal, atende eventualmente aos anseios da política externa e/ou cambial brasileira. A título exemplificativo, a tributação mais onerosa de produtos supérfluos poderá acarretar uma diminuição no consumo dos respectivos produtos; contudo, repercutirá favoravelmente na condução de uma política mais restritiva de comércio exterior.

Assim, a neutralidade é característica fundamental para a existência de um sistema tributário ideal; no entanto, deve-se estar ciente de que ela está conectada à adoção, por parte do Estado da política econômica como um todo.

c) Progressividade

Um sistema tributário deve procurar tributar as pessoas de forma progressiva, ou seja, aqueles que auferem mais renda devem pagar mais tributos. Utilizando-se um brocardo da área de finanças públicas: “os ricos devem pagar mais tributos que os pobres”.

Entende-se que a tributação escalonada por diferentes faixas de riqueza, melhor atende ao princípio de justiça tributária e redistribuição da riqueza de um determinado grupo social. A proporcionalidade da tributação, apesar de ser um sistema simples e aparentemente equitativo, não permitiria o tratamento desigual em vista dos diferentes índices de riqueza dos cidadãos. Apesar da proporcionalidade da tributação atingir em igualdade de condições os diferentes índices de riqueza, ao final se está desconsiderando a isonomia das condições econômicas de determinados contribuintes de um mesmo agrupamento social.

Como se vê, a adoção de um sistema de tributação a uma alíquota fixa acarreta, na visão de doutrina abalizada, uma falta de neutralidade entre os diferentes instrumentos tributários, sendo mais aconselhável a utilização do método da progressividade como critério de mensuração de capacidade econômica. Melhor dizendo, a estipulação de

alíquotas fixas, segundo essa vertente doutrinária, ofende os princípios que regem a justiça da tributação no País, uma vez que não mede de forma eqüitativa as diferentes classes de riqueza dos cidadãos de um determinado grupo social. Não só a progressividade é critério para essa diferenciação; outros critérios poderão ser acoplados, com o intuito de medir essa correlação entre carga tributária e capacidade econômica.

A progressividade de um sistema pode ser analisada sob o ponto de vista analítico ou sintético. Explicando: podem-se analisar os tributos um a um verificando-se a progressividade espécie a espécie (analítico), ou ainda, identificar se o sistema como um todo é progressivo, ainda que alguns tributos não o sejam (sintético).

Será raro encontrar um sistema que apresente todos os seus tributos progressivos. Em verdade, deve-se pesquisar se o sistema tributário como um todo, tributa aqueles que têm maior riqueza frente àqueles menos afortunados. Nem todas as espécies fiscais precisam ser progressivas. O sistema poderá conter, eventualmente, tributos proporcionais ou até regressivos, porém, se analisado de forma sintética será considerado progressivo.

d) Eqüidade

A equidade de um sistema é conceito que mensura a parcela que cada cidadão deve contribuir para os custos do governo. Esta parcela há de ser *justa*. A economia do setor público afere esse grau de justiça utilizando-se de dois balizamentos: a) princípio do benefício; b) princípio da capacidade de pagamento.

O princípio do benefício representa a idéia de que cada cidadão, individualmente, deveria suprir os custos do Estado na consecução de suas tarefas públicas de maneira proporcional aos benefícios gerados por estes. Tal tarefa, em grande parte, é de aplicação impossível, uma vez que a mensuração do benefício frente aos custos incorridos não apresenta aplicabilidade prática. Porém, em algumas ocasiões a aplicação desse princípio é possível. Veja-se o caso das taxas ou das contribuições de melhoria ou, ainda, em algumas espécies de contribuições.

Quanto ao princípio da capacidade de pagamento, a perspectiva é diferente do princípio do benefício. Não se procura mais a identificação da individualidade do benefício em comparação com o benefício gerado por uma determinada atuação estatal. A idéia que contempla o princípio da capacidade de pagamento é a introdução de uma regra geral de tributação para a população, independentemente de uma correlação entre os cidadãos e as melhorias geradas por atos estatais. Por intermédio desse princípio o ônus tributário deve ser tal que os contribuintes com mesma capacidade de pagamento devem pagar o mesmo nível de impostos (eqüidade horizontal). Ao revés, se as capacidades de pagamento não são isonômicas, deve-se diferenciar o ônus tributário respectivo (eqüidade vertical).

É importante frisar que os economistas do setor público não nos dão uma regra exata para medir a justiça da tributação (eqüidade); dão-nos vetores de mensuração da mencionada justiça que poderão ser utilizados pelos diferentes agentes do Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário).

4 A tributação da renda. Renda: eqüidade x eficiência. O Conceito de renda – denotativo e conotativo. Conceito jurídico x conceito econômico. Padrão global e cedular da tributação da renda. Alguns números estatísticos. A tributação da renda na pessoa jurídica. A tributação da renda na pessoa física.

A renda é um dos parâmetros de maior relevância em qualquer sistema tributário. Diz-se que é a riqueza “mãe”. Dela decorrem todos os demais índices de tributação. *Consumo*, nada mais é do que a renda sacrificada para atender as necessidades do cidadão. Já o *Patrimônio* corresponde à renda acumulada, a renda poupada.

Fala-se, também, da tributação do capital como sinônimo de incidência tributária sobre a renda. Em verdade, trata-se de um conceito mais restrito de renda, referindo-se unicamente: a) ao retorno das aplicações em ativos financeiros (juros); b) lucro gerado pelas empresas (dividendos e lucros); c) ganhos de capital auferidos na venda de bens e

direitos (renda decorrente da venda de bens e/ou direitos). Todos “esses” *capitais* são *rendas* num conceito maior, como veremos a seguir.

Temos várias formas de definir renda. Num primeiro momento, podemos definir renda pelo seu lado denotativo, isto é, arrolando as coisas que se enquadram no sentido semântico do referido termo, exemplo: salários, honorários, aluguel, dividendos e lucros de empresas, herança, doação, ganhos agropecuários, ganhos de capital na venda de bens e direitos, prêmios de concursos de prognósticos (loto etc) etc. Num segundo momento, podemos definir renda pelo seu lado conotativo, isto é, descrevendo as propriedades comuns das coisas que pertencem a uma determinada classe, expressa por um termo, exemplo: *renda* representa *acréscimo de elementos patrimoniais*. Assim, o salário, o honorário, o aluguel representam incrementos ao nosso patrimônio, isto é, representam uma majoração de direitos e bens numa determinada universalidade patrimonial.

Podemos avançar na identificação dos conceitos antes aludidos, identificando que parte das rendas são auferidas em decorrência do exercício de atividades laborais – *trabalho* (salário, honorários) e, outras, referem-se a acréscimos decorrentes da aplicação de *capitais* (lucros de empresas, juros de aplicações financeiras). Daí dizer-se: “rendimentos do trabalho e do capital”. Temos ainda, outras espécies de renda que decorrem de outros fatores que não exclusivamente o trabalho e o capital. Os prêmios em concursos de prognósticos (loto etc) são típicos casos de rendas decorrentes da sorte (álea).

Há um grande debate em finanças públicas sobre o que é melhor tributar: as rendas do trabalho? As rendas do capital? Mais um tipo, menos outro? Essas indagações decorrem do tradicional *tradeoff* existente na economia entre *eficiência* x *equidade*. Ao se tributar o capital diz-se que se está onerando a eficiência do mercado (alocação de recursos na sociedade), em benefício da equidade (redistribuição de renda). Ao contrário, tributando-se mais o trabalho a equidade estaria sendo comprometida frente às vantagens daqueles que possuem capitais (eficiência).

Por outro lado, os defensores da tributação do lucro das empresas como forma de redistribuição de renda, por exemplo, esquecem-se de que o tributo poderá ser repassado para os consumidores. Tudo dependerá, como vimos antes, da elasticidade das curvas da oferta e da demanda. Enfim, o tema é controverso e tudo dependerá do exercício da política tributária por um determinado País. Como argumentos para tributar os lucros das empresas, os economistas nos dão três justificativas: a) a tributação seria uma justa troca, tendo em vista a responsabilidade limitada dos sócios das empresas; b) as grandes empresas não são administradas pelos donos, mas, sim, por executivos; c) a tributação das empresas ameniza a prática de planejamentos fiscais por parte dos seus respectivos donos e a arrecadação dos tributos nas empresas é mais eficiente do que nas pessoas físicas.

A renda pode ser tributada de forma global, isto é, todas as espécies de renda são tributadas de forma uniforme e isonômica, sem privilégios para determinado tipo de acréscimo patrimonial. Por outro lado, pode-se tributar a renda de forma segregada ou cedular, separando as espécies de renda e dando a elas tratamento fiscal diferenciado. Neste segundo caso, por exemplo, os ganhos em bolsa de valores serão tributados de forma mais reduzida com o intuito de incentivar o mercado de capitais. Já no primeiro caso, tanto o rendimento do trabalho quanto os ganhos de capital seriam tributados de forma semelhante, não provocando qualquer diferenciação. Quando estudamos as características dos “sistemas tributários ideais”, vimos que constitui propriedade fundamental destes a *neutralidade*. A tributação global, portanto, atende melhor a neutralidade do que a tributação cedular. Da mesma forma, a tributação global é mais *simples* que a tributação cedular. A *simplicidade* dos sistemas tributários é outra característica importante dos sistemas tributários.

No Brasil as pessoas jurídicas são tributadas pelo IR basicamente em um de três sistemas possíveis, a saber: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado. O lucro real é aquele que decorre da contabilidade das empresas, isto é, do seu lucro líquido. A contabilidade, em suma, é a forma adequada de revelar a *realidade* da empresa, daí a expressão lucro real. Porém, o legislador tributário não aceita todas as operações contábeis como *boas* para

fins tributários e pede, para se chegar ao lucro chamado real, que o contribuinte faça alguns ajustes ao lucro contábil: são as adições, exclusões e compensações. Exemplo: o pagamento de uma multa de trânsito por parte de uma empresa reduz o seu lucro contábil (lucro líquido); contudo, para fins fiscais, a norma fiscal impede a dedutibilidade desse valor para fins de lucro real. Em vista disso, após o contribuinte chegar ao seu lucro líquido com a dedução da referida multa, o legislador determina que o contribuinte *adicione* ao lucro contábil o valor da multa, passando a tributar esse valor. Da mesma forma alguns valores que compuseram o lucro contábil da empresa, deverão ser excluídos para fins de tributação, pois o fisco entende que tais valores não devem fazer parte do cômputo do imposto. Exemplo: uma empresa pode ter recebido dividendos de uma outra empresa em que ela detém participação societária; todavia, por ser tal valor isento do IR deverá ser excluído do lucro contábil etc. Além do IR que incide sobre a renda das pessoas jurídicas, temos a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A base de cálculo da CSLL difere em alguns pontos do IR, permitindo deduções da base de cálculo que este não permite. A alíquota do IR é de 15% e há um adicional de 10% sobre o valor que exceder R\$ 20.000,00 de lucro no mês ou, R\$ 60.000,00 de lucro no trimestre ou, R\$ 240.000,00 de lucro no ano. A alíquota da CSLL é de 8% para os contribuintes que não tiverem qualquer débito ou contingência como fisco federal e 9% nos demais casos. Apenas algo em torno de 5% das pessoas jurídicas brasileiras pagam o IR nessa modalidade. São as grandes empresas.

O sistema do lucro presumido aplica-se a empresas que cumpram alguns requisitos. São eles: não auferir receita bruta anual superior a R\$ 48.000.000,00, não apresentar como objeto social a atividade bancária ou *factoring*, não auferir lucros no exterior e não gozar de benefícios fiscais. Trata-se de um sistema bastante simplificado e *facultativo*. A empresa irá pagar o IR sobre a atividade operacional por intermédio de um lucro presumido, ou seja, percentuais que devem ser aplicados sobre a receita bruta das atividades que estejam no seu objeto social. Exemplo: se a empresa tem como atividade a exploração do comércio de combustíveis, sobre a referida receita deverá ser aplicada uma alíquota de 1,6% como lucro presumido e depois acrescer a essa base as demais receitas e lucros para cálculo do seu IR. Sobre a base final aplicar-se-á as alíquotas do IR antes

mencionadas. Para cálculo da CSLL o raciocínio é o mesmo, diferenciando-se apenas os percentuais de lucro presumido e a alíquota da contribuição.

Além do denominado lucro presumido, há um sistema de tributação que apresenta sistemática semelhante aplicável às empresas de pequeno porte e microempresas: é o *simples*. Por intermédio desse sistema, as empresas com faturamento bruto anual até R\$ 2.400.000,00 podem pagar a quase totalidade dos tributos federais por um sistema de alíquotas estimadas de lucro. É um sistema bastante usado no Brasil. Para se ter uma idéia dessa magnitude, algo em torno de 95% das pessoas jurídicas brasileiras pagam o IR e CSLL no sistema de lucro presumido e *simples*.

Já o lucro arbitrado é aplicado a casos especiais, nos quais se verifica a prática de atos ilícitos por parte dos contribuintes. Para arbitrar o lucro o fisco federal deve partir de dados conhecidos, tais como: receita bruta de anos anteriores, valores pagos a funcionários etc. As alíquotas do IR e da CSLL são as mencionadas para cálculo do lucro real e presumido.

Já as pessoas físicas brasileiras pagam o IR em dois sistemas básicos, um global e um cedular. O sistema global de tributação é dividido em três sub-sistemas, a saber: a) imposto de renda na fonte antecipado (IRFA); b) recolhimento mensal obrigatório (RMO); c) complementação anual obrigatória (CAO). O IRFA é devido, em regra, sempre que uma pessoa jurídica faz algum pagamento de rendimento a pessoa física. A pessoa jurídica que efetuar o pagamento à pessoa física deverá reter um imposto na fonte, de forma antecipada, aplicando uma tabela progressiva que apresenta inicialmente um limite de isenção e depois duas alíquotas: 15% e 27,5%. O RMO é devido, mensalmente, em regra, sempre que uma pessoa física efetuar um pagamento a outra pessoa física. Neste caso, não existe a tributação na fonte. A pessoa física receptora dos rendimentos deverá auto recolher o referido imposto, aplicando uma tabela progressiva idêntica àquela aplicada ao IRFA. Na apuração da base de cálculo do IRFA e do RMO poderão ser abatidas algumas deduções permitidas em lei, tais como: dependentes, pensão alimentícia e INSS. A CAO é uma complementação que deverá ser efetuada pelo contribuinte,

anualmente, com início no mês de abril, junto com o entrega da declaração de rendimentos. A complementação é devida, tendo em vista que o contribuinte durante o ano pode ter recebido rendimentos mensais de várias fontes e, portanto, pode ter se beneficiado da aplicação da tabela progressiva em patamares menores mais de uma vez (isenção e alíquota de 15%). Do cálculo da CAO poder-se-á abater algumas deduções anuais, tais como: as deduções mensais já utilizadas no cálculo do IRFA e RMO; despesas de instrução; médicos, hospitais, dentistas e assemelhados e custos com planos de saúde.

Como exceção ao imposto global, algumas espécies de lucros e rendimentos das pessoas físicas são tributados de forma isolada, isto é, cedular. É o caso dos rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa que são tributadas individualmente a alíquotas fixas e que, no dias atuais, vão de 15% a 22,5%, dependendo do prazo da referida aplicação. Outro exemplo é o 13º salário que é tributado de forma isolada. A tributação cedular será regida por lei, ou seja, a norma tributária deverá especificar de forma taxativa, quais são essas espécies de tributação. Caso não haja qualquer tratamento especial para uma determinada espécie de tributação aplica-se a regra global anteriormente exposta.

4 Tributação do Consumo – Subdesenvolvimento x Desenvolvimento. Impostos Cumulativos. Impostos sobre Valor Agregado. Impostos Seletivos. Tributação do Consumo no Brasil

A tributação do consumo sempre foi, na visão dos economistas, uma realidade dos países subdesenvolvidos ou em desenvolvimento. Em tais economias, como é peculiar, a renda concentra-se num reduzido grupo de pessoas. Essa comunidade detentora de grande capacidade de pagamento, contudo, apresenta maior ingerência política para amenizar a tributação sobre a renda. Tributa-se, então, a camada mais pobre da população com a instituição de tributos indiretos, ou seja, sobre o consumo (que em tese podem ser repassados ao consumidor).

Na medida em que ocorre o desenvolvimento das nações, a doutrina econômica sempre propugnou pela desoneração da tributação sobre o consumo e a transferência do ônus fiscal para a renda da sociedade. Todavia, recentes estudos econômicos mostram que a tributação indireta pode aumentar o nível de bem-estar social, uma vez que interfere nas externalidades (como veremos mais a seguir) e provoca o crescimento da poupança nacional. Por outro lado, os tributos sobre o consumo permitem um maior repasse do custo fiscal para os compradores (consumidores), por parte dos vendedores. Lembre-se que o grau de repasse dos tributos para o custo dos compradores e vendedores depende da elasticidade das curvas de demanda e oferta.

A tributação indireta, essencialmente, efetiva-se pela instituição de tributos que sejam cumulativos; tributos que incidam sobre valor agregado ou, ainda, por uma tributação seletiva de produtos, bens e serviços. Ademais disso, a tributação pode ser monofásica (apenas numa etapa da cadeia produtiva) ou plurifásica (em várias etapas da cadeia produtiva).

Tributos cumulativos são aqueles que incidem em cascata, ou seja, incidem em todas as etapas econômicas sem que se possa descontar o tributo pago na operação anterior. Por sua vez, tributos não cumulativos ou sobre o valor agregado são aqueles em que se permite o abatimento do crédito fiscal gerado numa operação imediatamente anterior a que sofreu incidência tributária (existem dois métodos de aproveitamento desses créditos: método da nota-crédito ou método da subtração – veremos mais adiante). Por fim, tributos seletivos são aqueles que oneram determinados produtos de uma forma especial, como tabaco, combustível, veículos etc. Em todos esses casos, normalmente, as alíquotas são proporcionais (fixas – não progressivas), podendo existir percentuais diferentes, tendo em vista a espécie de produtos, a região geopolítica e a etapa da cadeia econômica.

A tributação cumulativa provoca uma verticalização da produção, pois traduz uma oneração múltipla das diferentes etapas do processo produtivo. Em regra, os tributos incidem sobre valores brutos, como são os casos do faturamento das empresas (vendas). Por outro lado, a tributação cumulativa parece ser mais simples, isto é, a cada etapa da

cadeia econômica aplica-se um determinado percentual sobre uma base de cálculo sem necessidade de se realizar qualquer outra operação matemática complexa. No Brasil são tributos cumulativos: o ISS, o PIS e COFINS etc.

Já a tributação sobre o valor agregado ou não cumulativa representa uma das mais eficazes inovações da tributação moderna. A maioria dos países desenvolvidos adota a tributação pelo sistema do valor agregado, por intermédio da qual se pode abater de uma determinada etapa econômica os custos fiscais incorridos na etapa antecedente. O IVA, como é chamado o imposto sobre valor agregado, apresenta três variantes: IVA – produto, IVA – renda, IVA – consumo. O primeiro toma como base a produção, o segundo toma como parâmetro a renda e o terceiro adota como índice o consumo.

O IVA pode ser implementado de acordo com dois princípios: o princípio da origem e o de destino. Na primeira hipótese o IVA tributa todos os bens e serviços produzidos no País ou região. Na segunda hipótese o IVA tributa todos os bens e serviços consumidos num determinado País ou região. Portanto, pelo princípio da origem as exportações são tributadas e as importações são isentas. Já pelo princípio do destino ocorre o fenômeno inverso.

Quanto à forma de contabilização ou apuração do IVA existem dois métodos aplicáveis, a saber: o método da nota-crédito ou, simplesmente, crédito de imposto; o método da subtração. No primeiro caso o vendedor recolhe o imposto sobre o valor das vendas subtraído do valor do imposto pago na etapa econômica anterior (compras). No segundo caso o vendedor recolhe o seu imposto após realizar uma operação matemática de subtração entre o valor das vendas e o valor das compras efetuadas, aplicando a alíquota respectiva sobre o saldo verificado.

No Brasil são exemplos de impostos não cumulativos o ICMS e o IPI. Temos também nos dias atuais o PIS e o COFINS não cumulativos.

Os impostos seletivos irão onerar produtos específicos (tabaco, combustíveis, veículos etc) ou, ainda, todos os produtos produzidos no País ou região, dependendo da essencialidade ou importância dos referidos produtos na economia respectiva. São tributos que podem gerar um grande volume arrecadatório e são relativamente fáceis de arrecadar e fiscalizar. Segundo os economistas a fácil definição dos impostos seletivos, os volumes elevados de vendas, as demandas inelásticas e a ausência de produtos substitutos justificam a instituição dessa espécie de tributação. Servem eles, também, para corrigir externalidades: é o caso da tributação do tabaco e combustíveis.

Nos dias atuais, os países desenvolvidos utilizam em larga escala a tributação do consumo. Em especial, a União Econômica Européia adota com expressiva eficiência essa espécie tributária. Nos EUA temos a cobrança do imposto sobre consumo por intermédio das cidades, nos chamados impostos sobre vendas.

5 A tributação sobre o patrimônio. Conceito. Eficiência x equidade. Tributação estática e dinâmica. O sistema tributário nacional e os tributos sobre o patrimônio.

A tributação sobre o patrimônio é uma das formas mais antigas de arrecadação de recursos por parte das nações. A riqueza acumulada sempre foi um índice de tributação muito eficaz. A terra, os escravos, as propriedades foram utilizados como parâmetros para a incidência tributária. Contudo, com a evolução da atividade econômica, outros padrões de riqueza passaram a dominar a temática da tributação, como são os casos da renda e do consumo. Mesmo em países desenvolvidos a tributação sobre o patrimônio perde avanço sobre outras formas de financiamento estatal. Em países em desenvolvimento a situação é mais problemática, com a pouca exploração do patrimônio como base de incidência dos tributos.

Diz-se que tal fenômeno decorre do já mencionado conflito entre eficiência x equidade, ou seja, aqueles que detêm maiores riquezas tendem a influenciar a política no sentido de não onerar demasiadamente os patrimônios. A distribuição da riqueza numa pequena camada da população – característica marcante nos países em desenvolvimento - faz com

que o grupo político dominante crie um mecanismo de auto defesa contra a tributação excessiva das propriedades.

O Brasil explora timidamente a tributação sobre o patrimônio. Os tributos que incidem sobre a propriedade ou a posse representam parcela muito pequena no volume da arrecadação total das receitas tributárias. Estima-se que algo em torno de 2% do total arrecadado pelos governos nas três esferas refere-se aos impostos que oneram o patrimônio.

Cumpra frisar que o patrimônio constitui uma universalidade de bens e direitos. Nessa universalidade encontram-se bens corpóreos e incorpóreos. Ademais disso, as pessoas podem ter a plena propriedade dos mencionados bens ou, ainda, a posse ou o domínio útil. O patrimônio representa a renda acumulada durante um determinado período de tempo.

A tributação sobre o patrimônio pode ser analisada sobre o ponto de vista estático ou dinâmico. No primeiro caso a incidência tributária aperfeiçoa-se sobre um estoque de riqueza. Exemplo: o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), isto é, tributa-se o “ser proprietário” de automóveis, caminhões etc, ou, ainda, o imposto sobre a propriedade urbana (IPTU), o imposto territorial rural (ITR), o imposto sobre grandes fortunas (IGF), este último ainda não instituído pela União. Em todos esses casos a incidência do tributo efetiva-se sobre uma realidade de riqueza estática, “ser proprietário”, “possuir grandes fortunas”, “ter o domínio útil”. Perceba que na caracterização da tributação a lei utiliza na definição do fato gerador um verbo de estado: “ser”, “estar”, “possuir” etc. Já sob o ponto de vista dinâmico, a propriedade será tributada quando de sua transferência, cessão, alienação ou transmissão. Temos como exemplos o imposto sobre a transmissão *inter vivos* de bens e direitos reais sobre imóveis (ITBI) e o imposto sobre transmissão *causa mortis* ou doação (ITCMD). Neste caso, a tributação efetiva-se sobre uma movimentação de elementos patrimoniais. Perceba que a lei ao caracterizar o fato gerador do tributo utiliza um verbo de ação: “transmitir”, “alienar”, “ceder” etc.

Portanto, o sistema tributário brasileiro prevê a existência de seis tributos que oneram elementos patrimoniais. Analisemos, resumidamente, cada um deles.

O IPTU é um imposto de competência municipal e uma das suas principais fontes de recursos. O referido tributo incide sobre a propriedade territorial urbana (terrenos e edificações) e sua base de cálculo é o valor venal respectivo, assim entendido o valor atribuído pelas municipalidades por intermédio das denominadas “plantas de valores”. A alíquota normalmente utilizada pelas prefeituras para tal tributo é de 1% e é exigido no início de todo ano-calendário. Apesar do seu intuito arrecadatário (dissemos que é um dos tributos mais importantes para as prefeituras), pode apresentar conotação extrafiscal com o objetivo de realizar política urbana. Isso vai depender da atribuição do valor do imóvel por parte das prefeituras sobre o qual incidirá a alíquota. Assim, imóveis em regiões em que haja uma forte exploração imobiliária fará com que o preço de mercado suba e, conseqüentemente, o valor venal, para fins fiscais, também apresente uma majoração. Em vista desse aumento, muitas pessoas preferirão morar em áreas periféricas à cidade com o intuito de evitar uma carga fiscal mais onerosa. O IPTU, nos dias atuais, é cobrado a uma alíquota fixa (proporcional), constituindo-se num tributo denominado direto. Nada impede que seja cobrado de forma progressiva, o que não ocorre no Brasil. O IPTU impacta a eficiência, uma vez que aquele que detém propriedade imobiliária apresenta maior riqueza; portanto, a alocação de recursos na sociedade foi-lhe mais benéfica. Por outro lado, o referido tributo pode ser utilizado como forma de distribuição de renda no País.

O ITBI também é um imposto de competência municipal. Este tributo incide sobre a propriedade em seu sentido dinâmico. É um tributo com alta potencialidade arrecadatária, apesar de, na prática, não representar fonte de receita expressiva nas municipalidades (incide sobre todas as transmissões de propriedade que ocorrerem). Incide sobre o valor da transmissão imobiliária, tendo como valor mínimo para fins fiscais o valor venal. Foi utilizado no país como tributo progressivo, porém foi declarado pelo STF inconstitucional. Hoje a alíquota média é de 2% e, normalmente, é cobrado dos

adquirentes de imóveis. Por aumentar o custo dos imóveis impacta a eficiência, podendo inibir a liquidez imobiliária. Se cobrado em alíquotas excessivas pode inibir o mercado imobiliário ou até tornar-se confiscatório. Nos dias atuais, não se tem notícias de municípios brasileiros que onerem a transmissão de bens imóveis com alíquotas elevadas.

O IPVA é um tributo de competência estadual. É a segunda fonte de receita dos Estados depois do ICMS. Incide sobre o valor dos bens, este devidamente arbitrado pelas unidades federadas. Obviamente, esse valor deve levar em conta o ano de fabricação dos bens e sua depreciação. Normalmente, incide a uma alíquota única, porém nada impede que se estabeleça alíquotas diferenciadas, tendo em vista a utilidade ou função do veículo. Assim, apesar de ser genuinamente um imposto proporcional, pode assumir caráter progressivo. É um tributo de fácil fiscalização e controle, uma vez que os referidos bens são passíveis de registro em órgão público competente.

O ITCMD é um imposto de competência estadual e incide sobre a propriedade no seu sentido dinâmico. É um tributo, atualmente, de reduzida arrecadação. Isto porque, a fiscalização e controle dessas operações são complexos. Apesar disso, nos dias atuais, há um grande esforço dos Estados no sentido de implantar sistemas integrados de informações com as outras esferas de governo, com o objetivo de impedir a evasão de tributos. Por exemplo, todos os juízes na área de sucessões são obrigados a verificar o pagamento do imposto sobre transmissão *causa mortis* (herança); todos os tabeliães que realizam escrituras de doações de imóveis devem verificar o cumprimento das obrigações tributárias. Porém, no que se refere aos bens móveis, o controle do imposto é muito mais difícil, uma vez que não há, em princípio, formas de controle das referidas operações. A alíquota mais comum entre as unidades federadas é de 4%, podendo atingir no máximo 8% (estabelecido por uma Resolução do Senado). É um imposto que pode ser utilizado como forma de distribuição de renda.

O ITR é um imposto de competência da União e incide sobre a propriedade em seu sentido estático. É devido anualmente e incide sobre propriedades que estejam fora do âmbito urbano. Este tributo não pode incidir sobre pequenas glebas rurais quando

explorado pelo proprietário de forma isolada ou com a sua família, desde que não possua outro imóvel da mesma natureza. As alíquotas incidem sobre o valor do imóvel e inversamente ao grau de utilização da propriedade rural. Este tributo tem forte função extrafiscal, sendo utilizado como instrumento de política agrária.

O IGF é um imposto de competência da União e até a presente data não foi instituído. Apesar de previsto na Constituição Federal de 1988 o legislador federal ainda não exerceu sua competência tributária. O referido tributo para ser criado exige lei complementar. Há um projeto de lei de autoria do então Senador Fernando Henrique que não teve andamento do Congresso Nacional. É um tributo que sofre forte resistência das elites do País. Há uma grande dúvida do que venha a ser definido como “grande fortuna”. Além disso, o imposto não poderia apresentar uma alíquota muito alta, caso contrário, poderia acarretar uma fuga de capitais nacionais. A sua cobrança poderá ser anual, bianual ou, ainda, num período maior, a depender do que a lei complementar dispuser.

6 Orçamento. Conceito. Natureza Jurídica. Princípios Orçamentários. Leis Orçamentárias

O orçamento, numa visão moderna, é um instrumento de ação do Estado. Por intermédio do orçamento o Estado mensura e descreve a atividade pública em seus múltiplos aspectos: político, econômico, social, jurídico etc.

Em termos tradicionais representa o conjunto de receitas e despesas atinentes à atividade pública num determinado tempo. Nesse sentido é um documento técnico-contábil que espelha o financiamento estatal frente aos gastos públicos. A peça orçamentária contempla, também, o crédito público.

Sob o ponto de vista jurídico o orçamento tem a natureza jurídica de *lei*.

Vários princípios regem a temática do orçamento e revelam as propriedades específicas do conjunto de lei que formam o sistema orçamentário brasileiro. São eles: universalidade, anualidade, exclusividade, unidade, não-afetação.

O princípio da universalidade designa a propriedade que tem o orçamento de prever *todas* as receitas e despesas, incluindo os fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta dos poderes; os investimentos em empresas em que a União tenha participação majoritária; o orçamento da seguridade social.

O princípio da anualidade indica que o orçamento necessita ser elaborado anualmente. Contudo nos dias atuais, tal princípio perdeu sua importância tendo em vista planos plurianuais que veremos mais adiante. Alguns doutrinadores chegam a dizer que, em verdade, esse princípio deixou de existir.

O princípio da exclusividade significa que a lei orçamentária anual “não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, não se incluindo na proibição a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei” (artigo 165, § 8º da CF).

O princípio da unidade exige o agrupamento de todas as receitas e despesas em um único documento orçamentário. Já o princípio da não-afetação diz respeito à proibição constitucional de vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, salvo algumas exceções, especialmente, aquelas atinentes à repartição de receitas tributárias entre os entes políticos. Em suma, os valores orçados, salvo raras exceções, devem estar disponíveis para utilização de forma ampla e de acordo com a necessidade do governo nas diferentes áreas de atuação.

No sistema orçamentário brasileiro temos três leis orçamentárias, a saber: o *plano plurianual*, a *lei de diretrizes orçamentárias* e a *lei orçamentária anual*.

O *plano plurianual* estabelece um planejamento de ações governamentais para períodos de mais longos (quatro anos). Representa a definição, de forma regionalizada, das diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital (investimentos, inversões financeiras e transferências de capital) e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

A *lei de diretrizes orçamentárias* compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento. Referida lei, como o próprio nome já diz, indica as prioridades e objetivos do Estado para ano subsequente. Trata-se de lei anual.

Por fim, a *lei orçamentária anual* representa a lei que estipula as receitas e despesas de todos os poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, incluindo as fundações mantidas pelo poder público. Ademais disso, a referida lei conterá o orçamento de investimento das empresas sob controle majoritário da União e o orçamento da seguridade social, incluindo todos os órgãos, fundos e fundações vinculados ao poder público.

7 Federalismo Fiscal. A problemática do tema. Forma de organização política dos Estados. As bases teóricas do federalismo fiscal. A teoria normativa. O federalismo fiscal e o sistema brasileiro.

A expressão *Federalismo Fiscal* designa a divisão de tarefas entre as diferentes esferas de governo de um determinado País, com a especificação daqueles que irão arrecadar os tributos e realizar os serviços públicos. Com isso, procura-se maximizar a eficiência do setor público.

Obviamente, o conceito de Federalismo como forma de divisão de poderes político-constitucionais é o cerne do conceito de Federalismo Fiscal. Neste último conceito

agregou-se a locução adjetiva *fiscal* para especificar as atividades tendentes à obtenção de *receitas* (receitas tributárias) e aquelas necessárias para realização das *despesas* (gastos públicos).

Temos, nos dias atuais, basicamente três formas de organização política dos Estados: *unitários*, *federação* e *confederação*. Os Estados *unitários* concentram o poder político nas mãos do poder central. De lá emanam as regras e todas as demais decisões relacionadas ao exercício do poder político. Existe a delegação de funções entre esferas executivas de nível inferior (como comunidades, províncias etc), porém, sempre atreladas à emanção de poder por parte de um governo central. Estas sempre serão executoras de políticas determinadas pelo governo central. Nas *federações* há a presença do governo central como poder soberano e autônomo, com a coexistência de níveis de governo locais também com autonomia e independência política e financeira. Dependendo de cada federação a divisão de poderes poderá ser mais ampla entre a esfera central e as esferas locais. Já as *Confederações* apresentam esferas políticas autônomas distintas. Submetem-se, num menor grau, a diretivas comuns entre as diferentes soberanias políticas.

Formaram-se ao longo do tempo determinadas bases teóricas do federalismo fiscal, calcadas em estudos desenvolvidos por economistas, entre eles destacam-se: Charles Tiebout, Wallace Oates e Roger Gordon.

Tiebout defendia a concorrência entre governos locais. A idéia básica do referido economista é ao invés de haver um único governo realizando as tarefas públicas, dever-se-ia descentralizar tal execução permitindo uma concorrência entre os diferentes governos locais, fazendo com que os cidadãos dirijam-se para as localidades nas quais são ofertados os melhores bens públicos. Em outros termos, Tiebout defende a denominada concorrência horizontal. É o que se denominou “votar com os pés”. Contudo o próprio economista citado confessa que sua teoria é limitada tendo em vista a existência de externalidades que prejudicam a denominada concorrência horizontal.

Surge então Oates que vê o federalismo fiscal como uma adoção equilibrada de funções entre os governos centrais e locais, ou seja, seria necessária uma cooperação entre as diferentes esferas de poder com o intuito de melhorar a eficiência do setor público. Propõe Oates, em verdade, uma concorrência horizontal (entre governos locais); porém, com uma dose de concorrência vertical (entre governo central e local). Entende o aludido economista que a concorrência extrema não viabiliza a eficiência do setor público, tendo em vista as externalidades que podem interferir nesse processo. Tanto o governo central detendo funções amplas, quanto a descentralização total não seriam instrumentos adequados para a realização das tarefas públicas. Mister se faz, no caso, a cooperação entre as diversas camadas de poder. A contribuição de Oates é importante, pois expõe de forma clara que a concorrência horizontal desejada e proposta por Tiebout acaba por sofrer forte abalo, uma vez que as externalidades podem neutralizar os efeitos da referida concorrência.

Diante da posição doutrinária exposta por Oates, o economista Roger Gordon chama atenção para as externalidades e acaba por descrevê-las de forma específica. Ou seja, Gordon tem o mérito de ter identificado e estudado as externalidades que podem surgir num sistema descentralizado. Assim, o citado economista expõe as diferentes espécies de externalidades de podem surgir no tocante ao federalismo fiscal. São elas:

- a) Exportação de tributos – certos contribuintes podem acabar pagando o tributo para um determinado governo local que não aquele onde ele reside;
- b) externalidades positivas – melhorias efetivadas num determinado governo local beneficiam outras localidades;
- c) comportamento carona – cidadãos de outros governos locais podem usufruir de bens públicos de outras comunidades;
- d) “no meu quintal não” – determinados bens públicos podem ser recusados por certa localidade, pois indesejáveis;

e) desconsideração dos efeitos distributivos de renda em outras jurisdições – uma alteração necessária e desejável numa determinada localidade pode ser recusada por outros governos locais, pois não lhes interessa tal alteração, inviabilizando a melhoria na localidade necessitada;

f) Regressividade tributária e do perfil de gastos – determinada localidade pode priorizar a provisão de bens públicos para os ricos, afastando a população mais carente;

g) desconsideração de aumentos de custos dos governos de outras jurisdições – aumentando o custo de determinados produtos num determinado governo local, isto pode acarretar a oneração de determinados bens públicos em outras localidades;

h) guerra fiscal – a competição pode gerar práticas de desoneração de tributos em determinadas localidades, provocando lides e disputas entre as diferentes esferas públicas.

O mérito de Gordon foi justamente expor de forma clara e exaustiva as principais externalidades possíveis num sistema totalmente descentralizado.

Diante das constatações dos economistas acima citados, desenvolveu-se toda uma teoria normativa no sentido de encontrar um modelo de federalismo fiscal adequado e eficiente, ao mesmo tempo em que se minimizasse as externalidades identificadas. Basicamente, procurou-se definir quem deveria cobrar o tributo (“quem tributa o quê”), quem deveria realizar a tarefa pública (“quem faz o quê”) e, além disso, que transferências intergovernos poderiam ser efetivadas.

Quanto à definição de quem deve tributar, identificaram-se seis critérios de avaliação se determinado tributo deve ser local ou não, a saber:

- a) facilidade de exportação – se houver essa característica é melhor centralizar a cobrança do tributo (governo central);
- b) mobilidade da base tributária - se houver essa característica é melhor centralizar a cobrança do tributo (governo central);
- c) economia de escala na administração do tributo – se houver essa característica é melhor centralizar a cobrança do tributo (governo central); dependendo do governo local (cidades grandes) é possível descentralizar;
- d) não induzir a alocação ineficiente de recursos econômicos;
- e) associação do tributo pago a benefícios providos pelo governo local;
- f) viabilidade administrativa para cobrança do tributo;

Quanto à definição de quem deve realizar a provisão de serviço público, estipulou-se uma regra geral adequada, qual seja: cada bem público deve ser provido pelo nível de governo que represente de forma mais próxima a área geográfica que se beneficia daquele bem. Em outros termos: serviços de natureza local devem ser prestados pelos governos locais (pavimentação, iluminação pública, coleta de lixo), serviços de caráter nacional devem ser prestados pelo governo central (segurança nacional).

Para a provisão de bens públicos também foram sugeridos pela teoria normativa critérios de avaliação dos benefícios e custos associados, quais sejam: economias de escala; quão heterogêneas são preferências locais; diversos tipos de externalidades envolvidas; amplitude geográfica das externalidades; capacidade financeira de cada nível de governo.

Por fim, estipularam-se, como forma de dar maior eficiência ao setor público, hipóteses de transferências intergovernos. Essas transferências procuram minimizar o impacto das externalidades e da distribuição de renda entre as diferentes esferas de poder. Assim, as

transferências intergovernos podem ser classificadas como condicionais ou incondicionais, com contrapartida ou sem contrapartida e limitada ou ilimitada.

8 Repartição de Receitas Tributárias. Participação Direta. Participação Indireta

A Constituição Federal optou por realizar uma repartição das receitas tributárias, independentemente da competência tributária atribuída a cada uma das esferas políticas. Assim, por exemplo, apesar de ser de competência dos Estados a instituição do IPVA, metade do valor arrecadado deve ser repartido diretamente aos municípios em que o referido veículo foi licenciado. Dessa forma pretendeu o legislador constitucional realizar uma divisão de recursos financeiros que viabilizem a realização das tarefas públicas por parte das pessoas jurídicas de direito público. A repartição de receitas tributárias representa um ajuste financeiro entre as diversas esferas de governo. Existem outras formas de transferências intergovernamentais, tais como as subvenções, incentivos, auxílios e créditos fiscais.

Resumindo o quadro das competências tributárias, temos que: a) a União pode instituir: contribuições de melhoria, taxas, II, IE, IPI, IOF, IR, ITR, IGF, impostos na competência residual, impostos extraordinários, empréstimos compulsórios e contribuições; b) os Estados podem instituir contribuições de melhoria, taxas, ICMS, IPVA e ITCMD; c) os Municípios podem instituir contribuições de melhoria, taxas, ISS, IPTU e ITBI

As transferências de tributos (participações) podem ser classificadas em diretas e indiretas. As diretas representam, simplesmente, rateio no valor arrecadado de determinados tributos.

As indiretas se realizam por intermédio de fundos de participação.

Assim, os Estados recebem diretamente da União o IR incidente na fonte sobre rendimentos pagos a qualquer título a seus servidores. Além do IR referido, os Estados têm participação a 20% dos valores arrecadados a título de impostos na competência

residual da União previstos no artigo 154, I da Constituição Federal (na verdade, não temos desde de 1988 nenhum caso na prática).

Os Municípios recebem diretamente da União o IR incidente na fonte sobre rendimentos pagos a qualquer título a seus servidores e 50% a 100% do ITR. Por sua vez, os Municípios recebem dos Estados 50% do IPVA e 25 do ICMS.

Quanto às transferências indiretas temos a formação de fundos denominados fundos de participação. O fundo de participação dos Estados é formado por 21,5% do IR e do IPI. O fundo de participação do Municípios é formado por 22,5% do IR e do IPI. Por fim, há o fundo de programas de financiamento às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste formado por 3% do IR e IPI.

Dentro das repartições indiretas encontramos também o fundo compensatório das exportações formado por 10% do IPI para Estados e Municípios e pela CIDE do petróleo (25% para Estados e Municípios).

Nos dias atuais temos algumas disposições transitórias constitucionais que versam sobre a desvinculação da receita da União (DRU), com algumas alterações no que se refere à repartição de receitas tributárias.