

REFORMA TRIBUTÁRIA

AFFONSO ALMIRO

Desde o tempo do Império, passando por tôdas as nossas Repúblicas, permanece constante a voz de homens públicos esclarecidos, denunciando a ineficácia de nosso sistema tributário. A reforma tributária não pode ser desvinculada da política orçamentária nem da política de crédito público. Deve prolongar-se em três dimensões: reforma da estrutura tributária, do funcionamento do aparelho fiscal, e dos responsáveis pelos problemas fiscais. É necessário, enfim, não perder de vista o problema das aularquias, cujo financiamento grava a tributação, sem aliviar o desequilíbrio orçamentário.

REFORMA Tributária é uma expressão que ocupa presentemente as manchetes dos jornais e preocupa a atenção geral. Êste interêsse bem reflete o anseio nacional — do fisco e dos contribuintes — por uma reformulação do problema tributário. Mas, esta propalada reforma se restringe a uma revisão — bem feita e necessária — dos principais impostos federais, visando a dar-lhes melhor estruturação e maior rendimento, com o objetivo precípua de fortalecer a débil receita da União.

Entretanto, a Reforma Tributária que o país reclama é mais ampla e de maior profundidade, abrangendo a questão dois aspectos distintos: o jurídico-constitucional e o técnico-administrativo.

Procurarei esquematizar a matéria, sem alongar-me na sua fundamentação, para destacar alguns pontos mais controvertidos, que merecem e exigem o debate e a meditação dos nossos técnicos e doutrinadores.

I — DA SUA NECESSIDADE

O Sistema Tributário Brasileiro sempre foi considerado como responsável por grande parte de males que assolam a economia do país e solapam o seu progresso. RUI BARBOSA, na primeira Constituinte da República, já proclamava, em sessão de 16 de dezembro de 1890:

“Não havemos de cingir-nos, em matéria de impostos, aos instrumentos enferrujados, às fontes escassas, de que se sustentavam as Províncias no antigo regime. A incidência do nosso sistema tributário concentra-se em direções de que poderia desviar-se assaz, sem desvantagem acentuada para a renda, e deixa por ocupar um largo terreno, onde há tôda uma colheita incalculável que tentar. Cada govêrno copiava a êsse respeito o seu antecessor; as Câmaras, que a política e a oratória absorviam, nunca tiveram tempo de estudar a reorganização tributária do país.”

As críticas e advertências de RUI BARBOSA foram tomando vulto, e se reproduziram, sob aspectos diversos, através do tempo. CINCINATO BRAGA, na Assembléia Constituinte de 1934, afirmou o seguinte: “Se êsse nefasto regime tributário apenas nos empobrecesse, com o tolher em nossa Federação uma coesão generalizada . . . vá lá que ainda o sofrêssemos! A infelicidade ser-nos-ia imensa. Mas, poderíamos curti-la dentro da idéia de que não são as riquezas materiais condição *sine qua non* da nobilitação da família brasileira. Mas, é que, sôbre essa infelicidade, tal regime tributário é o alicerce de uma desgraça maior, a de nossa desunião entre Estados, no mais ingrato dos terrenos, no terreno dos recíprocos interêsses materiais.”

Nesse mesmo sentido, o ilustre e saudoso Ministro OSVALDO ARANHA, referindo-se, na Assembléia Constituinte de 1934, ao nosso regime de impostos, qualificou-o de “arbitrário, absurdo, contrário a tôdas as regras modernas de tributação”. E, após a promulgação da Constituição de

1946, verificamos que estudiosos do Direito Constitucional e do Direito Financeiro, parlamentares, publicistas e homens de partido continuaram ressaltando os defeitos do Sistema Tributário Brasileiro.

Em suma, em muito poucos assuntos poder-se-á verificar uma unanimidade tão eloqüente, como no reconhecimento de que vivemos num verdadeiro *caos tributário*. O que talvez não ocorra, pelo menos com a ênfase que seria de desejar, é a concordância quanto ao grau de prioridade que se deva dar à questão. Conviria repetir aos nossos homens públicos, políticos, administradores e economistas, uma verdade simples e por demais conhecida: todos os recursos necessários à satisfação das crescentes despesas públicas provêm, direta ou indiretamente, mediata ou imediatamente, de uma só fonte — a tributária. E como as despesas públicas, não só no Brasil, como em todos os países do mundo, crescem vertiginosamente, o problema da reforma tributária torna-se profundo, pois suas repercussões atingem diretamente a própria segurança nacional.

Em conferência que pronunciei, em 1959, na Escola Superior de Guerra, assim caracterizei essa relevante matéria: "Antiquado e obsoleto, com grandes lacunas e graves defeitos; mal aplicado e sem fiscalização atuante; mal estruturado, apesar da discriminação constitucional; antieconômico e improdutivo, extraordinariamente vago e impreciso dentro de uma nomenclatura exuberante e dispare, o quadro tributário brasileiro bem merece o epíteto de caótico, que lhe foi justamente atribuído no tempo do Império e do qual até hoje não se pôde libertar".

Com efeito, conhecendo-se os aspectos políticos, sociais, econômicos e financeiros dos tributos, e tendo-se uma concepção do Estado, dentro da dinâmica de suas estruturas, forçoso é reconhecer e proclamar que o Sistema Tributário Brasileiro não consulta os interesses nacionais, sendo urgente e inadiável a sua reformulação, de acôrdo com critérios orgânicos, tendo em vista as implicações do nosso regime federativo.

Quando se fala em reforma deve-se, obrigatoriamente, precisá-la, conceituá-la, traçar-lhe os limites. Não basta re-

formar determinada máquina da administração; o fundamental é que essa reforma faculte o seu funcionamento harmônico, eficiente e operante.

Assim, a reforma tributária, no Brasil, só poderá ser bem equacionada partindo-se da compreensão do disposto na letra b, item XV, artigo 5.º, da Constituição Federal, pois sem que sejam estabelecidas as normas gerais do Direito Financeiro, em tôda a sua plenitude, não se conseguirá qualquer reforma de profundidade que satisfaça, ao mesmo tempo, à União, aos Estados e aos Municípios.

O Sistema Tributário Brasileiro, para que represente realmente um sistema, deve ser estabelecido através de normas que se fundamentem nas realidades brasileiras de ordem política, social, econômica e financeira. De outra forma não passará de um conjunto de princípios unilaterais, fragmentários e imediatistas. É que o Sistema Tributário Brasileiro não pode ser considerado sem as suas naturais vinculações com o Sistema Orçamentário e com o Sistema do Crédito Público. Êsses três sistemas se completam e se integram pela força normativa do Direito Financeiro.

Na verdade, diante do extraordinário progresso da técnica orçamentária e do planejamento econômico, hoje em dia, pelo Orçamento Econômico Nacional, prevê-se o comportamento de tôdas as atividades econômicas públicas e privadas, e, nesse quadro, o orçamento do Estado representa uma função relevante. O orçamento perdeu as suas características de simples fixação das despesas governamentais e de previsão das receitas a arrecadar. A sua importância, sob o aspecto econômico e social, é reconhecida, de modo tranqüilo, e por isso o Presidente ROOSEVELT, em 1942, em mensagem ao Congresso, declarava o seguinte: "O orçamento dos Estados Unidos representa nosso programa nacional. Êle é uma previsão de nosso plano de trabalho, uma antecipação do futuro. Êle traça o curso da Nação."

CATHERYN SECKLER-HUDSON, comentando a evolução da teoria orçamentária nos Estados Unidos, observa: "O orçamento torna-se instrumento para determinação da política não só do Govêrno, mas da Nação; não sòmente para influenciar a economia do país, mas para determinar

a verdadeira natureza dessa economia e, assim, o bem-estar do povo." No entanto, no Brasil, o orçamento ainda não pode ter essa expressão de "Programa Nacional", de "Plano de Trabalho", de "Instrumento da Política do Governo", de modo a influir na economia do país.

Assim, deve-se reconhecer que uma Reforma Tributária no Brasil só terá realmente valor operante e só expressará a justiça social após uma reformulação do nosso Direito Orçamentário.

Justificando, ainda, a necessidade dessa conexão financeira, deve-se advertir que uma Reforma Tributária deve ser elaborada, também, de acôrdo com a Política do Crédito Público, pois a função dos títulos governamentais é relevante, sob todos os aspectos, principalmente quanto ao financiamento dos *deficits* orçamentários e ao financiamento das obras públicas. Nesse sentido, aliás, convém ressaltar a benemerência do Projeto de Lei Orgânica do Crédito Público, enviado ao Congresso Nacional pelo Ministro da Fazenda, Sr. WALTHER MOREIRA SALLES.

Tudo isso sustentamos, quanto à organicidade das normas financeiras, porque a tributação, pelas suas finalidades políticas, sociais, econômicas e financeiras, deve ser medida e dosada em verdadeiros laboratórios especializados, para que possa contribuir para o desenvolvimento econômico do país, corrigir os desequilíbrios regionais e facultar a implantação da Justiça Social, na forma do que prevê a nossa Constituição. E também porque a Finança Pública deve ser tratada como um todo uniforme e as soluções para a questão tributária devem harmonizar-se com as questões orçamentárias e do crédito público — dadas as suas implicações, principalmente em face da solidariedade recíproca dos seus efeitos.

Convém considerar, igualmente, que a Reforma Tributária que se faz necessária, dentro de um critério orgânico, implica três reformas distintas; a saber: 1. Reforma da Estrutura Tributária; 2. Reforma do Funcionamento do Aparelho Fiscal; 3. Reforma dos Homens que tratam dos Problemas Fiscais, através de uma verdadeira revolução da psicologia dos funcionários fazendários.

É que não estamos ainda preparados sequer para aferir o impacto do tributo na economia nacional, através de tôdas as suas percussões e repercussões, e muito menos para usá-lo como instrumento de correção das distorções econômicas e sociais, ou como instrumento incentivador para o aceleração do desenvolvimento nacional.

Não basta reformular uma política tributária fundamentada em princípios econômicos e resultante de pesquisas elaboradas em institutos especiais de conjuntura; torna-se indispensável que tal política possa ser aplicada por meio de um sistema tributário racional e flexível e de uma máquina fiscal ajustada e sensível à variabilidade das condições econômicas. Urge, em suma, uma revisão radical e revolucionária de métodos, de conceitos, de processos, de rotina, e até mesmo de institutos jurídicos.

O Projeto de Lei n.º 4.834, de 1954, relativo ao Código Tributário Nacional, muito embora não significasse uma reforma de estrutura tributária, pois essa só pode ser efetivada pela Constituição Federal, traçou normas que objetivaram não só dar cumprimento à letra b, item XV, do artigo 5.º da nossa Carta Magna, como o saneamento de tôdas as matérias jurídicas de ordem fiscal.

A iniciativa do Poder Executivo até hoje não teve andamento no Congresso Nacional. Acreditamos, entretanto, que o Código Tributário Nacional representa alguma coisa mais que um esforço não coroado de êxito, mais que uma tentativa frustrada, no sentido de nos libertarmos do famigerado "caos tributário"; serviu para balizar o caminho, para indicar o roteiro seguro através do qual se chegará à solução do aspecto jurídico-constitucional de tão relevante questão.

Sem poder fugir das normas de caráter rígido e nominalístico da discriminação de rendas, prevista em nossa Carta Magna, o referido Projeto desenvolveu uma codificação sistemática dos princípios gerais do Direito Tributário, evitando, ou antes, procurando evitar os efeitos de uma legislação de caráter fragmentário e inorgânico, inspiradas exclusivamente pela necessidade ou pela utilidade de determinada conjuntura.

Prevendo normas que poderiam ser simultaneamente aplicáveis aos três níveis de governo e à generalidade das situações de institutos jurídicos da mesma condição ou espécie, salvo em se tratando de situações ou institutos peculiares a determinada entidade tributante, o Projeto de Código Tributário Nacional constituiu a primeira etapa de uma reformulação da estrutura tributária do país. Se tivesse sido transformado em Lei, poderia ter disciplinado, ordenado, racionalizado e tornado mais eficiente o Sistema Tributário Brasileiro, no que diz respeito à sua estrutura, valendo, hoje, como coordenada para a Reforma que se reclama, pois dentro do "caos tributário" atual, nas diversas esferas, onde prevalecem, inclusive, impostos inconstitucionais, não se pode ter uma visão precisa dos erros, deficiências e omissões do sistema vigente, que contraria tôdas as regras modernas da tributação.

É evidente, pois, o que significaria o Código Nacional Tributário, em cujo Projeto colaboramos, para o fim de ser efetivada a Reforma Tributária, sob o duplo aspecto: político-constitucional e técnico-administrativo.

A primeira reforma seria pròpriamente a Tributária, relativa aos impostos e taxas, estruturalmente falando, e a segunda seria a Fiscal, pertinente à arrecadação, "a situação administrativa dos agentes do Fisco", como quer RUBENS GOMES DE SOUZA.

À guisa de informação, aliás, cumpre referir o Plano Administrativo de Ação Conjunta do Tesouro Nacional, em execução desde 1961, e que já vem apresentando resultados positivos, pelos levantamentos a que se procedeu, quanto à atuação dos Agentes do Fisco e quanto à máquina administrativa da arrecadação, no plano federal. Dinamizando e revitalizando os órgãos arrecadadores, nos seus diversos setores, no primeiro semestre de 1962, obtivemos resultados muito satisfatórios, no acréscimo demonstrado nas arrecadações.

Isto prova o que sustentamos, inicialmente: ao lado de uma reforma de estrutura, urge uma reforma de funcionamento do mecanismo arrecadador e uma reforma dos homens, que tratam dos problemas fiscais.

Evidenciando a necessidade de uma reforma tributária, reclamada desde os primórdios da República, e que agora mais se justifica, pelas implicações tecnológicas; estabelecendo o conceito de uma reforma orgânica, no campo do Direito Financeiro, que compreenda a Estrutura dos Tributos, o Funcionamento do Mecanismo Fiscal e a Reforma dos Homens que tratam dos Problemas Fiscais; e mostrando o alcance do Projeto de Código Tributário Nacional, como balizamento da pretendida reforma, devemos lembrar que o remédio ou, pelo menos, a fórmula foi indicada pela Constituição Federal de 1946, quando no inciso XV da letra b do artigo 5.º deu à União competência para legislar sobre "normas gerais de direito financeiro". E da regulamentação dêsse notável dispositivo deverá, ou deveria, sair a "lei orgânica" da finança pública que traçará as linhas mestras da política tributária, da política orçamentária e da política do crédito público, para serem observadas uniformemente em todo o país, pela União, Estados e Municípios.

Quero, ainda, levantar uma questão vital e decisiva para o êxito da desejada Reforma Tributária e para a qual ainda não atentaram seriamente os nossos professôres e especialistas. É que a finança pública sofreu terrível impacto com a revolução que se processa na ciência e no Direito Administrativo. Todos os seus dogmas, princípios e fundamentos doutrinários tornaram-se obsoletos, inadequados e superados, e em seu lugar não foram ainda criados outros, dada a imaturidade e a inexperiência quanto aos novos sistemas e métodos impostos pelo progresso vertiginoso da técnica e pela evolução e transformação da mentalidade e da concepção do Estado.

A administração pública encontra-se em face de uma encruzilhada — administração centralizada e administração descentralizada. E note-se que, se a tendência para a descentralização dos serviços públicos é fato universal, essa tendência, no Brasil, dado o sistema de tomada de contas e as peias burocráticas vigentes, assumiu aspectos de expediente milagroso, de remédio infalível para todos os males. Se determinado setor administrativo funciona mal, a solução é transformá-lo em autarquia ou, pior ainda, conservar a re-

partição e criar paralelamente, com as mesmas atribuições, um organismo autárquico. Se esta ou aquela atividade econômica apresenta deficiência, a providência salvadora é intervir através de uma sociedade de economia mista.

Assim, êsses organismos se multiplicaram de tal forma que hoje não se conhece sequer o seu número exato. Em levantamento inédito que conseguimos realizar em 1960, para um trabalho apresentado na Escola Superior de Guerra, manipulamos cifras relativas a 113 órgãos federais autônomos e chegamos a resultados estarrecedores, que devem ser repetidos.

Assim, a execução orçamentária de 76 autarquias federais evidencia, no seu conjunto, uma arrecadação superior à do orçamento federal e um *superavit* da ordem de 33 bilhões de cruzeiros, suficiente, portanto, para compensar o *deficit* da União, deixando ainda um excesso de 7 bilhões.

Mas, cumpre considerar ainda o resultado financeiro das 21 sociedades de economia mista e sociedades anônimas das quais o Governo Federal participa, com a totalidade ou com a maioria absoluta das ações, pois elas foram criadas ou são mantidas com o dinheiro dos contribuintes. E o balanço da receita e despesa dessas sociedades, no exercício de 1959, nos oferece um saldo positivo de 19 bilhões de cruzeiros.

Entre as entidades parastatais, como SESC, SENAC, SESI e SENAI, num total de 16 organismos, incluímos as Fundações caracterizadamente estatais, do tipo da Fundação da Casa Popular. As receitas dessas entidades reunidas, relativas a 1959, atingiram a 9 bilhões de cruzeiros, apresentando no seu conjunto um *superavit* de um bilhão e duzentos milhões de cruzeiros.

Com os ágios e os *fundos especiais*, atingimos os expressivos totais de 680 bilhões de cruzeiros arrecadados e de 603 bilhões despendidos em 1959 sob a responsabilidade do Governo Federal, com o extraordinário e surpreendente *superavit* de 77 bilhões de cruzeiros.

A solução que aventamos na oportunidade foi a da criação de um sistema de vasos comunicantes, pelo qual os *superavits* das autarquias e sociedades de economia mista

fôssem canalizados para o Tesouro Nacional, assim como os seus *deficits* atuais são financiados pelo mesmo Tesouro. Poder-se-ia, assim, alcançar a unidade de comando financeiro, solução natural e única para o problema crônico das finanças nacionais.

Dos seus resultados depende a normalização do nosso "caos tributário", pois, como sabemos, a maioria dos órgãos autônomos é financiada por uma forma nova de tributação que, por sua natureza, se distingue dos tributos em geral. É essa distinção é tão acentuada que houve necessidade da criação de novos institutos e princípios reguladores, cujo estudo e aplicação foram denominados pelo professor italiano EMANUELE MONSELLI de *Parafiscalidade*, a fim de bem distinguir o seu campo de ação.

Em conclusão, é preciso que a Reforma Tributária, nos termos propostos e dadas as condições demográficas, geográficas, sociais, econômicas e financeiras do Brasil, e tendo em vista as implicações jurídico-legais do nosso regime federativo, se processe dentro de princípios da realidade brasileira. Para isso, cumpre que sejam afastados os obstáculos e entaves da nossa máquina administrativa e contábil, e que se disponha de dados objetivos e concretos sobre as estruturas econômicas do país. É tudo isso, sabendo-se que não pode haver planejamento efetivo e eficiente sem unidade no comando financeiro.