

Tributação eqüitativa

*Eugenio Lagemann**

A organização de um sistema tributário histórico, concreto, realiza-se sob a influência de diversas condicionantes. Dentre elas, destaca-se a proveniente de sistemas tributários racionais, produtos da lógica e formulados com base em uma teoria.

As teorias de tributação que atualmente centralizam as atenções são as teorias da tributação eqüitativa, da tributação ótima e da troca fiscal¹. A tributação eqüitativa dominou as discussões nas décadas de 50 e 60, quase chegando a alcançar a unanimidade entre os estudiosos das finanças. Nas décadas de 70 e 80, as teorias da tributação ótima e da troca fiscal passaram a exercer um papel destacado, sendo responsáveis por importantes alterações introduzidas através das reformas realizadas, nos anos recentes, nos sistemas tributários de um grande número de países.

Devido a sua importância para a realidade tributária brasileira, passada e presente, este artigo enfocará a teoria da tributação eqüitativa, consagrada no Código Tributário Nacional.

Inicialmente, ela será caracterizada segundo suas bases teóricas e metodológicas. Após, serão esquematizadas as sugestões apresentadas para a concepção e a estruturação de um sistema tributário. Finalmente, seguirão observações críticas a respeito da consistência e da aplicabilidade das sugestões dessa teoria. Documentos básicos a serem considerados são as obras de Neumark (1970), Haller (1981) e Simons (1951).

1 - Base teórica da tributação eqüitativa

As sugestões da teoria eqüitativa para a estruturação de um sistema tributário racional fundamentam-se no catálogo de princípios apresentado por Neumark

* Professor Adjunto da UFRGS e Fiscal de Tributos Estaduais do RS.

¹ Na literatura de língua inglesa, respectivamente, *Equitable Taxation* (ET), *Optimal Taxation* (OT) e *Fiscal Exchange* (FE).

(1970). No centro dele, está a justa distribuição da carga tributária, que deve ser realizada segundo a capacidade de pagamento ou de contribuição.

Metodologicamente, a construção da estrutura ótima de tributação por ela apresentada é caracterizada como uma das possíveis combinações entre sistemas tributários alternativos e diversas precondições fáticas. É da contraposição de um conjunto ordenado de objetivos às condições econômicas que surge o sistema tributário ideal. Para a realização dessa construção propõe-se o seguinte comportamento: (a) não se preocupar com a possibilidade de concretização política, mais especificamente sobre as chances de aprovação eleitoral, e não se preocupar com as pressões de grupos econômicos ou políticos; e (b) abstrair-se da estruturação concreta dos sistemas históricos existentes, embora levando em consideração as experiências realizadas.

Como condicionantes gerais, valem, principalmente, "(...) as condições político-econômicas em economias democráticas ocidentais com um grau de desenvolvimento econômico relativamente alto" (Neumark, 1970, p.18). Pressupõe-se uma economia de mercado, na qual o Estado intervencionista se faz presente com o objetivo de garantir as condições para uma perfeita concorrência. O Estado deve fornecer os instrumentos legais e institucionais para uma concorrência efetiva, e a liberdade, que implica justiça e igualdade, é condição e medida do progresso, pois a liberdade política só poderá sobreviver num sistema econômico caracterizado pela concorrência (Simons, 1951, p.1, 42-43). A organização estatal é considerada como uma precondição para um convívio "civilizado" das pessoas, na medida em que pode exigir de cada qual determinadas normas de conduta (Haller, 1981, p.9). O moderno Estado do Bem-Estar Social, que é caracterizado pela tributação redistributiva e social, ultrapassa os limites estreitos do "Estado guarda-noturno" idealizado pelo liberalismo clássico.

Para exercer a multiplicidade de tarefas, o Estado deverá dispor dos recursos necessários, que serão arrecadados na forma de contribuição obrigatória. Os tributos são, portanto, definidos como contribuições obrigatórias (e não preços), que, em regra, não garantem ao indivíduo, isoladamente, qualquer direito a uma contraprestação.

Politicamente, presume-se uma democracia, na qual se impõem as concepções e as opiniões da maioria. Nela, os políticos, como representantes do povo, atuam no sentido de alcançar o bem comum. Para o indivíduo, supõe-se o comportamento de um "cidadão do Estado", que pensa no bem-estar da coletividade, em oposição ao "usuário do Estado", individualista, preocupado unicamente com seus próprios interesses (Haller, 1981, p.19). O eleitor e/ou contribuinte é considerado suficientemente protegido frente a funcionários do fisco mal-intencionados e incompetentes (Neumark, 1970, p.259), e o sigilo fiscal tem lugar reservado no moderno Direito Tributário. O Estado democrático

está supostamente limitado em sua ação de exação pelo fato de ter que se orientar pelos princípios de tributação (Haller, 1981, p.13), ou pelo fato de o Legislativo estabelecer limites legais de ação para o Executivo (Neumark, 1970, p.289).

A ação contínua de ativos grupos de interesse, atualmente em número muito maior e mais bem organizados do que nunca, é tida como a origem da maioria dos casos de infração aos postulados da Justiça e da simplicidade do Direito Tributário.

Frente a essas condicionantes, atribui-se aos cientistas a tarefa de oferecerem uma orientação objetiva, considerando que a decisão a respeito das formas de tributação e da oferta dos bens e serviços públicos é, em última análise, de natureza política.

A orientação objetiva dessa teoria, centrada na capacidade de contribuição, parte da distribuição da carga tributária entre os contribuintes, sem vinculá-la à estrutura e ao nível do gasto público, os quais são aceitos como dados.

A tributação equitativa prevê que cada pessoa contribuirá na receita tributária de acordo com sua capacidade de pagamento. Para a determinação dessa contribuição, devem ser seguidas duas regras: (a) o tratamento deve ser igualitário no sentido horizontal — as pessoas na mesma situação econômica devem ser tratadas de forma igual; e (b) o tratamento deve ser também igualitário no sentido vertical — as pessoas em situação econômica diferente devem ser tratadas de forma diferente. Dessa maneira, apresentam-se duas tarefas a serem cumpridas: encontrar a medida adequada para aferir a situação econômica individual e, com base nessa medida, construir a fórmula para a “correta” diferenciação vertical da tributação (Brümmerhoff, 1989, p. 233). Como a capacidade de pagamento efetiva é impossível de ser medida, trata-se, em primeiro lugar, de escolher os melhores **indicadores** para essa capacidade, que serão, simultaneamente, as fontes e as bases para a tributação. Primeiramente, decide-se, portanto, **o quê** tributar. Com a escolha desses indicadores, fica praticamente definida a composição qualitativa do sistema tributário. No segundo passo, determina-se **como** a tributação será estruturada. Nesse caso, os objetivos serão a fixação da alíquota ou do conjunto de alíquotas e o estabelecimento de regras especiais.

A renda pessoal é considerada como o melhor indicador da capacidade de pagamento de uma pessoa. O patrimônio e o consumo completam o quadro dos indicadores (Neumark, 1970, p.137-141).

A definição da renda corresponde à da teoria do acréscimo na riqueza líquida, formulada originalmente por Schanz (1896, p.7, 23-24). Nesse caso, ela é definida como o acréscimo de riqueza líquida constatado durante um determinado período de tempo, nela se incluindo o uso de próprios e a utilização de

serviços de terceiros que sejam monetariamente avaliáveis. A renda engloba tudo o que flui para uma pessoa e sobre o que ela puder dispor em um determinado período, sem reduzir a sua riqueza já acumulada. Para o cálculo da renda, são adicionados todas as receitas líquidas, os valores relativos aos usos e aos serviços monetariamente avaliáveis de terceiros, todos os presentes, heranças, legados, prêmios de loterias, seguros recebidos e ganhos conjunturais de toda a ordem e **deduzidos** todos os juros de dívidas e prejuízos patrimoniais. Portanto, para o cálculo da renda não deverão ser consideradas apenas as receitas líquidas obtidas no mercado, mas também deverá ser acrescida a renda presumida do uso de próprios, que poderá ocorrer através da utilização da casa própria, do cavalo de sua propriedade, de seu próprio jardim ou até mesmo do benefício inerente ao uso potencial do seu próprio patrimônio. Desconsiderando-se os poucos casos admitidos de prodigalidade, vale a regra: cada satisfação de uma necessidade deve repousar numa renda.

A teoria do acréscimo de riqueza líquida apresenta três conceitos de renda, todos coincidindo com o objetivo de Schanz (Ebnet, 1978, p.41): o conceito da utilidade, o conceito do valor e o conceito do consumo. Haller (1981, p.44) emprega o conceito de utilidade, ao definir a renda, "(...) como a força que periodicamente se reproduz e que determina a capacidade de satisfação das necessidades". O conceito de renda como valor, implicitamente adotado por Neumark, foi construído pela tradição Schanz-Haig-Simons. Haig (1959, p.75) só conhecia um meio, através do qual as anomalias e as injustiças da tributação sobre a renda poderiam ser corrigidas. Esse meio era definir as rendas a serem tributadas como rendas econômicas. A renda econômica, por sua vez, era considerada como "(...) o valor monetário do acréscimo líquido no poder aquisitivo entre dois pontos no tempo"². Para Simons (1970, p.49-50), a renda pessoal também tem o sentido de um fluxo direcionado a uma pessoa em determinado período de tempo. Ele o define como "(...) a soma algébrica (1) do valor de mercado de direitos exercidos pelo consumo e (2) do valor da variação dos estoques de direitos de sua propriedade entre o início e o fim do período em questão".³ Quer dizer, a renda pessoal é constituída do consumo e da poupança. Ela também possui uma existência contábil, na medida em que ambos os componentes devem ser estimados com base nos preços de mercado. O conceito de fluxo de consumo foi empregado pela primeira vez de uma forma objetiva

²The money-value of the net accretion to economic power between two points of time.

³The algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and end of the period in question.

e quantificável por Fisher. Sua definição limita a renda ao consumo. A poupança ou a variação do capital aplicado é explicitamente excluída (Fisher, Fisher, 1942, p.51).

A segunda questão — “como tributar?” — envolve a realização da justiça vertical, o tratamento de pessoas com capacidades de pagamento diferenciadas. Para alcançar a tributação justa, estão disponíveis dois critérios para orientação: o poder aquisitivo econômico-financeiro individual e a utilidade individual.

O primeiro critério é utilizado por Simons (1951, p.65) e Neumark (1970, p.135). Segundo eles, a tributação deverá empregar um sistema de alíquotas que cause aos indivíduos perdas relativamente iguais no seu poder aquisitivo. A hierarquia da escala de rendas permanece inalterada com isso, mas a diferença absoluta entre eles se reduz.

A realização da justiça vertical através do emprego do conceito da utilidade individual deverá utilizar-se das teorias de sacrifício: (a) a teoria do igual sacrifício marginal (sacrifício mínimo); (b) a teoria do igual sacrifício absoluto; e (c) a teoria do igual sacrifício relativo (ou proporcional). Nesse caso, o sistema de alíquotas deverá ser fixado de tal forma que as perdas de utilidade individual sejam iguais, seja pela ótica marginal, absoluta ou proporcional.

2 - Sugestões para a composição do sistema tributário e estruturação dos impostos

Com base nas condicionantes políticas e de mercado e mediante a aplicação dos critérios enumerados, a teoria da tributação eqüitativa apresenta sugestões relativas à composição qualitativa do sistema tributário e à estruturação de cada tributo.

No sistema tributário ideal, atribui-se ao imposto sobre a renda o papel central. Com o exemplo dos EUA frente aos seus olhos, Simons (1951, p.66-70) e Hettich (1979, p.4) advogam por um imposto sobre a renda pessoal, que torna supérfluos o imposto sobre o lucro das corporações e os impostos gerais sobre o consumo. Entre os impostos sobre mercadorias, ele só admite como permanente os incidentes sobre a gasolina, dado o seu caráter de equivalência. O imposto sobre o patrimônio também pode ser mantido, porque a sua retirada iria beneficiar unicamente os proprietários que se apropriariam do valor do tributo capitalizado. A tributação sobre o comércio exterior deveria ser extinta para estimular o livre comércio internacional.

Neumark (1970, p.390) coloca os princípios da racionalidade econômica e da produtividade fiscal ao lado do princípio da Justiça. Dessa forma, ele sugere

um número maior de impostos. O imposto sobre o consumo, por exemplo, de alta produtividade, também encontra um lugar ao lado do imposto sobre a renda das pessoas. Sua sugestão para a composição qualitativa de um sistema tributário, tendo como exemplo a realidade alemã, é a seguinte: (a) um imposto sobre a renda pessoal; (b) um imposto sobre o lucro das corporações; (c) um imposto sobre o patrimônio; (d) um imposto geral sobre o consumo; e (e) um imposto sobre heranças. Além disso, seriam cobrados “tributos” com o intuito de cobertura de custos: (a) contribuições sobre o trânsito de veículos (imposto sobre óleos combustíveis e imposto sobre veículos automotores); (b) tributos locais sobre empresas (arrecadados de acordo com o princípio da equivalência, medido pelos sinais externos de riqueza); e (c) um tributo sobre a propriedade da terra.

Apenas como uma “segunda melhor solução”, seria aceitável tributar, isoladamente, alguns bens, como, por exemplo, produtos de fumo e bebidas alcoólicas. Também o imposto sobre a terra agrícola e florestal poderia ser mantido como complementar à tributação das empresas. Excluídos estariam tributos especiais (inclusive impostos sobre bens de luxo), impostos sobre faturamento e impostos sobre transferências de capitais.

Para compensar as famílias com rendas mais baixas e sem as devidas condições para suportar o impacto causado pelo imposto sobre o consumo na sua renda, ele sugere uma compensação via transferência a pessoas com efeitos semelhantes ao de um imposto negativo sobre a renda.

Haller (1981, p. 347-366) analisa o sistema tributário ótimo para diversas situações. A mais favorável é, para ele, a seguinte: (a) a composição do sistema definida de forma uniforme pelo Estado central; (b) cada estado podendo definir sua tributação de forma completamente independente; (c) a economia apresentando um elevado grau de industrialização; (d) a contabilidade social apresentando um elevado padrão de qualidade; e (e) a população com uma boa moral em relação à tributação. Nessa situação, ele sugere os seguintes tributos, para alcançar uma distribuição justa da carga segundo o igual sacrifício relativo e manter, simultaneamente, a neutralidade em relação ao mercado: **impostos básicos**, imposto sobre a renda e imposto geral sobre o consumo; **impostos complementares**, imposto sobre heranças e doações, imposto sobre o lucro das corporações, imposto sobre o patrimônio, e impostos específicos sobre o consumo; **impostos especiais segundo o princípio do benefício**, impostos sobre combustíveis de veículos e sobre veículos; **contribuições de acordo com o benefício**, taxas e contribuições.

Existem também manifestações a respeito da carga total e da importância de cada imposto na receita total. Simons (1951, p.66-68), para quem o imposto

sobre a renda pessoal deveria ser o elemento predominante, praticamente único no sistema tributário, imagina que a receita desse imposto poderia corresponder a 10% do PNB.

A ponderação aceita por Neumark (1970, p. 393-394) para a participação dos principais impostos na receita tributária total é a seguinte: aproximadamente 50% deveria ser proveniente do imposto sobre a renda pessoal e sobre o lucro das corporações; e entre 30% e 40% deveria originar-se dos impostos sobre o consumo. Ele atribui ao imposto de renda uma capacidade maior de orientar a tributação, segundo a capacidade de pagamento, e a redistribuição do que ao imposto sobre o valor adicionado. Mas, devido a sua produtividade fiscal e a sua capacidade de adaptação, o imposto sobre o valor adicionado deveria exercer um papel importante no sistema tributário planejado.

Também para Haller, as receitas do imposto sobre a renda deveriam ser superiores às provenientes dos impostos indiretos, e os impostos sobre a renda e o valor adicionado, os principais impostos do sistema. A ponderação sugerida pode se alterar, se as características ideais por ele acima elencadas não forem reais. Se for suposta uma “má mentalidade tributária”, por exemplo, mais de acordo com a realidade brasileira, o peso maior da receita deverá recair sobre a tributação indireta. O imposto sobre a renda, por estar apoiado, basicamente, na “moral de pagamento” dos contribuintes, sofre algumas limitações. Contra essa moral desfavorável é que atua a retenção do imposto na fonte.

Na hipótese de que o Estado central seja substituído por um Estado federado, incluindo a União, os estados e os municípios, ressurgem a indagação a respeito das alterações a serem realizadas no sistema tributário racional acima sugerido. Haller analisa duas situações:

- no caso de uma legislação uniforme, só uma divisão das receitas de forma global possibilita que um sistema racional possa ser implantado. Com a instituição de um sistema de distribuição de receitas que preveja a destinação de determinadas receitas exclusivamente a um determinado nível de governo, deverão surgir dificuldades, na medida em que serão instituídos mais impostos do que o necessário em comparação a um sistema racional. Para impedir a proliferação de novos impostos, só resta a alteração na forma de distribuição da receita dos impostos existentes. Na competência da União, são previstas as receitas mais amplas, provenientes do imposto sobre a renda e de seus impostos complementares (imposto sobre o lucro das corporações, imposto sobre o patrimônio e imposto sobre heranças). O nível intermediário (estados ou províncias) deveria financiar-se com o imposto geral sobre o consumo, de forma a atender às suas necessidades financeiras (Haller, 1981, p. 374), e o nível local deveria buscar suas receitas tanto através de contribuições e taxas

como através de um imposto sobre a renda simplificado ou de um adicional sobre ele;

- se a cada nível de governo for dada a competência de legislar, inevitavelmente surgirão dificuldades em relação a um sistema tributário racional, cujos efeitos apenas poderão ser minorados. Condição para tanto é a vontade dos políticos envolvidos em observarem as exigências de um sistema tributário racional na montagem dessa tributação (Haller, 1981, p.380).

No que se refere à divisão das obrigações entre os diversos níveis de governo de uma Federação, define-se que o ideal seria que, em princípio, as tarefas ficassem na competência dos estados (Haller, 1981, p.371). As tarefas que os estados normalmente não conseguem cumprir, como a defesa externa, e aquelas em que a uniformidade da qualidade estiver em primeiro plano devem ser assumidas pela União. Às unidades locais de governo restam as tarefas peculiares a esse nível de atendimento.

As sugestões da teoria da tributação eqüitativa para a estruturação dos principais impostos são apresentadas no Quadro 1.

A adoção de bases econômicas (campo de incidência) amplas justifica-se, por um lado, pela definição da renda pessoal e pela busca do levantamento mais exato possível da capacidade de pagamento, com o objetivo da justiça horizontal, para o qual a combinação de indicadores se apresenta como a melhor solução. Por outro lado, também os objetivos da neutralidade de mercado e da produtividade fiscal reforçam a necessidade de bases amplas. Para Simons, a base mais ampla possível no caso do imposto sobre a renda pessoal ainda apresenta a vantagem de enfraquecer a influência de grupos de interesse e da administração tributária normalmente exercida através da adoção de medidas discricionárias (Hettich, 1979, p.5). Diante da adoção de tal base, só resta legislar a respeito da alíquota.

A progressividade do imposto de renda constitui a única medida efetiva para reduzir a desigualdade na distribuição da renda sem grandes prejuízos para a eficiência econômica e sem afetar o livre mercado (Simons, 1951, p.65). Para Neumark (1970, p.178-179), a progressividade justifica-se sob o ponto de vista da teoria econômica, na medida em que "(...) o postulado da progressividade é, em princípio, inseparável do princípio da capacidade de pagamento". Mas permanece ainda a indagação, dentre outras, a respeito da sua medida concreta e da sua forma de crescimento. Também as teorias do sacrifício buscam justificar a progressividade. Embora a teoria do sacrifício proporcional a sugira, Haller (1981, p.113) concebe que a base da progressividade do imposto sobre a renda para as rendas acima do mínimo de sobrevivência, que é básica para a progressividade da tributação como um todo, é uma decisão política.

Quadro 1

Estruturação dos principais impostos segundo a teoria da tributação eqüitativa

ITENS	IMPOSTO SOBRE A RENDA	IMPOSTO SOBRE O CONSUMO	IMPOSTO SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES	PATRIMÔNIO
Base econômica.	Ampla — renda no conceito amplo.	Ampla — gasto com todos os bens e serviços.	Ampla — todas as heranças e doações (valor real).	Específico — apenas o patrimônio sem origem na poupança do contribuinte (1); apenas o patrimônio em posse de pessoas naturais (2) (valor real).
Alíquota (ou sistema de alíquotas).	Progressiva.	Única.	Progressiva — critério duplo: (a) grau de parentesco; (b) valor da herança (1) ou valor do patrimônio preexistente (2).	Levemente progressiva (no caso de imposto de renda sem declarações separadas). Alíquotas relativamente baixas: 0,5% a 1% (2).
Parcela isenta.	Mínimo de existência.	Para bens ou serviços de primeira necessidade, alíquota nula ou isenção.	Para cada herdeiro, pequenos valores.	Para pequenos valores.

(1) Elaboração do autor a partir de Haller (1972-1973, p.461-494) e de Haller (1981). (2) Elaboração do autor a partir de Neumark (1970).

A alíquota única para o imposto sobre o valor adicionado justifica-se pela necessidade de transparência na carga tributária. Ao mesmo tempo, evita-se, dessa forma, a discriminação entre setores econômicos e pessoas, assim como o surgimento de um *"excess burden"* (Haller, 1981, p.374). Kellenberger (1957, p.189-190) lembra que um imposto geral sobre o consumo com alíquota única é o melhor instrumento para tributar a produção, por apresentar as seguintes van-

tagens tanto para o fisco como para os contribuintes: (a) impossibilidade de evasão; (b) controles mais fáceis e baratos; (c) possibilidade de redução da alíquota; e (d) menores distorções no sistema de preços.

A diferenciação da alíquota sobre vendas só é aceita para beneficiar bens e serviços classificados como necessários ao mínimo de existência. Haller sugere o uso de três alíquotas: uma normal, outra reduzida (por exemplo, a metade da primeira) e a alíquota nula, a qual pode ser substituída pela isenção. Uma alíquota especial para os bens de luxo ou uma superior à normal não é sugerida, porque a progressividade do sistema tributário já está garantida pelo imposto de renda. Neumark defende o emprego de apenas duas alíquotas (alíquota nula para os bens e serviços de primeira necessidade e alíquota normal para as demais), e isso apenas no caso de uma opção pela “solução do segundo melhor”.

Como a apuração do Imposto de Renda-pessoa física representa o foco central da análise da tributação segundo a capacidade de pagamento, o estabelecimento de valores fixos a serem pagos ou outras simplificações é desaconselhado. O mesmo ocorre com a concessão de benefícios. Todos esses procedimentos dificultam a percepção da situação econômica exata de cada indivíduo e contrariam as sugestões de uma tributação sem exceções. Em princípio, os “oásis fiscais” e a sonegação devem ser evitados em todos os tributos. Se existem no sistema tributário vigente, devem ser extirpados.

Simplificações e benefícios são, mesmo assim, tolerados, seja devido à praticabilidade ou à consideração de outros princípios. A praticabilidade, por exemplo, é alcançada através da retenção do imposto de renda na fonte e, no caso do imposto sobre valor adicionado, pelo estabelecimento do pagamento de valores fixos ou pela concessão de isenção para as pequenas empresas. Ressalte-se que a isenção do mínimo de sobrevivência não é encarada pelos teóricos da tributação equitativa como uma forma de evasão do imposto.

Também a forma de estruturação da economia influencia a existência de lacunas na tributação da renda. Uma péssima moral de tributação as aumenta e até as multiplica. Nos segmentos dos pequenos estabelecimentos fabris e de artesanato, da agricultura e dos profissionais liberais, onde as exigências tecnológicas são menos rigorosas, as lacunas tendem a ser em maior número e maiores. Conseqüentemente, tornam-se mais importantes a tributação das grandes empresas, o imposto sobre os salários e a retenção na fonte.

A consideração do contexto internacional torna necessário, segundo Haller, corrigir diferenciais de preços com origem na tributação, visando a que as trocas não sejam por ela influenciadas. No caso do comércio internacional, em que sejam mantidos os controles fronteiriços, os preços devem ser expressos retirando deles ou imputando neles o valor dos impostos indiretos. Sem o controle

das fronteiras, sugere-se a harmonização. As distorções existentes nos impostos diretos podem ser reduzidas ou até superadas pela tributação segundo a nacionalidade (Haller, 1981, p.391-410).

Heranças e doações, que Simons (1951, p.67) também contabiliza como rendimentos da pessoa física, devem ser tributados, segundo Haller e Neumark, por um imposto próprio. Tomando em conta os critérios sugeridos, Haller (1981, p.357) deixa a decisão quanto à alíquota e ao valor da parte isenta para os políticos. Neumark (1970, p.399) sugere duas alíquotas, sem explicitar o seu valor. Para o imposto sobre o patrimônio, Neumark sugere uma alíquota baixa, entre 0,5% e 1%. Haller deixa a decisão, novamente, para a classe política.

3 - Limites e aplicabilidade

Embora o objetivo fiscal de efetivação da receita pública também cumpra um papel importante (Littmann, 1970, p.120; Frey, 1972-1973, p.4; Mann, 1961, p.125), a teoria eqüitativa tem como objetivo principal a justiça da tributação. A componente formal desse objetivo é a exigência de igualdade, e seu componente material é a exigência da tributação segundo a capacidade de pagamento individual (Ebnet, 1978, p.215).

A teoria eqüitativa não alcança, porém, todas as fases de justiça listadas por Frey (1972-1973, p.3-4), quais sejam, a justiça: (a) por imposto; (b) por todo o sistema tributário; (c) para o orçamento; e (d) para toda a atividade do setor público. Ela se limita à concepção de um sistema tributário justo e supõe que essa forma de distribuição de renda não seja afetada negativamente pelo lado da despesa pública. Essa hipótese é tida como necessitada de prova ou até como inválida (O'Connor, 1973, p.205).

A crítica mais ampla à teoria eqüitativa se dirige, porém, à forma como ela responde às duas questões básicas, "o quê e como tributar?".

Na indagação "o quê tributar?", o questionamento envolve a medida segundo a qual são classificados os "iguais". A teoria eqüitativa reconhece na renda pessoal o indicador mais importante para aferir a capacidade de pagamento individual e estabelece que a justiça horizontal será alcançada quando forem atendidas as seguintes condições: (a) toda tributação estiver relacionada à renda; (b) todos os componentes importantes da renda integrarem a base de cálculo; e (c) todas as partes da base de cálculo forem submetidas ao mesmo sistema de alíquotas (Hettich, 1983, p.418).

O'Connor (1973, p.205) duvida mesmo da possibilidade de aplicação da regra de tratar igualmente os iguais. Para ele, o capitalismo não é uma sociedade de iguais e nele a cena sempre será dominada por grupos em contraposição,

como proprietários e não-proprietários, capitalistas monopolistas e capitalistas submetidos à concorrência e trabalhadores organizados e trabalhadores não-organizados. Ele também vê na escolha da renda e não do patrimônio como indicador uma vantagem para os capitalistas e uma desvantagem para os trabalhadores. Essa crítica, entretanto, fica parcialmente relevada pela decisão de Neumark de considerar o patrimônio como um indicador complementar.

Um outro ponto controvertido relativamente à justiça horizontal constitui a dúvida, se, além da renda, deve ser considerada a utilidade. Se o indivíduo também for analisado de acordo com suas preferências, a justiça horizontal pode sofrer arranhões por uma tributação igualitária, ainda que os envolvidos recebam o mesmo volume de renda. Esse é o caso quando indivíduos com a mesma renda revelarem preferências diferentes (Musgrave, 1976, p.8-9; Goetz, 1978, p.806). Feldstein (1976, p.87) aprofunda essa questão ao condicionar uma tributação horizontal justa à manutenção da ordenação da utilidade individual por parte do sistema tributário a ser implantado. As exigências feitas a uma aplicação prática dessa regra, como a avaliação e a comparação das situações e dos procedimentos relevantes da tributação, são praticamente impossíveis de serem atendidas (Pollak, 1982, p.234-235). Assim, a teoria eqüitativa escolhe, por razões práticas, a renda como critério mais adequado para a justiça horizontal. O critério construído por Simons objetiva não só a consistência, mas também a possibilidade de medição e a praticabilidade (Hettich, 1979, p.6).

O conceito da renda é passível de quantificação em termos de valor? A maior barreira parece residir na imprescindível avaliação anual do patrimônio. Essa dificuldade sempre é destacada como argumento pelos que desejam substituir o Imposto de Renda-pessoa física pelo imposto sobre consumo pessoal, o qual se orienta pelo conceito de renda em termos de um fluxo de consumo.

Na questão “como tributar?”, trata-se da determinação do sistema de alíquotas. Como já salientado, a teoria eqüitativa conclui pela necessidade de alíquotas progressivas. Estas deveriam ser de tal ordem a retirar dos contribuintes o mesmo potencial de poder aquisitivo ou de forma a exigir de cada um o mesmo sacrifício de utilidade marginal, absoluto ou proporcional.

A justificativa da progressividade com base na utilidade é criticada por razões de lógica e de praticabilidade. A falha de lógica encontra-se nos pressupostos da interpretação do princípio da capacidade de pagamento pela teoria do sacrifício. As teorias de sacrifício pressupõem as seguintes hipóteses (Littmann, 1970, p.116-117; Schmidt, 1967, p.392-395): (a) a utilidade marginal da renda cai com o aumento da renda; (b) a função de utilidade da renda é semelhante para todos os agentes econômicos (para a teoria do sacrifício proporcional, basta que a curva de utilidade marginal da renda, ou seja, a declividade da

função de utilidade, seja igual); (c) a utilidade é passível de medição cardinal ou ao menos é possível exprimir a utilidade de diversos valores de renda através de índices, de forma a torná-los comparáveis (se os agentes econômicos têm a mesma função de utilidade, a teoria do sacrifício marginal dispensa essa hipótese, pois lhe basta a medida ordinal de utilidade); e (d) a imposição do tributo só deve causar o efeito-renda e não o efeito-substituição (Littmann, 1970, p.117).

Esses pressupostos, porém, estão sujeitos a críticas: a hipótese da curva de utilidade marginal da renda com inclinação negativa é, pelo menos, duvidosa; a medição cardinal da utilidade não é operacional e, por isso, já foi substituída pela medição ordinal; e a existência de uma curva de utilidade — da curva de utilidade marginal — da renda semelhante para todos os agentes econômicos é insustentável (Schmidt, 1967, p.392-395; 1971-1972, p.204-205; 1980, p.145-146; Frey, 1972-1973, p.6; Littmann, 1970, p.123-124).

Entre as insuficiências de praticabilidade, é destacada a impossibilidade de concluir em favor da progressividade com base nas teorias de sacrifício, mesmo mantendo a hipótese da utilidade marginal decrescente e da utilidade marginal idêntica. Consta-se que não é possível derivar da capacidade de contribuição, como definida pelas teorias de sacrifício, qualquer diretiva a respeito de o sistema de alíquotas ser progressivo ou não (Schmidt, 1971-1972, p.201; 1980, p.147; Musgrave, Musgrave, Kullmer, 1985, p.33; Frey, 1972-1973, p.7).

A progressividade é apenas um resultado lógico do igual sacrifício marginal (sacrifício mínimo). No caso de utilidade marginal da renda decrescente, essa teoria exige uma “progressão máxima”, que nivela as rendas de forma a que, após a tributação, a renda dos indivíduos seja igual (Musgrave, Musgrave, Kullmer, 1985, p.32-33; Atkinson, Stiglitz, 1980, p.350-351). Essa forma radical de assumir a redistribuição levou a que defensores dessa versão procurassem substituí-la por um modelo que considerasse também o crescimento da renda para alcançar uma redução do grau de progressividade, devido aos efeitos de desestímulos (Pohmer, 1970).

A versão do igual sacrifício absoluto chega à conclusão de que o valor do imposto a pagar deve crescer com a renda, mas igualmente não afirma nada sobre o movimento da alíquota e nem o seu comportamento (Musgrave, Musgrave, Kullmer, 1985, p.31).

Na versão do igual sacrifício proporcional, precisa ser formulada uma hipótese adicional: não basta a utilidade marginal de renda decrescente, esta deve decrescer de uma forma determinada (“A inclinação da curva de utilidade total deve ser pequena no início e deve cair lentamente” (Bea, Fischer, 1970, p.22)). Para resolver esse problema, Haller conta com a decisão política. Nessa decisão a progressividade deverá aparecer como expressão da concepção de justi-

ça, baseada na “justiça distributiva”, que considera a teoria do igual sacrifício proporcional e que, presumivelmente, é aceita pelos políticos, num processo de distribuição da carga tributária norteado pela sensibilidade (Haller, 1972-1973, p.470-471). A referência para essa decisão é o sacrifício relativo, “avaliado pela sensibilidade”. A teoria eqüitativa da tributação tem na teoria do igual sacrifício proporcional uma tendência social para a justiça distributiva, em contraposição à solução “econômica” do igual sacrifício marginal (Haller, 1972-1973, p.475-476).

A constatação de que a progressividade não pode ser fundamentada pelas teorias do sacrifício leva à sugestão de Schmidt (1967, p.403) de descrever a capacidade de pagamento como um todo, “bem geral, melhor apenas de forma negativa”. Esse posicionamento se refletiria concretamente em regras a serem seguidas. Dentre elas, teriam lugar as seguintes: (a) eliminação de práticas dirigistas; (b) evitar a carga tributária total regressiva da renda; e (c) não deixar de considerar as características das famílias. Quer dizer, se a progressividade não pode ser derivada das teorias de sacrifício, os contribuintes com rendas mais elevadas não devem, devido à ótica da Justiça, ser tratados de forma mais favorecida do que os de menores rendas. Neumark (1970, p.178-179) reconhece que a progressividade sempre carrega consigo um certo grau de discriminação, mas, como já lembrado, para ele “(...) o postulado da progressividade está, em princípio, inseparavelmente unido ao postulado da capacidade de pagamento”. Fica aberta a questão, porém, se o emprego do princípio da capacidade de pagamento deve levar obrigatoriamente à sugestão de uma tributação progressiva; de outro lado, é questionável como a progressividade pode ser melhor justificada.

Gerloff (1956, p.287-288) descreve o desenvolvimento da justificativa da progressividade em três etapas: (a) segundo a teoria da compensação, para alcançar uma distribuição proporcional da carga total, os impostos pessoais deveriam ser progressivos, pois os demais impostos, como, por exemplo, os sobre o consumo, eram admitidos como tendo efeitos regressivos; (b) sob a influência das teorias sócio-políticas, buscava-se uma progressividade absoluta da carga total segundo a renda, a qual era, então, justificada pela concepção de Estado e pelas teorias de sacrifício; e (c) progressividade como instrumento de redistribuição da renda.

A necessidade de redistribuição é destacada por Wagner (1890, p.384-387) e por Simons (1951, p. 65). Trata-se, nesse caso, não tanto de uma questão de justiça tributária, mas, antes, de justiça distributiva. Parece, pois, que o princípio da capacidade de pagamento só tem como conseqüência a progressividade, se ele for interpretado não como Haller e Neumark, mas como

Wagner e Simons, segundo os quais ele inclui a distribuição de renda. Ou, dito de outra forma, somente quando o sistema tributário assumir a função redistributiva de renda e patrimônio e realizar essa função, considerando o princípio da Justiça, a progressividade do sistema tributário será uma consequência lógica.

A implementação de um sistema tributário, segundo as sugestões da teoria eqüitativa, igualmente merece algumas observações. Ela não poderá ser realizada sem que diversas decisões sejam antes tomadas. Os problemas (Hettich, Winer, 1985, p.426) iniciam pela definição do contribuinte do imposto, que pode ser ou o indivíduo ou a família. Adiante, precisa ser decidido se a base de cálculo é a renda nominal ou a renda real; se serão tributados apenas os ganhos de capital realizados ou, também, os não realizados; como considerar as rendas imputadas e como tratar as rendas variáveis no tempo.

Frente a um sistema tributário histórico existente, é claro que a adoção das sugestões da teoria eqüitativa conduz para o reexame dos “furos” da lei. A erosão da base de cálculo coaduna-se, aparentemente, de forma íntima com o aumento da injustiça do sistema tributário, além de afetar negativamente a receita do Estado. A consequência lógica é que as exceções injustificáveis sejam eliminadas. O objetivo é se mover para uma posição mais próxima possível da base de cálculo ideal, ampla, para atender à justiça horizontal.

Esse procedimento, porém, não é tão simples. Não está garantido, por exemplo, que cada passo em direção a uma base mais ampla aumente o grau de justiça horizontal. Para decidir entre duas alternativas, também devem-se obter informações a respeito dos respectivos efeitos em relação à justiça horizontal. A solução consiste na construção e no uso de um índice que registre os desvios da capacidade de pagamento ideal (Hettich, Winer, 1985, p.436).

4 - Conclusão

A teoria da tributação eqüitativa, que ofereceu a estrutura básica para a maioria dos sistemas tributários implantados no mundo ocidental, na sua história recente, pressupõe um Estado ativo e intervencionista e um cidadão consciente e participativo.

O seu objetivo fundamental consiste em alcançar uma distribuição da carga tributária socialmente justa. Para tanto, utiliza o critério da capacidade de pagamento individual e das regras de justiça horizontal (tratar de forma igual os iguais) e vertical (tratar de forma desigual os desiguais).

O sistema tributário ideal é composto pela tributação de três fontes básicas — a renda, o patrimônio e o consumo —, que são os indicadores da capacidade de contribuição. Dessa forma, a tributação do comércio exterior, que

normalmente completa o quadro dos sistemas tributários existentes, corresponde a uma decisão referente à forma de tratamento dado a esse fluxo de comércio, não tendo uma relação direta com a capacidade contributiva. Os impostos são idealizados com bases amplas, para evitar discriminações entre os contribuintes, e com uma estrutura de alíquotas progressiva, especialmente no que tange ao imposto sobre a renda, tido como o sustentáculo do sistema.

As críticas à teoria concentram-se na progressividade, questionando tanto a sua derivação lógica como a sua aplicabilidade. As experiências indicam que a aplicação das sugestões apresentadas exigiram, em todos os casos, adaptações às circunstâncias históricas e sócio-econômicas de cada um dos países.

Bibliografia

- ATKINSON, A. B., STIGLITZ, J. E. (1980). **Lectures on public economics**. London : McGrawHill.
- BEA, Franz Xaver, FISCHER, Klaus (1970). Steuerpolitische Grundsatzfragen. Kritische Bemerkungen zu einem Aufsatz von Jürgen Pahlke. **Finanzarchiv**, NF Bd. 29, p.17-29.
- BRÜMMERHOFF, Dieter (1989). **Finanzwissenschaft**. 4.Aufl. München; Wien : Oldenbourg.
- EBNET, Otto (1978). **Die Besteuerung des Wertzuwachses**: Ein theoretischer Ansatz im Rahmen der Einkommensbesteuerung. Baden-Baden: Nomos (Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, Bd. 31).
- FELDSTEIN, Martin (1976). On the theory of tax reform. **Journal of Public Economics**. v.6, p.77-104.
- FISHER, Irving, FISHER, Herbert (1942). **Constructive income taxation**: a proposal for reform. New York; London : Harpers & Brothers.
- FREY, René L. (1972-1973). Finanzpolitik und Verteilungsgerechtigkeit. **Finanzarchiv**, NF Bd. 31, p.1-17.
- GERLOFF, Wilhelm (1956). Steuervirtschaftslehre. In: WILHELM Gerloff, NEUMARK, Fritz, eds. **Handbuch der Finanzwissenschaft**. 2.Aufl. Tübingen : Mohr. Bd.II, p.239-325.
- GOETZ, Michael L. (1978). Tax avoidance, horizontal equity, and tax reform: a proposed synthesis. **Southern Economic Journal**, v.44, n.4, p.798-812.

- GOODE, Richard (1977). The economic definition of income. In: PECHMAN, Joseph, ed. **Comprehensive income taxation**. Washington, D.C. : The Brookings Institution. p.1-36. (Studies of Government Finance)
- HAG, Robert Murray (1959). The concept of income: economic and legal aspects. In: COMMITTEE OF THE AMERICAN ECONOMIC ASSOCIATION. **Readings in the economics of taxation**. London: George Allen & Unwin, 1921. p.54-76.
- HALLER, Heinz (1972-1973). Zur Diskussion über das Leistungsfähigkeitsprinzip. **Finanzarchiv**, NF Bd.31, p.461-494.
- HALLER, Heinz (1981). **Die Steuern**: Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben. Tübingen: Mohr.
- HETTICH, Walter (1979). Henry simons on taxation and the economic system. **National Tax Journal**, v.32, n.1, p.1-9.
- HETTICH, Walter (1983). Reforms of the tax base and horizontal equity. **National Tax Journal**, v.36, n.4, p.417-427.
- HETTICH, Walter, WINER, Stanley (1985). Blueprints and pathways: the shifting foundations of tax reform. **National Tax Journal**, v.38, n.4, p.423-445.
- KELLENBERGER (1957). **Die Steuern und ihre Reform**. Bern : Stämpfli.
- LITTMANN, Konrad (1970). Ein Valet dem Leistungsfähigkeitsprinzip. In: HALLER, Heinz, et al. eds. **Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus** Tübingen: Mohr. p.113-134. (Fritz Neumark zum 70. Geburtstag).
- MANN, Fritz Karl (1961). Von den Wandlungen und Widersprüchen der Steuerideologie. In: GREISS, Franz, MEYER, Fritz W., eds. **Wirtschaft, Gesellschaft und Kultur** (Festgabe für Alfred Müller-Armack). Berlin: Duncker & Humblot. p.121-127.
- MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE, P. B., KULLMER, L. (1985). **Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis**. 3.Aufl. Band 2.
- MUSGRAVE, Richard A. (1976). ET, OT and SBT. **Journal of Public Economics**. v.6, p.3-16.
- NEUMARK, Fritz (1970). **Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik**. Tübingen: Mohr.
- O'CONNOR, James (1973). **The fiscal crisis of the state**. New York: St. Martin's.

- POHMER, Dieter (1970). Leistungsfähigkeitsprinzip und Einkommensumverteilung. . In: HALLER, Heinz, et al. eds. **Theorie und Praxis des finanzpolitischen Interventionismus** Tübingen: Mohr. p.135-167. (Fritz Neumark zum 70. Geburtstag).
- POLLAK, Helga (1982). Horizontale Gerechtigkeit und Einfachheit in der Einkommensbesteuerung – Illustriert am Beispiel des Ehegatten-Splitting . In: BOMBACH, Gottfried, GAHLEN, Bernhard, OTT, Alfred E., eds. **Möglichkeiten und Grenzen der Staatstätigkeit**. Tübingen: Mohr. Band 11, p.228-253. (Schriftenreihe des Wirtschaftswissenschaftlichen Seminars Ottobeuren).
- SCHANZ, Georg (1896). Der Einkommensbegriff und die Einkommenssteuergesetze. **Finanzarchiv**, 13. Jahrgang, Bd.1, p.1-87.
- SCHMIDT, Kurt (1967). Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Theorie vom proportionalem Opfer. **Finanzarchiv**, NF Bd.26, p.385-404.
- SCHMIDT, Kurt (1971-1972). Renaissance der Opfertheorien? Zur ökonomischen Sinngebung politischer Entscheidungen. **Finanzarchiv**, NF Bd.30, p.193-211.
- SCHMIDT, Kurt (1980). Grundprobleme der Besteuerung. In: ANDEL, Norbert, HALLER, Heinz, NEUMARK, Fritz, eds. **Handbuch der Finanzwissenschaft**, 3.Aufl. Band II, p.119-171.
- SIMONS, Henry C. (1951). **Economic policy for a free society**. 3.impres. Chicag : The University of Chicago, 1934; 1948.
- SIMONS, Henry C. (1970). **Personal income taxation**: the definition of income as a problem of fiscal policy. 6.impres Chicago : London: The University of Chicago, 1938.
- WAGNER, Adolph (1890). **Finanzwissenschaft** (Lehr - und Handbuch der politischen Oekonomie). 4. Hauptabteilung; 2. Teil. Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgemeine Steuerlehre. 2. Aufl. Leipzig: C. F. Winter.

Abstract

Equitable Taxation Theory presupposes an active and interventionist state, as well as participatory citizens, in order to reach distributive justice based on the contributive capacity of each individual. The ideal tax system it proposes is based on an income tax, with a wide basis of incidence and with higher tax rates for higher incomes. The main criticisms made to that theory are focused on the practical feasibility of increasing tax rates according to income levels. Introduction of proposals derived from Equitable Taxation Theory requires extensive adaptation to the specific historical, social and-economic characteristics of each adopting country.