

## RSP Revisitada

# Caminhamos para o impôsto único?

*Texto publicado na RSP, Ano 7, maio de 1944 (vol. 2 – nº 2)*

*José Saldanha da Gama e Silva*

Sentimos de antemão o sorriso altamente irônico que o leitor pespegará nos lábios ao receber a pergunta em epígrafe. Ora, pensará, mas então isso é pergunta que se faça?! Não está aí o exemplo de Henry George, relegado ao escárnio dos séculos precisamente porque teve a “genial” idéia de pregar durante sua vida de cientista o impôsto único sôbre o rendimento da terra?! Se retrucarmos que vamos tratar apenas do impôsto sôbre a renda, ainda nos lembrará, prestimoso: não está aí o exemplo mais recente de Bartolomeo Benvenuti, que tem recebido apupos de tôda a Itália, porque em seu II *Sistema dei Tributi* pregou nada mais nada menos que o impôsto único sôbre a renda?! E, além do mais – ajuntará ainda o leitor intransigente – Seligman, o corifeu *non plus ultra* de tal matéria, já não situou inflexivelmente a questão, esclarecendo terminantemente no final de seu artigo inserto na *Encyclopaedia of the Social Sciences* – com ênfase de quem encerra vez por tôdas uma querela – que “o impôsto sôbre a renda não pode ser mais que um dos elementos de um sistema tributário *plural*”?

É certo que não ignoramos a falência do “georgismo” nem as razões ponderáveis de Seligman. Exposto francamente às flutuações econômicas, o imposto sobre a renda reflete com agravos suas consequências, ora tendo a produtividade acelerada em tempos de folga, ora quase se anulando em tempos de depressão, afligindo o Governo justamente no momento em que o Tesouro devia estar saciado para atender às necessidades da conjuntura, tais como as decorrentes do fenômeno do desemprego, astenia de circulação, etc. Sabemos também que baseados nestas razões é que tratadistas renomados, clássicos ou jovens, como Vito Bompani<sup>1</sup> e Clyde L. King<sup>2</sup>, atestam para o imposto sobre a renda um papel de simples “suplemento” – que, afinal, não está muito longe do obsoleto caráter de mero “complemento” com que o pioneiro Leroy Beaulieu espartilhou o tributo.

É verdade que de tudo isto estamos informados; mas, apesar de todas estas ponderações, baseados na análise repetida de alguns fenômenos respigados pela linha evolutiva do tributo, reiteramos a dúvida: afinal, caminhamos para o imposto único sobre a renda?

Eis por que, talvez com o intuito sádico de lançar o leitor desavisado nesta mesma situação de expectativa, não titubemos em alinhar aqui algumas das razões que nos deixaram *cum granum salis*, não obstante toda a celeuma negativista que se tem feito em torno da falência do imposto único.

A história do imposto sobre a renda é a própria história da tributação: se muito apurarmos o conceito de renda, chegamos maravilhados à conclusão de que outra coisa não fizeram os mais antigos povos que, tentando aperfeiçoar seus sistemas tributários, acercar-se cada vez mais do imposto sobre a renda. Este é o exemplo

da *éisphora* na Grécia do século IV antes de Cristo, da *lustralis collatio*, da Roma decadente, ou da *décima scalata*, da Florença do pré-renascimento – isto sem levar em conta a palavra de alguns autores mais gulosos<sup>3</sup> que, indo mais longe, chegam a surpreender o imposto no Egito de 1580 A.C. É sabido, porém, que, na sua atual caracterização, o imposto sobre a renda surgiu apenas em 1798, resultado de sucessivos conchavos fiscais que o gênio político de Pitt concebera. É certo também que a história de sua evolução remonta mais longe, principalmente à longa experiência da *taille* francesa que, esbordada por toda a Europa, iria pressurosa acomodar-se a todos os sistemas fiscais surgentes com a criação dos primeiros grandes estados organizados; mas não é menos certo que suas lutas pela hegemonia nos esquemas financeiros começam realmente só depois de Pitt, já que apenas desde então podemos acompanhá-lo frente aos países estruturados no liberalismo.

Emergindo na época em que o liberalismo francês de todos os Laboulaye incrementava a fúria com que a técnica industrial inglesa ia forjando o capitalismo conservador; florescendo na época em que o capitalismo essencialmente comercial baqueava redondamente em toda a Europa, o imposto sobre a renda – criado para o custeio da guerra contra Napoleão e eternizado para compensar as iniquidades dos impostos indiretos – vai afirmar-se paulatinamente, reagindo em primeiro lugar contra os impostos de consumo, e, depois, contra todos os impostos indiretos.

Realmente, a partir do século XVIII, quer na Holanda, quer na Inglaterra – países em que inicialmente se consolidou a economia individual – os impostos indiretos, depois de seu apogeu continental, começam a mostrar, além de suas flagrantes

iniquidades, tôda sua comprometedora incapacidade frente aos grandes acúmulos de capital. Assim, os impostos diretos vão substituindo os indiretos não apenas pelas razões alegadas pelo otimismo de alguns historiadores – segundo os quais a substituição se processou em função dos exemplos das clamorosas injustiças dos *excises*, *cises* etc., sempre de traslação “misteriosa” – mas porque o fisco descobrira novamente ser a tributação direta o caminho mais curto para a saciedade de suas arcas. Dêsse modo, se a *gabelle* tem uma honrosa tradição na história da *declaração dos direitos do homem*, é lícito reconhecer sua impotência para, com a fôrça de suas iniquidades, torcer sozinha a diretriz dos tentáculos do fisco.

Eis por que não se pode hoje pensar que o impôsto sôbre a renda vingou apenas porque as desvantagens dos impostos indiretos lhe facilitaram um pundonoroso repúdio por parte dos fiscos europeus. Longe disso: de nada adiantariam todos os fenômenos de traslação dolosa a que estão sujeitos os impostos indiretos – principalmente os de consumo; de nada adiantariam as côes maciamente filantrópicas que a ciência tributária começava a tomar, se o fisco não encontrasse nos impostos diretos um sucedâneo hábil para a tributação indireta. Os impostos diretos – principalmente o de renda – venceram, pois, os quadros tributários, apenas quando o fisco, pela natural evolução da ciência financeira, pôde mostrar-se sem rebuços – ambicioso, sem rapina; exigente, sem despotismo.

Já então a renda se mostrara o mais perfeito instrumento para a mensuração da capacidade contributiva de cada cidadão. Levada a verdadeiros requintes de subjetivismo analítico, a renda passou a agir como aquêle índice infalível da capacidade de

suportar o ônus fiscal, demarcando com precisão matemática a margem de sacrifício conveniente para cada caso pessoal.

Dêsse modo, por uma reversão sistemática de fatores injuncionais, o fisco passa da *capitação simples* à *capitação graduada*; da pessoa do contribuinte à *fortuna* respectiva; do indistinto *acervo de bens* ao *fluxo de satisfações* que é, afinal, a *renda*.

Dentro de tôda esta difusa causalidade histórica responsável pela hegemonia final

**“Parece-nos que,  
continuando a  
humanidade a seguir o  
caminho do  
individualismo até hoje  
respeitado, cada vez  
mais a hegemonia do  
tributo se firmará.”**

do impôsto sôbre a renda nos modernos quadros financeiros, podemos vislumbrar com pequeno esfôrço alguns estágios precursores desta situação atual.

Abandonando o período em que o tributo foi mero recurso de guerra, podemos surpreender um primeiro estágio em que o impôsto sôbre a renda se vai insinuando nos quadros tributários para *compensar* as iniquidades dos impostos

indiretos – ou diríamos melhor, para obstar que os impostos indiretos se extremassem indefinidamente em iniquidades crescentes. É a época de quando em França as *cises* vão deixando lugar aos *dixièmes* e *vingtièmes*, embora o Estado explorasse à socapa a cornucópia da *gabelle*.

Com a expansão irreprimível do industrialismo inglês e a conseqüente eclosão do livre cambismo, o *income-tax* de Pitt – solenizado pelos coros socialistas que David Hume, Adam Smith, Malthus e outros compuseram em surdina – foi vencendo as oscilações do capitalismo inglês, ora manipulado por Peel, ora por Gladstone ou Disraeli. Afirmando-se vigorosamente, o imposto sobre a renda, afinal, deixa de ser um mero complemento dos impostos indiretos para chegar à situação de seu vero *competidor*. É a época em que a Grã-Bretanha passa a equilibrar todo seu arcabouço fiscal no jôgo habilidoso do *tea-duty versus income-tax*.

A partir do início do século XX vai afinal o imposto sobre a renda galgar as culminâncias de imposto básico dos sistemas tributários mais complexos. Valorizado pela teoria *sócio-política dos impostos* que o gênio de Wagner concebera, cristianizado pelas vantagens que o princípio da progressividade – então assaltado pela propaganda intensiva dos mais preclaros financistas – estava fartamente prodigalizando, o imposto sobre a renda, amplamente manejado pelos países atingidos pela guerra de 1914, terá sua percentagem a subir celeremente em face das receitas gerais. Assim, se a Itália, logo após o conflito, via a produtividade da *imposta sui redditi della ricchezza mobile* subir a 40%, a Grã-Bretanha, já em 1925, usufruía um *income-tax* que lhe rendia 50% da receita total. E não apenas nestes países o exemplo se repetia: uns após outros, todos os

grandes países vão seguindo as pegadas inglesas, inclusive o Brasil, que já neste ano corrente terá no imposto sobre a renda a coluna-mestra de seu arcabouço tributário.

O desenvolvimento contínuo do imposto sobre a renda foi tornando-o mais e mais complexo. Se o *income-tax* lançado por Pitt já era uma confusa miscelânea de *assessed-taxes*, o imposto de nossos dias é um acúmulo mais ou menos indistinto de pequenos impostos parciais. Se já em 1853 Gladstone, num dos seus famosos relatórios, chamava a atenção para a difícil “composição” do *income-tax*<sup>4</sup>, hoje podemos ultrapassá-lo e atentar no verdadeiro *sistema* de tributos que é o atual imposto sobre a renda. Basta observá-lo nos modernos aparelhos em diversos países para tal assertiva ficar plenamente justificada.

Nos Estados Unidos, por exemplo, o imposto subdivide-se ora com referências às pessoas físicas, ora com referência às pessoas jurídicas, passando do *current-individual* ao *victory-tax*; do *current-corporation* aos *excess-profits-taxes* – isto sem falar nos pequenos impostos mistos.

Na Grã-Bretanha, a subdivisão ainda vai mais longe: postado em 3 grandes grupos – o da *Taxation of Individuals*, o da *Taxation of Business-Profits* e, mais recentemente, o da *Post War Credits* –, o *income-tax* fragmenta-se difusamente, na ânsia de surpreender a renda nos mais recônditos jogos das relações humanas.

No Brasil, aí está o tributo dividido em taxas, sobre-taxas, cédulas e proporções – sem falar-se no novel *imposto sobre lucros extraordinários*, verdadeiro apêndice do primeiro.

Nota-se, pois, atualmente, uma tendência irreprimível para a expansão do tributo mundo em fora, perdendo-se o gravame em ininterruptas cissiparidades,

bifurcações e entrelaçamentos – numa fragmentação constante que vai tornando o tributo mais e mais distendido, embora mais e mais “capilarizado”.

Tantas e tão fundamentais têm sido as transformações por que vêm passando os cânones da ciência tributária que não será desarrazoado julgar-se que, em evoluindo os fenômenos financeiros na mesma linha ascensional seguida até hoje, o impôsto sôbre a renda se tornará inapelavelmente a coluna-mestra de todos os sistemas fiscais. Não são apenas as contingências da guerra que, nos Estados Unidos, elevaram o produto do *income-tax*, no período 1940/1941, a 72,23% da receita geral do país. É que as vantagens da tributação sôbre a renda já vão hoje tomando foros de venerandos lugares-comuns. Sua extrema flexibilidade, sua natural periodicidade, sua opulenta facilidade de democratização, são todos pontos exaustivamente ventilados pelos autores especializados na matéria: de Seligman a Bompani, de Paul Strayer a Just Haristoy.

Por estas razões, parece-nos que, continuando a humanidade a seguir o caminho do individualismo até hoje respeitado, cada vez mais a hegemonia do tributo se firmará.

Como, porém, se comportará o tributo nos próximos anos? Usando dos jogos caprichosos da imaginação, tentemos responder a esta pergunta.

De início, podemos prever para um futuro não muito remoto a inversão completa da situação anteriormente criada pelo fisco: os impostos indiretos, à medida que o impôsto sôbre a renda fôr crescendo, passarão a ter importância cada vez menos fundamental nos grandes quadros tributários. E veremos então que tais impostos subsistirão apenas para, como já pregou Sir Josiah Stamp<sup>5</sup>, gravar de modo tosco as

pequenas rendas, arredias ao impôsto direto sôbre a renda. Assim, dia virá em que algum futuro Leroy Beaulieu descobrirá siso que os impostos indiretos devem ser usados apenas como *complementos* dos impostos diretos, ou, melhor, como “elementos compensadores das iniquidades do impôsto sôbre a renda”.

E então estará visceralmente fendida a base da tributação indireta. À medida que o aparelho do impôsto sôbre a renda se fôr mais e mais aperfeiçoando, suas iniquidades – já hoje tão diminutas – irão menos e menos dependendo de impostos que as compensem. Dêsse modo, após um período, naturalmente breve, em que os impostos indiretos serão singelos impostos subsidiários do impôsto sôbre a renda, virá o período em que se dará fatalmente a absorção daqueles pela crescente complexidade do sistema dêste último. Por essa época, talvez não mais tenhamos os impostos indiretos com a precisão discriminadora hoje sua característica, porque antes – se fôr o caso de subsistirem – terão perdido seu aspecto atual, passando, por fim, a agir como simples manifestações *indiretas* do impôsto sôbre a renda. Assim, por exemplo, os impostos de consumo só subsistirão para garantia secundária da perfeição do impôsto sôbre a renda, ou, melhor: chegaríamos à situação em que, à fôrça do impôsto sôbre a renda ser onipresente, os impostos de consumo acabariam por perder seus atuais característicos, terminando por serem usados como simples impostos sôbre as despesas – ou, em outras palavras – impostos sôbre a renda *presuntiva*.

Acrescente-se a esta situação a tendência cada vez mais evidente de alguns outros impostos, e até mesmo taxas, irem-se paulatinamente enfraquecendo até à extinção final. Não erraríamos mesmo em

augurar o próximo desaparecimento dos direitos alfandegários. No Brasil – para exemplificar com a prata da casa – os impostos de exportação inter-estaduais, após um processo lento de estancamento progressivo, estão hoje literalmente extintos, jogando por terra as barreiras alfandegárias que, séculos a fio, entravaram o nosso progresso econômico, fenômeno que se deu também em alguns estados mais ricos, relativamente ao próprio imposto de exportação para o estrangeiro, hoje sabidamente anti-econômico. Acresce mesmo que – levando-se em conta o ânimo entremostrado pelos dirigentes da guerra em discursos, conferências, panfletos, livros etc. – não é difícil desconfiar que as aduanas passarão a representar um papel bastante diminuto na interdependência econômica das nações do futuro – até hoje prejudicada pelos pruridos do nacionalismo mórbido.

Em outros setores, o mesmo se dará. Com o crescimento da responsabilidade estatal, as taxas irão perdendo seu valor de pagamento por determinado serviço prestado – já que cada vez mais o Estado, à força de hipertrofiar-se, vai tomando o caráter de um devedor incondicional. Assim,

tôda a sua capacidade de bem servir ao maior número irá gradativamente repou-sando apenas nos impostos – pois que só assim se acentuará indefinidamente o papel de benfeitor infalível que com tanto empenho já hoje se lhe procura dar.

Vemos, pois, que, embora dentro de uma simplificação primária de argumentos, o pensamento nos levou sorrateiramente a estas paragens inéditas: extinção futura das taxas, extinção gradativa de alguns impostos, absorção paulatina dos restantes gravames pela complexidade crescente do sistema do imposto sobre a renda.

Fêitas as contas, pois, sobrarão apenas o imposto sobre a renda – não singelo e indiviso, é certo – mas, ainda assim, apenas um imposto, embora tão complexo a ponto de exigir a categoria de vero sistema de tributos.

Afigura-se-nos, portanto, indubitável esta verdade: se tudo continuar nesta linha evolutiva que levemente surpreendemos, o imposto sobre a renda caminhará a passos largos para a categoria “perigosa” de imposto único.

Como vê o leitor intransigente, a nossa pergunta inicial parece que conseguirá ao menos levantar uma dúvida final.

---

## Notas

- <sup>1</sup> Vito Bompani. *L'imposta complementare progressiva sul reddito*. Padova. 1939. Pág. 21.
- <sup>2</sup> Clyde L. King. *Public Finance*. N.Y. 1936. Pág. 293.
- <sup>3</sup> Lembre-se, por exemplo, Charles R. Metzger, em *Brief History of Income Taxation*.
- <sup>4</sup> *Gladstone's Financial Statements of 1853, 1860, 1863, 1864*. Londres. 1864. Pág. 20.
- <sup>5</sup> Sir Josiah Stamp. *The Fundamental Principles of Taxation*. Londres 1936. Pág. 74.

---

José Saldanha da Gama e Silva

Foi membro da Fundação Getúlio Vargas e da Comissão de Orçamento. Autor de vários livros entre eles: *Os Bancos e o Estado Moderno* (1952) e *Tributação Sobre a Renda e Capitalismo* (Editora Atlas, SP. 1946).