

Impôsto sôbre a renda e “security-capitalism”

JOSÉ SALDANHA DA GAMA E SILVA

Técnico de Orçamento

TRIBUTO maleável por excelência, o impôsto sôbre a renda tem variado constantemente, de acôrdo com o sistema capitalístico a que serve. Foi um impôsto sôbre as rendas capitalizadas — o *éisphora* — no capitalismo helênico; foi um empréstimo compulsório — *lustralis collatio* — no capitalismo romano; foi uma *capitação graduada*, no feudalismo; foi um impôsto sôbre o capital — *taille* — no capitalismo medieval; foi uma arma de tirania — *décima scalata* — no capitalismo do pré-renascimento; foi um impôsto sôbre os lucros, no capitalismo individual. Como se comportará êle agora, enfrentando o moderno capitalismo financeiro?

Na sua moderna versão, o impôsto sôbre a renda surgiu do capitalismo individual inglês, iniciando sua carreira com as guerras napoleônicas, e engrossando-se com a revolução industrial; todavia, não foram apenas injunções econômicas que o guindaram ao beneplácito de homens como GLADSTONE ou DISRAELI. E' que a evolução do tributo está ligada a outros fatores de irrefreável evolução social.

Vencida a aristocracia agrária na Inglaterra, o poder político vai concentrar-se nas grandes cidades que o progresso tecnológico desenvolveu; tal poder político, no entanto, irá sendo racionalizado em função das ciências sócio-econômicas, que vão inflétir principalmente sôbre o poder fiscal — face importantíssima do *munus público*. E para restabelecer o equilíbrio econômico, procuram desde então os financistas equilibrar mais ou menos rigidamente o sistema de consumo estatal e as disponibilidades decorrentes do sistema capitalístico reinante, já que então se agrava o binômio irreconciliável: cidade *versus* campo, isto é: industrialismo *versus* feudalismo.

Nos fins do século XVIII, porém, a Economia, erigida às culminâncias de ciência caracterizada, iria proporcionar à tributação o papel saliente de instrumento econômico-político, de grande transcendência para a afirmação do capitalismo industrial. Em verdade, quando ADAM SMITH, em 1776, firmara os princípios fundamentais da tributação, estava delineando alguns cânones diretores das modernas sociedades capitalísticas. E, assim, pode afirmar-se que a “Riqueza das Nações” iria representar um breviário capitalístico, de tal maneira a economia aplicada começou a abalar os próprios alicerces políticos das sociedades. E' que o capitalismo começa a exigir diretrizes estatais que baseassem o arcabouço dos Estados em sistemas não mais simplesmente jurídicos, mas cientificamente econômicos. Eis por que aquêles princípios elementares da tributação — *equidade, certeza, economia e conveniência*, que ADAM SMITH enunciou em sua famosa obra — terminaram por lançar novos alicerces morais às diretrizes do capitalismo inglês.

E' durante a longa e tumultuosa inquietude que a mensagem de ADAM SMITH traria ao mundo que vemos o lento evoluir do impôsto sôbre a renda na Grã-Bretanha. E as polêmicas parlamentares, que então copiosamente se desenrolaram, procuravam, afinal, a racionalização do tributo, girando tôdas em tôrno daqueles cânones que terminariam por empolgar o espírito do mundo, fazendo daí por diante tôda a história da civilização girar precipuamente em tôrno de postulados econômicos. O poder tributário deixaria finalmente de ser uma faculdade arbitrária dos governos para transformar-se em norma ética: todos os cidadãos deviam pagar seus tributos tanto quanto possível em proporção às respectivas capacidades — “as nearly as possible, in proportion to their respective abili-

ties" (1). Era a consagração do princípio do mínimo sacrifício, cânone que indiscutivelmente é "tanto ético quanto financeiro" (2), mas, acima de tudo, representa uma conquista do individualismo econômico.

Esta conquista iria intensificar o anseio de bem medir a capacidade tributária de cada cidadão levando os financistas às mais profundas pesquisas doutrinárias, ora insistindo no terreno industrial, ora na estrutura feudal.

Vemos então o próprio ADAM SMITH, nas pegadas de TURGOT e JAMES ANDERSON, não titubear em encarar as rendas latifundiárias como medida de capacidade fiscal. Continuaram a campanha MALTHUS, RICARDO, SENIOR e outros. RICARDO, porém, levaria a questão a insuspeitados âmbitos de especulação, salientando a *lei dos rendimentos* não proporcionais e forjando aquela tremenda cadeia de sofismas que é a *teoria da repercussão*. Convicto intransigente de que "todos os impostos, em graus diferentes, desvalorizam relativamente o dinheiro" (3), RICARDO, individualista *enragé*, iria demonstrar como um impôsto qualquer, por efeito de repercussão, acabaria sempre por delapidar a própria renda nacional. E' certo que hoje se descrê de RICARDO, para alguns, desmoralizado pelo erro original de criar uma teoria de valor baseada em custo de produção; mas até que ponto empolgou ele o espírito inglês do século XIX não é tarefa de difícil avaliação.

Com sua superfetação de logismos, RICARDO deixaria os parlamentares ingleses com "a pulga atrás da orelha" quando se tratasse de tributação. E' que, fazendo um desanimador aranhol de suas premissas e conclusões, se alongaria em caprichosos silogismos que, numa corrida de deduções capciosas, terminariam por in pugnar tanto impostos diretos como indiretos. A verdade, porém, é que a influência de RICARDO seria fundamental para o capitalismo inglês, pela sedimentação ulterior das doutrinas do livre-cambismo, que logo depois abriam os portos da ilha à concorrência livre.

A tributação passara a ser encarada não mais apenas como um problema unilateral do Estado,

isto é, um meio eficaz de suprir as necessidades governamentais, mas sim como um problema bilateral, em que o capitalismo individual vinha representar papel de relêvo nas cogitações de parlamentares e financistas.

Mas o problema ultrapassará a Inglaterra: possuído pelo afã de transformar os tributos em arma social, WAGNER ultrapassa ADAM SMITH, apresentando outros cânones tributários para sua famosa teoria — justiça, generalidade e uniformidade (4) — a que êle, avisado pela teoria da repercussão de RICARDO, conseguiu dar novo e mais consciente valor capitalístico, pondo-a a serviço da justiça e dos interesses particulares.

Surpreendendo nos seus mais insuspeitados efeitos a traslação das cargas tributárias, WAGNER estudou-lhes ora os aspectos econômicos, ora a transferência progressiva (para além), como até a transferência regressiva, segundo a qual a carga tributária, após transferir-se para além, retrocede de tal modo que termina por gravar o contribuinte em quem primeiro recaíra a incidência. Chamou êle, respectivamente, ests várias formas de repercussão de *Abwälzung*, *Fortwälzung* e *Rückwälzung* (5), chegando mesmo a estudá-las quanto ao comércio exterior.

Não é de estranhar, pois, que a tributação sôbre a renda ganhasse importância substancial em tal período, quando o criador da chamada doutrina sócio-política do impôsto, depois de discriminar as diferentes fontes de tributação, afirmava: "a principal fonte normal do impôsto baseada na economia individual continua sendo sempre a *renda individual*" (6):

Assim, a caracterização e afirmação gradativas do impôsto sôbre a renda vão coincidindo com a transformação dos tributos em arma política (protecionismo, livre-cambismo, etc.). Paradoxalmente, porém, quando a tributação teve de funcionar como alavanca de progresso social — procurando não só garantir as necessidades do govêrno, mas ainda proporcionar uma justa redistribuição de riquezas — o impôsto sôbre a renda, que surgira como um índice de vitalidade do industrialismo, começará a parecer aos plutocratas néo-surgentes um perigo a evitar.

(1) ADAM SMITH — *An Inquiry into the nature and causes of the Wealth of Nations* — (ed. Cannan) N. Y. 1937 — Livro V — pág. 777.

(2) G. FINDLAY SHIRRAS — *Science of Public Finance* — Londres — 1936 — Vol. I — pág. 216.

(3) DAVID RICARDO — *Des principes de l'Economie Politique et de l'Impôt* — Paris — 1819 — Vol. I — página 363.

(4) WAGNER — *op. cit.* — Vol. V — pág. 8

(5) WAGNER — *op. cit.* — Vol. II — pág. 194.

(6) WAGNER — *Op. cit.* — Vol. II — pág. 185.

Eis porque as lutas parlamentares inglesas a favor da afirmação do impôsto sobre a renda devem ser encaradas hoje dentro de seu verdadeiro valor capitalístico; e só porque dispusesse de uma pujante tradição parlamentar, pôde a Inglaterra discutir a fundo e conscientemente os mínimos requisitos doutrinários da questão, conseguindo dêsse modo que o gravame fôsse sendo postado como o fiel da instável balança em que pesavam as tímidas tentativas de intervenção econômica, do lado estatal; e a pleora capitalística individual, do outro.

Em meados do século XIX, a Inglaterra já tinha amadurecido com os pensamentos de DAVID HUME, ADAM SMITH, MALTHUS e RICARDO. STUART MILL, filósofo e economista, já publicara seus "Ensaio" e seus "Princípios de Economia Política", em que aplicara os fundamentos econômicos à filosofia social. O binômio Estado *versus* indivíduo passava a ser reduzido, sob muitos aspectos, a termos econômicos. Dêsse modo, as pelejas tributárias tiveram que tomar foros de filosofia social, no afã de harmonizar os apetites do fisco e a néo-plutocracia surgente.

O impôsto sobre a renda foi, então, sendo eleito como paradigma de racionalização do fisco, e, afinal, sua transcendência dentro do capitalismo individual foi sendo encarada como benéfica. Dêsse modo, se em 1862, Sir STAFFORD NORTHCOTE (7), imbuído apenas de *animus* fiscal, declarava que o *income-tax* representava "a reserva financeira da nação", já em 1867 JOHN NOBLE (8) plantava-se num ponto de vista mais amplo e, encarecendo a função altamente social do tributo, perguntaria: "Devemos nós abandonar êste instrumento de indubitáveis vantagens para o serviço público, ou devemos tentar, graças a êle, promover ainda mais a prosperidade e a bem-aventurança da sociedade?"

Assim, a pouco e pouco reconhecido como fator indispensável ao bom andamento dos negócios públicos e à segurança individual, foi o impôsto sobre a renda eternizando-se no sistema tributário do país, dentro dos novos rumos que as idéias socialistas estavam traçando ao mundo. E se em 1874 GLADSTONE tentou suprimir o tributo, baseando-se

em *superavits* orçamentários, já em 1880 apenas uma vez se referiu àquela abolição, isto porque diretrizes financeiras e reformas fiscais que êle próprio ajudara a implantar acabariam por reconhecer a oportunidade de transformar o *income-tax* em base permanente da receita nacional.

A partir de 1890, outros países começam a adotar o impôsto sobre a renda também sob aspectos não estritamente fiscais, mas como índice de afirmação do capitalismo. A Itália e a Alemanha passariam a utilizar-se do tributo sob formas bastante aperfeiçoadas. Tal fenômeno vai refletir-se na própria Inglaterra, que consegue tão alto grau de racionalização administrativa, que o impôsto deixará totalmente de ser injuriado. Aquêle caráter inquisitorial, que nos primeiros tempos fôra um dos principais responsáveis pela malquerença em que era tido o gravame, estava reduzido ao mínimo estritamente necessário à boa arrecadação. E então os problemas administrativos cederam lugar a problemas mais transcendentais, até que, por fim, se passou a discutir não mais o impôsto em si, mas os princípios que melhor o serviriam.

Surgem então as campanhas pela progressividade. Desde 1880 começam as investidas por um *income-tax* progressivo que de início é encarado como "absurdo e impossível", principalmente porque forçaria retrocesso a uma fase mais inquisitorial do impôsto, e fomentaria a "inssegurança econômica".

Pensava-se que aplicar totalmente o princípio da progressividade seria ferir fundamente as classes produtoras — isto é, o cerne do já então famigerado capitalismo inglês. E o Parlamento acabou por converter-se, desde os fins do século XIX, na arena em que se chocavam as forças mais pujantes do Império. Sustentando essa luta, vemos sucessivas Comissões (a *ministerial*, de 1904, a *parlamentar* de 1906, etc.) em que a *progressividade* é atacada ou defendida a sôlido das forças capitalísticas do país.

Dessa luta decorreram os mais díspares resultados: em 1907, por exemplo, ASQUITH, na Mensagem Orçamentária, batia-se por novas modificações no mecanismo fiscal do impôsto, dentre as quais salientava a *discriminação das rendas*. Procurou o Chanceler do Erário com esta medida, ao invés de forçar a progressividade nas camadas mais altas, insistir nas camadas mais baixas. E, assim, aumenta a vigilância sobre as pequenas rendas e

(7) Sir STAFFORD NORTHCOTE — *Twenty Years of financial policy* — Londres, 1862 — pág. 367 *apud* SELIGMAN — *Ibidem, idem*.

(8) JOHN NOBLE — *Fiscal Legislation* — 1842 — 1865 — *apud* SELIGMAN — *l'Impôt sur le revenu* — pág. 206.

evita sua evasão, embora fôsse encarando de modo diferente as rendas *ganhas* e *não ganhas* com esforço (*earned and unearned incomes*).

As peripécias parlamentares se sucedem, e só mais tarde (1909-1910), LLOYD GEORGE consegue implantar a pretendida reforma financeira de intensificação da progressividade nas rendas mais altas, pela qual, segundo nova discriminação, foram criadas as *super-taxes* — espécie de impôsto complementar, que possibilitou a implantação da progressividade além dos limites até então prefixados. Cumpre notar, porém, que ainda aí o impôsto não se tornou totalmente progressivo, pois de certa classe de rendas em diante a taxa passava a ser fixa, é dizer, *proporcional*, o que levou SELIGMAN (9) a declarar que o princípio adotado pela Inglaterra é o da *degressividade*.

E assim pode afirmar-se que só em 1910 terminou o longo processo caracterizante do impôsto sobre a renda na Inglaterra, tanto em seus aspectos administrativos, como políticos. Suas mais notáveis contribuições à experimentação tributária, assim como as suas mais notáveis concessões ao capitalismo podem ser assim discriminadas, em ordem cronológica (10):

- I — Harmonia entre os interesses locais e a produtividade do impôsto;
- II — Um engenhoso sistema de competência em que se harmonizaram os interesses da nação e os dos contribuintes;
- III — Ausência do processo inquisitorial;
- IV — O processo da retenção na fonte (*stop-page*);
- V — A moderação intencional da taxa;
- VI — Adoção da discriminação;
- VII — Adoção do sistema progressivo.

*

* *

Como se tem propalado insistentemente, já nos fins do século XIX o impôsto sobre a renda pode ser encarado como "um potente instrumento fiscal e social". Daí por diante, o estágio tributário a que se chegara permitiria o largo e contínuo emprêgo do impôsto como arma conivente do capitalismo. Após a guerra de 1914, o mundo se vai abis-

mar nos mais perigosos desregramentos que as novas tentativas socialistas iriam forjar; no entanto, a Inglaterra de PITT, PEEL e GLADSTONE, continuaria "driblando" tôdas as investidas dos mais tentadores credos políticos, firmada naquele conservadorismo tradicional que representa o equilíbrio das próprias instituições britânicas.

Usando sàbiamente dos impostos diretos e indiretos, o Govêrno inglês advertidamente enfrentou as piores crises que até hoje se desencadearam sobre a humanidade, ora restringindo o *tea-duty*, ora insistindo no *income-tax*, numa harmonia fiscal que só um largo tirocínio público poderia descortinar. Eis porque pode afirmar-se hoje, sem medo de errar, que na Inglaterra, a partir de 1910, o impôsto sobre a renda tem sido usado como um dos instrumentos daquele "*social control*" que os modernos estudiosos das ciências sociais, como L.L. BERNARD (11), professor da "Washington University", estão erigindo em ciência diferenciada.

Assim, se o *income-tax* foi um dos instrumentos mais seguros a que os velhos financistas se apegaram para equilibrar o "*individual capitalism*" que fecundara a Inglaterra desde o século XIII, continuou daí por diante a tatear o *security capitalism* que já surgiu em crise e que, afinal de contas, continua repelindo a agenda fiscal, cioso ainda do imemorial slogan — "*fiscus post omnes*".

Dêsse modo, não é difícil perceber por que o mundo começou a interessar-se pela fecunda experiência inglesa a respeito do *income-tax*.

A Alemanha, por exemplo, desde o século XIX veria intensificarem-se as discussões acêrca do impôsto sobre a renda. A velhíssima *teoria das faculdades*, de origem medieval, enquanto agitava o Parlamento inglês, proporcionava aos tratadistas alemães ótima seara. Já então, quando se discutiam os princípios básicos da tributação, era comum pensar-se em termos de *renda* e não mais de fortuna. E também ali a idéia de igualdade de sacrifício, num desdobramento lógico, levava a questão para o campo da progressividade.

Por esta razão, enquanto EDGEWORTH, na Inglaterra, distingue o "sacrifício igual" do "sacrifício proporcional", SAX, na Alemanha, defende ardorosamente a idéia dos impostos progressivos em "*bases puramente econômicas*".

(9) SELIGMAN — *L'impôt progressif en théorie et en pratique* — Paris 1909 — pág. 38.

(10) SELIGMAN — *L'impôt sur le revenu* — Paris, 1913 — pág. 262.

(11) L.L. BERNARD — *Social Control in its Sociological Aspects* — N.Y., 1939 — pág. 3.

E' certo que antes da reforma de PEEL, os economistas alemães se preocupavam muito pouco com o impôsto sôbre a renda; logo depois, todavia, alertados pelo capitalismo inglês, passaram a fazer da técnica e princípios do tributo ponto permanente de suas cogitações. Eis porque, na Alemanha, o terreno para o impôsto sôbre a renda, ao contrário da Inglaterra, foi preparado principalmente pelos financistas, entre os quais é lícito destacar WAGNER, que influenciou o próprio espírito inglês. Assim, ao tempo em que os estados alemães (Saxe, Baden, etc.) começam a adotar o tributo, já havia uma sedimentação doutrinária que possibilitou o estabelecimento rápido de um aparelho perfeito para a fixação do *Einkommensteuer*, que desde logo passou a ter papel saliente no quadro tributário do país. Tal foi a sua importância na Guerra Mundial de 1914, que logo em 1920, pela grande reforma financeira de ERZBERGER, o tributo passava da órbita estadual para a federal.

Também na Itália o impôsto sôbre a renda foi introduzido, tendo sido objeto de estudo desde a *Unificação*. Sabe-se mesmo que CAVOUR mandou um emissário à Inglaterra para observar *de-viso* o funcionamento do *income-tax*. Só em 1864, porém, o Parlamento aprovaria a "*imposta sui redditi della ricchezza mobile*", que teve a originalidade de ser um impôsto de *redistribuição*, porque, tendo o Governo necessidade de 3 milhões de liras, repartiu tal carga entre as províncias, e estas, por sua vez, entre as comunas; por êsse motivo, os contribuintes foram gravados por uma taxa fixa cuja intensidade independeu da capacidade contributiva de cada um. Apegaram-se certamente os legisladores à diferença fundamental que a doutrina italiana faz entre *reddito imponibile* e *reddito tassabile* que redundava em perguntar-se "que deve ser tributado?" e "que intensidade deve ter a taxa?" (12). Esquecido, porém, da fragilidade do capitalismo da Península, o fisco eliminou a segunda pergunta... Dos efeitos catastróficos dessa prática tão radical dá-nos conta a tradição italiana que legou à história tributária os exemplos das mais escandalosas evasões. O grande erro italiano foi não descobrir aquêle notável tato da morigerância inglês-

sa, que tão compensadores resultados legou ao tesouro. Eis porque, dispondo do "mais dócil, o mais admirável e o mais paciente dos animais humanos conhecidos na história fiscal", como escreveu LIZZATTI (13), o sistema italiano, embora pejado de ótimas medidas (como a "stoppage" e a discriminação), até hoje tem fracassado na prática, alertando com seu exemplo vivo a loucura de lançar tributos que não possam ser suportados pelo sistema capitalístico vigente.

A experiência norte-americana também não é das menos acidentadas. Embora seja relativamente moderna a admissão do *income-tax* no quadro tributário da Federação, o emprêgo de gravames análogos nas sub-estruturas governamentais data de época bastante distanciada.

Segundo LUTZ (14), a história da tributação estadual da renda, nos Estados Unidos, se desdobra em duas partes: a primeira, que cobre as experiências anteriores a 1911; a segunda, que começa com o *Wisconsin Income Tax Act*, de 1911. Data dêsse momento o período de sucesso para a administração do tributo, que até então se mostrara cheia de falhas administrativas.

O apêlo dos estados da federação ao *income-tax* vem de 1840, o que não se deve estranhar, pois desde 1634, estavam as colônias norte-americanas habituadas aos tributos de capitação. De modo geral, a evolução do tributo na América do Norte não difere da de outros países. Gravavam-se a renda da terra, os produtos, salários, juros, etc., até que a renda líquida chegaria ao fim a ser eleita como o instrumento mais perfeito de mensuração da capacidade tributária.

E' mesmo interessante notar que nos Estados Unidos pode ser indiciado um dos mais evidentes sintomas de reação do capitalismo individual contra o impôsto sôbre a renda. Assim é que, enquanto os estados do sul, quase exclusivamente agrários, insistiam no *income-tax*, embora obtendo baixa produtividade, os do norte, já industrializados e, portanto, em plena pujança do individualismo capitalístico, apesar de em estágio econômico mais avançado, continuavam insistindo nos capitais e na propriedade, reagindo acirradamente contra o tributo.

(12) Veja-se a respeito — EMANUELE MORSELLI — *Sistema Tributário Italiano* — *L'ordinamento delle imposte* — Padova — 1939 — págs. 3 a 6.

(13) Prefácio da obra de PIERRE PERDRIEU — *Les fraudes dans l'impôt italien sur les revenus de la richesse mobilière* — Paris — 1910.

(14) HARLEY LEIST LUTZ — *Public Finance* — N.Y. 1936 — pág. 134.

A guerra de Secessão forçaria os Estados do Sul a apegarem-se mais enêrgicamente ao tributo, com exceção de Virgínia. Ainda assim, porém, sua produtividade deixara muito a desejar. Daí por que os estadistas foram levados a pensar num modo de vencer a reação anti-fiscal dos Estados do norte, que, afinal, deviam ser o melhor viveiro do tributo. E a solução surgiu: quando as necessidades do país pareciam comprometer definitivamente o govêrno, a União tenta lançar, em 1862, o tributo, apelidando-o de *income duty*, tentativa que se tornou realidade apenas em 1864. As hostes capitalísticas, porém, não arrefeceram seu combate ao tributo. Assim, em 1870, a lei não foi renovada, sendo apenas adiada por mais dois anos, "and no longer", embora para o fisco a experiência tivesse sido feliz. E' que os magnatas exploraram a vivo os inconvenientes do gravame: desde os erros de teoria às isenções excessivas ou métodos administrativos defeituosos. Como consequência, o impôsto sobre a renda extingue-se em 1872 para o govêrno federal, subsistindo para os govêrnos locais.

A depressão final do século XIX, todavia, iria repercutir fundo nas esferas financeiras do país, levando o govêrno, em 1894, então sob a presidência de CLEVELAND, a recorrer novamente ao impôsto.

As lutas parlamentares dessa época são idênticas às do Parlamento inglês de PITT, PEEL, etc., com uma pequena variante: é que agora a palavra *socialismo* era um espantinho muito em voga, sendo como tal hábilmente brandida pelas forças capitalísticas reinantes.

Discutido o projeto no Congresso e transformado em lei, continua a tremenda reação das falanges do capitalismo individual-reacionário. Por fim, apegaram-se os detratores do impôsto à Constituição, principalmente ao artigo 1.º, seção 2, cláusula 3, que reza: "Representatives and direct taxes shall be apportioned among the several States"...

Assim, aquelas mesmas falanges que, segundo CHARLES BEARD (15), "haviã estruturado uma constituição em bases essencialmente econômicas", apegaram-se aferradamente a uma problemática subversão da ordem jurídica... E a lei, que fôra tentada para minorar a situação aflitiva das atividades rurais, é declarada inconstitucional pela

Côrte Suprema, o mesmo tribunal que sustentara o *income-duty* na Guerra de Secessão.

Perguntar-se-á por que agiu de duas maneiras distintas aquela Côrte Suprema. Mas, no caso, o paradoxo jurídico é apenas aparente. Como explica MUNRO (16), ao tempo da Constituição, entendia-se como impostos diretos somente as "poll taxes" e "taxes on land", sendo que todos os outros eram encarados como indiretos; em 1862, quando surgiu a controvérsia, êsse espírito ainda predominava — mas em 1894, ao contrário, entendeu-se que o "income-tax", constituindo um impôsto sobre a propriedade, era *direto*, tendo por isso que ser repartido pelos Estados...

Como se nota, por um hábil desvirtuamento dos postulados financeiros, as forças do capitalismo venciam a seara jurídica, deixando atônitos os velhos magistrados...

Só muito mais tarde, em 1913, quando então o capitalismo financeiro já estava consolidado, o "income-tax" pôde ser atribuído à União em virtude do "sixteenth amendment", que, embora discutido desde 1909, só àquela data conseguiu ser votado.

Esta emenda deu à União poderes para lançar e coletar impostos sobre a renda sem obrigação de redistribuí-los pelos Estados. E, dêsse modo, a União pôde lançar o novo "income-tax", mesmo em 1913, já agora em moldes mais perfeitos, capazes de trazer "uma nova era para a tributação sobre a renda", como escreveu BUEHLER (17). Esta emenda é devida em grande parte ao nome de EDWIN R. A. SELIGMAN, que tendo dedicado o melhor de sua vida à causa da implantação do impôsto sobre a renda em seu país, se desdobrou em esforços, legando também a nós outros os mais completos tratados até hoje existentes sobre o assunto. Ainda assim, com tôda a sapiência de SELIGMAN à dextra, a lei de 1913 estava longe da perfeição: lançado contra o capitalismo individual, o tributo chegou tarde e veio, ao contrário, ferir o *security capitalism*, já então decididamente pleatório. Dêsse modo, se de um lado se adotava o princípio da progressividade, de outro, desprezava-se o princípio da discriminação, o que levou o fisco

(15) CHARLES A. BEARD — *An Economic Interpretation of the Constitution of the United States* — N.Y. 1919 — pág. 324.

(16) WILLIAM BENNETT MUNRO — *The Government of the United States, National, State and Local* — N.Y. — 1926 — pág. 270.

(17) ALFRED G. BUEHLER — *Public Finance* — N.Y. — 1936 — pág. 378.

a primar em inconseqüências, taxando tão fortemente as rendas de capitais com as de salários. Outro sintoma agressivo: foi adotada inicialmente a “*stoppage at source*”, retenção nas fontes, à maneira inglesa, processo que depois se abrandou na “*information at source*”, mais perfeita e menos reacionária.

Graças em grande parte aos esforços de SELIGMAN, a lei foi aperfeiçoada em outubro de 1917 e, mediante outras reformas posteriores (1918, 1921, 1924 e 1926, etc.), o tributo foi sendo gradativamente amoldado às injunções do capitalismo financeiro.

*
* * *

Como já vimos anteriormente, ao alvorecer do século XX, consolidado o *security capitalism*, todos os grandes países, de modo geral, integraram-se nos novos rumos da tributação, que, buscando não satisfazer apenas a ganância fiscal, caminhavam seguros para o impôsto sôbre a renda. Mesmo a França — terrivelmente refratária ao tributo (a experiência medieval da *taille* lhe fôra muito penosa...) — seguiu afinal as pegadas norte-americanas; assim, em 1914, convertia-se em lei o celeberrimo projeto CAILLAUX, que perambulava durante quase uma década no Parlamento, onde sofreu dois anos de extremadas discussões na Câmara e cinco anos de sucessivas mutilações no Senado.

Na Grã-Bretanha, a *teoria das faculdades*, que teve suas bases na Idade-Média (época em que se fazia incidirem as taxas sôbre a fortuna pelo princípio da *juxta bonorum facultatem*) (18), proporcionara a teoria da “ability” que, hoje, fundamenta a universal teoria da capacidade tributária, fruto sazonado nas longas lutas pela justiça social, em que sempre redundavam as sucessivas tentativas para bem aquilatar a capacidade contributiva de cada indivíduo.

Dêsse modo, a consolidação do *security-capitalism* vem encontrar nos problemas fundamentais que circunscrevem a procura da medida ideal para bem aferir a capacidade de pagar impostos girando em dois polos teóricos: numa fonte primacial — a *renda*; e num princípio universal — a *progressividade*, que já deixara de dizer respeito ape-

nas à órbita empiricamente fiscal para envolver-se nos próprios domínios da economia matemática.

Cumpre-nos lembrar que, embora representativa de um fenômeno que data dos meados do século XIX, a expressão *security capitalism* é relativamente nova e, por isso, merece um comentário, embora apressado. Sua origem é alemã: surgiu numa discussão acêrca de *effektenkapitalismus*, que ROBERT LIEFMANN desdobrou no seu livro *Beteiligungs und Finanzierungsgesell-Schaften* — isto, em 1931 (19). Logo, porém, ingleses e americanos a adotaram, estando, hoje, já definitivamente integrada na terminologia anglo-saxônica, para acentuar com justeza o último estágio do capitalismo.

Fórmula econômica de generalização, o capitalismo, por isso mesmo, teria que evoluir segundo um número ilimitado de formas e aspectos. Local, nacional, internacional, segundo a extensão territorial dominada; privado ou público, segundo as relações entre indivíduos e o Estado; agrário, mercantil ou bancário, segundo a classe economicamente mais forte; etc.

Não há dúvida, porém, de que hoje, o mais importante fundamento para uma classificação mais precisa e atual terá que basear-se precipuamente no fato mais transcendentemente econômico de nossos dias: a transferência de capital. Aí é que poderemos lidar com valores mais decisivos para discernir um capitalismo individual — aquêle em que se depende diretamente do empresário-capitalista, sempre vinculado aos bens de produção; e o *security capitalism*, capitalismo financeiro, como alguns o denominam, em que os instrumentos de riqueza tendem progressivamente para a impessoalidade. No primeiro caso, o capitalista se financia a si mesmo, por pequeno período de tempo, lançando mão, no máximo, do crédito comercial; no segundo caso, é o próprio crédito que passa a ser a pedra fundamental da economia, concentrando em si todos os investimentos. Enfim, no primeiro caso, o trabalho é essencial, o capital é subsidiário; no segundo, dá-se a completa inversão desses valores.

Não há dúvida de que hoje a economia tende para equações cada vez mais abstratas. Assim, o valor *crédito* substitui o antigo valor *dinheiro* e o obsoleto valor *trabalho*. O “dinheiro funcional”, gi-

(18) SELIGMAN — *Essays in Taxation* — N. Y. — 1905 — pág. 44.

(19) Apud GEORGE W. EDWARDS — *The Evolution of Finance Capitalism* — N. Y. — 1938 — Nota 2 — página 339.

rando muita vez capciosamente, exacerbou de tal maneira o dinamismo econômico que os fenômenos da produção vão sendo relegados a um plano secundário, simplesmente vegetativo — situação perigosíssima que foi levando o Estado intervencionista e os magnatas bem informados a uma fusão de forças para cercear a insegurança crescente. Daí surgir nos países mais avançados a idéia do *security capitalism*, sistema mediante o qual se procura um equilíbrio entre o capital estagnado e o investimento ruinoso, por meio de "investimentos de crédito", cujo ideal, conquanto ainda seja velha fórmula — financiamento do trabalho — resvalou das mãos do produtor para as mãos do banqueiro, do incorporador, do intermediário, enfim.

A economia clássica levava em conta apenas três fatores primários — terra, capital e trabalho. Surgiu depois o empresário. Na época atual, porém, a figura do empresário se desdobra incoercível. E, no mínimo, podemos encontrar três pessoas distintas: o indivíduo que poupou um determinado capital — o *saver*; o indivíduo a quem se entregam estas economias — o banqueiro — o *banker*, o *receiver of saving*; e o indivíduo que, afinal, lança mão deste capital para invertê-lo em determinado ramo da produção — o produtor, o *investor*.

Dêse modo, o banqueiro funciona como elemento bilateral, agindo para o *saver* e para o empresário, exacerbando, pois, o valor atual do crédito. Estas três figuras são as básicas. Mas muitas outras podem surgir, em desdobramentos marginais, aplicando-se no investimento de um mesmo capital e, portanto, beneficiando-se com a mesma renda.

Por outro lado, a renda se transmuta vertiginosamente em uma enorme variedade de sub-aspectos obscuros, ora confundindo-se com o capital, ora com o lucro bruto, ora com o rendimento líquido, etc. Dêse modo, a mudança de regime capitalístico veio afetar diretamente os dois polos clássicos do imposto sobre a renda: a fonte do tributo, que muitas vezes escapa por entre as malhas do fisco, capciosamente transfigurada; e o princípio norteador da intensidade das taxas — a progressividade.

Quanto ao princípio da progressividade, as dúvidas hoje vão rareando. Se a velha escola holandesa — PIERSON, TREUB, VAN DER LINDEN e outros — resumiu o princípio a uma fórmula econômica, calculada em função da hierarquização das necessidades, de um lado, e das utilidades finais, de

outro — o que levou o problema, afinal, para o campo da marginalidade das rendas — a escola alemã — SCHÄFFLE, SREIN, GUSTAVE CÖHN e outros — iria eleger uma progressividade também de bases econômicas, pela aplicação da teoria do *decrécimo gradativo da utilidade final*, o que na prática não difere essencialmente do pensamento holandês. Apuradas estas fórmulas, terminaram por merecer tratamento essencialmente matemático, do que resultou o princípio de CÖHN, segundo o qual a *progressividade, aplicada às utilidades, era igual à proporcionalidade, aplicada às disponibilidades*.

Tôdas essas idéias estão hoje consubstanciadas na teoria do *equal marginal sacrifice*, de EDGEWORTH que partiu do pressuposto moral de que não se deve procurar apenas o sacrifício *equal*, mas o sacrifício mínimo.

Por fim, a progressividade deixou de ser um princípio restritamente fiscal, seguindo hoje insuspeitados caminhos, elevando-se aos mais altos propósitos, diante dos quais a tributação deixou de ser arma exclusivamente fiscal para transformar-se em elemento de repercussão política imediata. Aquela justiça que visava apenas a jactância do tesouro foi ultrapassada. A tributação, pela sua base econômica, foi eleita inegável instrumento político, o qual só deve ser usado em benefício do progresso social.

Não é de estranhar, pois, que o imposto sobre a renda, por todos os motivos o mais afeito à progressividade, tenha sido utilizado sucessivamente como o instrumento mais próprio para a melhor "distribuição das cargas tributárias", onde CARVER (20) afirmou estar o problema fundamental da justiça tributária.

Procurando em cada contribuinte aquela "margem" de sacrifício que pode sustentar o Estado — "*equal marginal sacrifice*" — o imposto sobre a renda, embora não realizando o milagre pregado por EDGEWORTH (21) — "os mais ricos devem ser gravados em benefício dos mais pobres até que se obtenha a igualdade absoluta de fortunas" — foi possibilitando ao Estado os meios menos inseguros para aplicar aquela justiça distributiva de

(20) THOMAS NIXON CARVER — *Essays in Social Justice* — Cambridge — 1915 — pág. 409.

(21) EDGEWORTH — *The pure Theory of Taxation* — apud SELIGMAN — *L'impôt progressif* — pág. 290.

que nos falava ARISTÓTELES, tratando desigualmente as fortunas desiguais.

Não há dúvida, porém, de que apenas a boa aplicação do princípio da progressividade já não bastaria, se às fontes do tributo, as rendas, não estivessem cuidadosamente hierarquizadas de acordo com sua função vantajosa ou nociva dentro da coletividade que o *security capitalism* hoje vincula fundamentalmente.

O velho binômio inglês — rendas ganhas ou não com esforço (*earned* ou *unearned incomes*) — então se multifraciona em outras indagações sumamente valiosas para o esclarecimento do fisco: regulares, não regulares; fungíveis, não fungíveis; materiais, psicológicas; morais, imorais, etc.

Assim, a distinção das rendas se vai fazendo em função de sua natureza frente ao regime capitalístico vigente, o que leva sem dúvida a uma hierarquização de fundo moral-econômico, baseada cada vez mais na figura do rendeiro. A esta hierarquização de rendas vai servindo uma gradação mais ou menos violenta de taxas — fenômeno que de tal modo exigiu o desdobramento do impôsto, que, hoje, nos países mais avançados, o tributo foi erigido a verdadeiro sistema tributário autônomo, marginal aos quadros preenchidos pelos outros gravames (22).

Todos êstes fenômenos são aguçados, atualmente, pela complexidade evolutiva do *security capi-*

talism em florescência. A figura do banqueiro cresce, à medida que a economia se afunda no aranhol do crédito. Dêsse modo, se no início da era industrial as relações entre empresários e banqueiros eram negligentes; se, mais tarde, há contrôle do banqueiro sobre o empresário; hoje, dadas as depressões de duas guerras sucessivas, e embora os Estados venham procurando auxiliar o produtor, o banqueiro continua sustentando uma verdadeira pressão econômica sobre o industrial.

Dessa maneira, não há dúvida de que uma boa aplicação do impôsto sobre a renda levará, cada vez mais insistentemente, não propriamente a uma simples qualificação de rendas, mas principalmente a uma qualificação dos rendeiros.

Hoje, ao *guichet* do fisco surgem três figuras distintas, que às vezes se confundem no mesmo contribuinte: o *saver* — o que economiza; o *banker*, o que especula com o capital alheio; e o *investor*, que pode estar produzindo com capital próprio ou alheio.

Qual dêles é mais útil ou nocivo à sociedade, é a pergunta que se faz o fisco, todos os dias. Qual dêles deve ser mais ou menos taxado é o problema que o fisco todos os dias tem de resolver. Por estas razões, à medida que se exacerbarem os jogos do crédito, à medida que se expandir o capitalismo de segurança, à medida que a economia tender para a impessoalidade, o impôsto sobre a renda hipertrofiará mais e mais o seu caráter pessoal, “evoluido”, pois, para uma derivante sutilíssima da *capitação graduada* medieval...

(22) Veja-se, a respeito, *Renda, medida tributária*, que publicamos em julho de 1945 nesta Revista.