

# RENDA --- MEDIDA TRIBUTÁRIA

JOSÉ SALDANHA DA GAMA E SILVA

Técnico de Orçamento

A CONCEITUAÇÃO de renda é tão difícil que tem levado à confusão muito tratadista renomado. Fenômeno que resulta hoje mais da mobilidade do crédito que da intensidade da produção, a renda, na sua trajetória de produto do capital que a êle tende ou não a incorporar-se, confunde-se muitas vezes com rendimento; outras, com os juros; ainda outras, com o produto real; outras, ainda, com o simples incremento do capital; etc. Como se vê, há tôda uma gama de nuances em que se espraia “o fluxo da renda”, como chamou SELIGMAN.

É bem certo que podemos lançar mão de definições “fáceis”, como esta, da *Enciclopedia Espasa Calpi*: “renda é a utilidade ou o benefício que rende anualmente uma coisa”. A verdade é que a facilidade da forma, aí, esconde tôda a complexidade do conceito. Lembre-se, porém, que esta complexidade nem por isso tem conseguido esmorecer o fisco para uma de suas mais velhas pretensões: a eleição da renda à categoria da mais perfeita medida tributária.

Não há dúvida de que o conceito de “renda tributável”, seguindo o de renda do capital — o lucro — cada vez mais se afasta do seu primário conceito econômico: se a renda, em sentido lato, é qualquer produto da natureza, do capital, ou do trabalho, fiscalmente falando é, acima de tudo, um *produto do contribuinte* — o que circunscreve sua caracterização a intransponíveis fatores de subjetivismo.

E aí está a razão por que o atual impôsto sôbre a renda ainda se ressent de uma base mais segura em que se firmar. Embora seu embrião venha rolando desde a mais remota antiguidade, ainda hoje êle pode ser considerado um “fenômeno moderno”, como o fêz SELIGMAN. Assim, embora a busca dêste precioso instrumento de mensuração tributária venha das mais antigas sociedades organizadas, ainda hoje o fisco titubeia diante da capacidade contributiva de cada indi-

víduo, no momento mesmo de incidir sôbre aquilo que se julga o *optimum* tributável.

Eis por que, hoje, simplificadas as linhas evolutivas do impôsto, se vê com facilidade que a sua história pode ser confundida com a história das conquistas cotidianas pela evolução da justiça tributária — o que equivale a dizer — a conquista pela mais ampla função social dos impostos, que, passando por TURGOT e ADAM SMITH, MALTHUS e RICARDO, iria culminar na teoria *sócio-política do impôsto*, com que WAGNER (1) houve por bem teorizar tôda a tributação.

Dêsse momento em diante tôda a tributação vai terminar escandida em arma de dois gumes: — de um lado, o Estado; de outro, o indivíduo. E vai coincidir com êste período o seu elevamento a arma política — chave-mestra do protecionismo, livre-cambismo, etc. — crescendo desde então como fator de humanização do poder público, eternizando-se mesmo os impostos como fontes das mais ardentes discussões políticas.

Resultado dêste fenômeno são tôdas as teorias surgentes para a racionalização do impôsto sôbre a renda, que beiram a própria economia matemática. Dessa maneira, se a ganância fiscal tem aumentado sempre, a paciência e a aplicação dos nossos mais caros economistas continuam a lição de ADAM SMITH, atenuando as crises e salvaguardando a bolsa privada.

Ao alvorecer do século XX, vamos encontrar todos os grandes países integrados nos mais avançados rumos da tributação, que procuram então o equilíbrio entre a economia individual e a economia estatal. Da *juxta bonorum facultatem* medieval, os inglêses criaram a moderna teoria da *ability* — hoje universal — destinada a solver as crises entre o tesouro público e o contribuinte.

(1) ADOLF WAGNER — *Traité des Sciences des Finances* — Paris, 1909 — Vol. II, pág. 407.

Do medievo princípio da grosseira proporcionalidade do sacrifício, passou-se hoje ao princípio da *progressividade* que, modernamente, deve ser calculada em função da hierarquização das necessidades, de um lado, e das utilidades finais, de outro, como queria a escola holandesa de PIERSON, TREUB e outros, princípio de que a escola alemã de SCHÄFFLE, STEIN, GUSTAVE CÖHN e outros iria deduzir a teoria do *decréscimo gradativo da utilidade final*. Assim, vai-se conseguindo uma progressividade em bases econômicas, já hoje glossada no clássico princípio de CÖHN — a *progressividade aplicada às utilidades é igual à proporcionalidade aplicada às disponibilidades*.

Atualmente, todo o pensamento a respeito está vasado na teoria do *equal marginal sacrifice*, de EDGEWORTH, segundo a qual os sacrifícios dos contribuintes, além de relativamente iguais entre si, devem representar um *minimum* — apuração que só é economicamente perfeita se forem levadas em conta as variações das utilidades marginais dos patrimônios.

Como se vê, todo um mundo de teorizações profundas foi construído sobre esta base ardua que é a *renda*.

\*  
\*     \*

Desde a antiguidade vem o fisco pretendendo racionalizar sua atuação. Excetuados certos períodos de crise absolutista — como o dos Médicis, em Florença, ou de Luís XIV, em França — geralmente o Estado tem procurado aperfeiçoar gradativamente melhores instrumentos para a operação de transferir o dinheiro da bolsa do contribuinte para as arcas do tesouro.

Vemos mesmo que os governos têm sempre procurado vencer os obstáculos opostos aos tributos, obstáculos que podem ser grupados em dois fogos que se cruzam: o primeiro, a aversão do contribuinte ao impôsto; o segundo, a dificuldade de o fisco distribuir com equanimidade o gravame. O primeiro vai sendo vencido por uma doutrinação pertinaz que procura despertar no cidadão a “consciência do tributo”, a *tax-consciousness*, como a chamam os americanos do norte. Neste ponto, o fisco enfrenta duas situações: o contribuinte é pobre e o tributo lhe é um sacrifício; ou o contribuinte é abastado e, julgando prescindir das vantagens dos serviços governamentais, sente-se desobrigado de para eles contribuir. Hoje

é assim; e foi sempre assim. Um filósofo grego, que também bebeu cicuta, chegou mesmo a escrever a respeito: “todos nós gostamos de fazer de nossas casas um abrigo onde a lei não ouse entrar”... (2).

De outro lado, para a consecução daquela equanimidade tributária tão querida dos autores socialistas, tem o fisco tentado vários caminhos. A princípio, o instrumento de que lançou mão era o mais tóscico e fácil de encontrar — o próprio contribuinte: era a *capitation humaine*. Logo, porém, o patrimônio passou a ser mais importante que o indivíduo. E, mesmo nos primórdios dos impostos de capitação, lançados promiscuamente sobre todos os cidadãos, surgiram os impostos sobre a propriedade. O patrimônio, de simples medida acessória, passa depois a ser o principal instrumento de mensuração da capacidade contributiva, situação que terá seu *climax* com o surto comercial das cidades medievais.

Ainda na Idade Média reponta um outro critério de mensuração fiscal: as despesas do contribuinte — consequência do progresso econômico que provocara diferenciação de classes, patente mesmo pelos gastos individuais. Nota-se então um fenômeno singular: o fisco hesita entre o capital e seus produtos que, então, começam também a diferenciar-se. Impotente para gravar esclarecidamente aqueles últimos, o fisco apela para as despesas, como meio *indireto* de atingi-los.

Nos séculos XVII, XVIII e princípios do XIX, começam a ser usados como instrumento fiscal, não mais o indivíduo, nem seu patrimônio indistinto, nem suas despesas. É que surgem então os próprios produtos, como fontes tributárias. É a época em que o fisco principia a interessar-se pelos produtos agrários, pelos alugueres de casas, etc. Salientam-se as *taxas reais* — gravames que incidiam diretamente sobre os *bens*. Assim, por exemplo, na época das *talhas*, o fisco onerava indistintamente *todos os produtos brutos*.

A injustiça de tais práticas foi logo evidenciada. Se, por exemplo, se conseguia de um pedaço de terra determinado produto, sem grande esforço, este não podia ser equiparado a um produto igual, conseguido, porém, em condições mais penosas, sendo despendidos adubos, maior trabalho, etc.

(2) PHOCION — *Entretenimentos sobre a relação da Moral com a Política* — Trad. de José Mendes da Costa Coelho — Bahia, 1826 — Pág. 19.

Assim, era iníquo que se taxassem com igual rigor os dois produtos, pois que o beneficiário do segundo seria flagrantemente injustiçado. Daí tentar-se, em última etapa, uma diferenciação entre o *produto bruto* e o *produto líquido* — este último, o *produto limpo*, isto é, com todo o seu custo de produção deduzido (3).

Começa depois o fisco a encarar o produto, não mais através da riqueza que o produziu, mas em função do seu proprietário — é o último estágio fiscal que já pode ser pressentido na época em que as *talhas*, na França, procuram atender à diversidade individual dos contribuintes. Daí, pela primeira vez, surgir frente ao fisco a idéia de *renda*, isto é, o produto encarado através do seu proprietário. Como disse SELIGMAN (4), “uma vez que, sob o regime da propriedade privada, toda espécie de propriedade pertence, em última análise, a um indivíduo, gravar o produto de um bem redundante, finalmente, na realidade, em gravar a renda de um indivíduo”.

Chegávamos, portanto, ao último estágio evolutivo daquele instrumento de mensuração da capacidade de pagar, há tantos séculos demandado. Mas a evolução da propriedade privada, que vai inflexivelmente afastando os fatores econômicos da terra para o crédito — em outras palavras: do trabalho para o capital — foi denunciando novos aspectos a serem levados em conta.

As rendas, já então diferenciadas do capital, passam a diferenciar-se entre si. E começaram a interessar ao fisco as *fontes* da renda. Regulares? Não regulares? Fungíveis? Não fungíveis? Psicológicas?

Daí o dilema: se a distinção das rendas passou a ser feita pela *sua natureza*, a gradação da taxa não podia continuar a ser feita apenas em função do *seu montante*.

Ficou evidenciado que há toda uma gradação que vai do *homem* — fonte imediata de renda — até a *renda da renda*, que é aonde levam os atuais jogos do crédito. Era possível continuar o fisco tratando igualmente o *braço* que trabalha

e a *mão* que apenas arrebanha uma parcela do produto ganho com o esforço alheio?

E tivemos então a distinção clássica entre *rendas* ganhas, ou não, com esforço. As *earned* ou *unearned incomes* — da teoria inglesa; e as *fundirte* ou *unfundirte einkommen*, da teoria alemã. E daí toda uma extensa discriminação de rendas, segundo a qual o moderno fisco procura salvar o *trabalho*, do *capital*, chegando mesmo já hoje a sopesar também as condições individuais de cada contribuinte, procurando, por meio de abatimentos e deduções, preservá-lo, segundo um mínimo de subsistência. Dêsse modo, passa o contribuinte que produz a ter um *valor econômico passível de consumo*, como nos lembra um dos maiores economistas ingleses da atualidade — FRASER (5).

Tem hoje o fisco dois capitais a considerar: o capital humano — o braço que trabalha — e o capital moeda — o valor que se transfere. A mobilidade desses dois capitais vai engendrando todo um aranhol de jogos capciosos, que o fisco vai tentando surpreender a todo transe.

Taxar apenas o *produto líquido* já era uma conquista. Mas, era possível avançar mais: taxar o *produto líquido*, afinal, representa taxar a *renda bruta*. Se, por exemplo, o cidadão cultiva um terreno hipotecado, é claro que o produto deve ser também utilizado para o resgate da dívida. Como se vê, o produto, no caso, não coincide com a renda líquida. Eis por que a renda líquida passou a ser caracterizada como o resultado da diferença entre a renda bruta (ou produto líquido) e toda a *renda utilizada para que o capital não pereça* (6).

Hoje, dentro de toda a intrincada rede de investimentos pessoais (*investments*); investimentos em sociedade (*corporations*); economias (*savings*), etc. — perde-se o fisco em surpreender, analisar, desbastar, muitas vezes, onde está realmente aquele elemento preciso de mensuração tributária — a renda líquida — para então classificá-la judiciosamente e gravá-la com equidade.

(3) RICARDO chegou mesmo a escrever: “se eu tenho 1.000 de renda e me cobram 100, o tributo é sobre a renda se eu gastar 900; mas se eu continuo gastando 1.000, é sobre o capital”. — In “Des Principes de L’Economie Politique et des Impôts” — Paris, 1819 — Vol. I, págs. 242.

(4) SELIGMAN — *L’impôt sur le revenu* — Paris, 1913, pág. 13.

(5) LINDLEY M. FRASER — *Economic Thought and Language* — Londres — Págs. 337/338 — V. nota a respeito das isenções referentes a “personal allowances” e “exemption Minima”.

(6) O produto líquido é igual ao produto bruto, deduzido o custo de produção.

Daí hoje todo um complexo de leis, regulamentos, etc. — que procuram nos países mais avançados moldar o impôsto sôbre a renda — já hoje um difuso sistema de tributos, sub-tributos, adicionais, etc.

\*

\* \*

Do que tentamos expor até aqui, deduz-se que a renda já hoje deve ser caracterizada como o que SELIGMAN (7) chamou “um influxo de benefícios ou utilidades expressos em dinheiro”. Isto é: *lucro*.

A renda, pois, seria o resultado concreto da mobilidade do capital, transformando-se afinal na base do atual capitalismo, pois que de tal modo o seu valor econômico se firmou nos sistemas atuais, que autores como êste mesmo SELIGMAN resolveram o velho círculo vicioso — segundo o qual se pergunta se a renda deriva do capital, ou vice-versa — respondendo que “a renda é primária; o capital é que é secundário” (8).

Como se percebe, tal afirmativa vem demonstrar que o fisco andou com acêrto, ao eleger imemorialmente a renda como o melhor instrumento de aferição da capacidade contributiva. Todavia, além dos problemas, cada vez mais caóticos, de discernir dentre os intrincados jogos do capitalismo o que é realmente *renda tributável* — isto porque, como já vimos, ela pode ser confundida com qualquer outro tipo de incremento do capital — ainda há outros fatores que têm desafiado a argúcia dos fiscalistas, durante séculos. E êstes dizem respeito ao segundo aspecto da renda como medida tributária, qual seja: com que intensidade deve ser taxada a renda tributável? Sim, a renda deve ser o índice da capacidade tributária. Mas *como* taxá-la corretamente? Como deve o fisco operar para que descubra com exatidão o afluxo periódico daqueles benefícios e utilidades de que nos falam os economistas, e gravá-lo justa e oportunamente?

As rendas não são uniformes, vêm de fontes diversas, podem ou não agregar-se ao capital, representam ou não um esforço socialmente honesto. Como individualizá-las sem enganos, de tal modo que as taxas lançadas representem o ideal da justiça tributária? Como qualificá-las, de tal modo

que o gravame oscile entre as facilidades dos impostos reais e as vantagens dos impostos pessoais?

As soluções baseadas no princípio da progressividade têm sido as mais variadas e vêm permeando as práticas fiscais, século por século. A civilização grega, por exemplo, nos deixou uma experiência salutar, a respeito. O *éisfora*, que para autores como GLOTZ (9) é considerado verdadeiro impôsto sôbre a renda, legou-nos, a respeito, uma longa linha de evolução. Tendo atingido seu apogeu durante a decadência da civilização helênica, o *éisfora* representa um dos esforços do fisco para “driblar” a crise econômica causada por um fenômeno insuspeitado: a mercantilização da agricultura — que levava a renda do campo para o capitalismo das cidades. Emancipando-se da gleba, a riqueza tornou-se fundamentalmente mobiliária. Daí o *éisfora*, que surgiu como um impôsto sôbre o capital latifundiário, chegar a vero impôsto sôbre a renda, como o entendem WAGNER, GLOTZ e outros.

A medida da capacidade contributiva funcionava então mediante um mecanismo que se baseava na própria divisão de classes iniciada por SOLON — verdadeira hierarquização de base econômica. Segundo nos contam BÖCKH, MEYER, GLOTZ e outros, o fisco chegou a conseguir “organizações cadastrais”, de acôrdo com a caracterização de cada contribuinte. Sabe-se mesmo que a prática fiscal em prol da progressividade culminou neste ponto: num determinado momento, o fisco fazia uma “capitalização imaginária” de tôdas as rendas de cada cidadão. Conseguia-se dêsse modo artificial um “patrimônio tributável”, que então era gravado por uma taxa fixa. Mas não se pense que o fisco caía no êrro crasso da *proporcionalidade grosseira*. Ao contrário, conseguiu por fim uma progressividade perfeita, não em função das taxas, como hoje, mas em função do acêrvo de rendas. Em verdade, o *patrimônio tributável* representava para o fisco *doze anuidades*, isto é, doze anos de renda capitalizada. Ficava, assim, o fisco, para cada caso, de posse de doze unidades distintas e iguais entre si. E, então, vinha a gradação progressiva: para os *pentacomédinos*, a taxa incidia sôbre as doze unidades; para os *cavaleiros*, sôbre 10 unidades; e para os *zeugitas*,

(7) SELIGMAN — *Studies in Public Finance* — N. York, 1925 — Pág. 99.

(8) SELIGMAN — *Idem, idem*, págs. 103 a 105.

(9) G. GLOTZ — *La cité Grecque* — Paris, 1928 — Pág. 362.

sôbre 6 2/3 unidades (10). Mais tarde, as exigências de guerra levaram o tributo até a última classe de SOLON, o que levou o fisco a *também* graduar, por fim, a *própria taxa*.

Como se vê, os gregos conseguiram uma perfeita progressividade, uma progressividade bilateral, variando com o *capital* e com a *taxa*.

Já com a civilização romana não evoluiu o conceito fiscal de renda. O *tributum civium romanorum* ou a *lustralis collatio* — formas romanas do *éisfora* — nada mais foram que grosseiras figuras de capitação graduada, simples *empréstimos compulsórios*.

A Idade-Média, porém, ia ser uma riquíssima fonte de experiências. Foi comum nas cidades italianas o uso da *décima*, inovação florentina que começou gravando exclusivamente o capital, passou a gravar indistintamente rendas e capital e terminou gravando só as *rendas*, no auge do mercantilismo florentino.

Foi em Florença que o impôsto aprimorou a progressividade de base helênica, chegando o fisco a instituir dois regimes: um, da *regola* ou *norma*, tabelas de taxas fixas; outro, *arbitrário*, segundo o qual o próprio contribuinte escolhia uma taxa para ser gravado... É bem verdade que, como deixa entrever um clássico italiano, GUICCIARDINI (11), tôdas estas medidas visavam muitas vezes encobrir a pilhagem dos tiranos, como os Médicis; não há dúvida, porém, de que, cientificamente falando, tais medidas eram verdadeiras conquistas, e a *décima graduada* — *decima scalata* — representou na Idade Média um novo marco na mensuração da renda tributável — aliás, o primeiro marco de base estritamente capitalística.

Com a extinção gradativa do feudalismo, surgem os primeiros estados nacionais organizados. E ainda aí a renda continua a ser encarada pelo fisco como um ideal instrumento aferidor da capacidade contributiva. Ainda no século XIII, a *talha* — vero impôsto sôbre a renda — vai espalhar-se por tôda a Europa — perseguindo o capital — desde sua formação à sua consumação — tomando ora o aspecto de impôsto real, ora de im-

pôsto pessoal. Subsistindo até o século XVIII, a *talha* chegou em França a ser um apurado tributo, que levava mesmo em conta uma *qualificação* dos contribuintes. E embora terminasse manejada apenas pela fantasia de reis absolutistas, chegou a *talha* à categoria de vero impôsto nacional, incidindo sôbre as rendas individuais, e servindo de combate às iniquidades dos impostos indiretos, como as *cises*, *accises*, a *gabelle*, etc.

\*  
\* \*

A evolução do moderno impôsto sôbre a renda começa em 1799, na Inglaterra, com o primeiro ministro PITT. Dêsse ano em diante o impôsto se tem alastrado pelo mundo inteiro, chegando hoje a ser o alicerce de todos os esquemas tributários mais importantes. E durante tôda a evolução desta figura tributária temos visto a repetição cíclica de todos os estágios por que passara a renda desde a antiguidade, como medida tributária. O próprio PITT lançou um *income-tax* que era uma miscelânea de impostos a gravar a renda por todos os lados: através do capital, benefícios, despesas, etc.

Hoje, levantadas as perspectivas históricas que circunstanciam os fenômenos, percebemos que a atuação do fisco frente à renda se tem repetido com freqüência: a experiência helênica nos mostra o fisco a gravar primeiro a renda, através do capital, mediante uma capitalização artificial. Esta prática — quer dizer: gravação da renda através do capital — vai-se dissolvendo pela Idade Média, com o aperfeiçoamento da *decima scalata* e das *talhas*, que já evidenciam a determinação fiscal de gravar a renda pela renda, isto é, a renda como medida tributária ideal da própria renda.

PITT, em 1785, esclarecido pelo exemplo holandês, tentou mesmo um método drástico, quando, sob o nome de *assessed-taxes*, reuniu vários impostos sôbre criados masculinos, carruagens, cavalos, etc. tributos domésticos sôbre o luxo, como eram chamados, criando a figura da *renda presuntiva*, renda medida através das despesas.

Hoje, chegada a época em que se vêm concretizadas as bases do crédito, fenômeno que leva a economia a tender inflexivelmente para uma realização em valores cada vez mais abstratos; chegada a época em que, como disse SPENGLER, só se pensa em *têrmos de dinheiro*; chegada a

(10) Veja-se a respeito também FREDERICO LÜBKER — *Lessico Ragionato della Antichità Classica* — Trad. italiana da 6.ª edição alemã — Pág. 414.

(11) *Opere Inedite di Francesco Guicciardini* — Publicate per cura dei conti Piero e Luigi Guicciardini — Firenze, 1858 — Vol. II, pág. 69.

época em que a moeda, ao invés de *representar* os bens é *investida* em bens (12); chegada a época em que o “dinheiro funcional”, pelos seus giros capciosos, distancia cada vez mais o homem, do produtor, e o trabalho, da produção; era natural que se pensasse em termos socialísticos. Assim, nesta época de tal dinamismo econômico que os fenômenos da produção são relegados a um plano secundário de *estática* econômica, de mero fenômeno vegetativo, era natural que, no momento em que se procurasse cercear os vícios do capitalismo, o fisco tentasse gravar o próprio capital. E o tem feito mesmo *através* das rendas. Isto nos tem levado a inverter a velha situação: ao invés de, como os gregos de A.C., tentar capitalizar as rendas, o fisco, cioso da vertiginosidade dos fenômenos do crédito, hoje passou a conceber o próprio capital em *términos de renda*. Ao invés de uma capitalização artificiosa das rendas, o fisco, ansioso hoje de sustar o dinamismo do crédito, vai sutilmente inovando uma (perdoem-nos o neologismo) *rentificação do capital*.

É este fenômeno que explica a plethora dos atuais impostos sobre a renda, que são, em cada país, um complexo sistema de tributos também sobre o capital, em que a renda aparece as mais das vezes apenas com as características de um multiforme *instrumento de mensuração*, e não de *fonte tributária* independente.

(12) SPENGLER — *La decadencia de Occidente* — Trad. Morientes — 2.<sup>a</sup> edição Calpi — 1925 — Vol. IV, pág. 322.

Embora gravando o rendimento líquido, com tabelas proporcionais, gravando a renda líquida, com tabelas complementares progressivas, o fisco brasileiro, por exemplo, nada mais pretende que, estreitando paulatinamente o campo tributável, ferir com maior precisão os capitais em giro.

Nem são outras as razões que os Estados Unidos têm em mira quando, além de subdividirem o seu imposto por dois níveis de governo, o diversificam por todo um acúmulo de tributos — ora pessoais, ora reais — que por sua vez ainda se diversificam por todo um acúmulo de sub-tributos, como a *Taxation of Business Profits*, que se ramifica em *Excess Profits Tax*, *National Defense Contribution* e *Taxation of Remaining Profits*.

Vê-se, pois, quão alerta tem andado o fisco, amoldando-se maneiramente às injunções daquele rentalismo econômico que o dinamismo de nossos dias lhe vai impondo. E em verdade, possibilitando ao Estado os meios seguros para, através das rendas, ferir desigualmente fortunas desiguais, vai o fisco moderno, esclarecido e oscilante, tentando corrigir as imemoriais iniquidades sociais, levando-nos mesmo a acreditar afinal naquele milagre previsto por EDGEWORTH — “os mais ricos devem ser gravados em benefício dos mais pobres, até que se obtenha a igualdade absoluta das fortunas” (13).

(13) EDGEWORTH — *The Pure Theory of Taxation* — Apud SELIGMAN — *L'impôt progressif* — Op. cit., pág. 290.