

Transcendência do imposto sobre a renda

JOSÉ SALDANHA DA GAMA E SILVA

Técnico de Orçamento.

QUALQUER tributo representa a transferência do capital particular para o capital público — os fundos do Estado. Um imposto, portanto, tem sempre duas repercussões distintas: no acervo do contribuinte, por subtração; no acervo do Estado, por adição. Mesmo que o tributo seja lançado mediante uma suavíssima *ratio-fiscalia*, sendo apenas aquela contribuição justa para manter o Estado, de que nos falava H. C. ADAMS; mesmo que o tributo procure ser apenas um elemento meramente *fiscal* — tímido instrumento das finanças públicas; a ambivalência de suas repercussões será sempre uma decorrência fatal. Isto, porque o tributo proveio de um capital particular, pesou com maior ou menor intensidade no patrimônio de um indivíduo qualquer.

No conflito entre a bolsa do particular e as arcas do Tesouro Público está, pois, a primeira repercussão econômica da tributação. Este, porém, é um *conflito primário*, que pode ser atenuado por medidas acautelatórias, conscientemente dosadas, medidas tôdas que vão sendo pautadas pelos cânones tributários que desde ADAM SMITH nos habituamos a repetir incessantemente — *equidade*, *certeza*, *conveniência* e *economia* — e que já hoje vão esteiando aquilo que se poderia chamar a *ratio-economica* dos impostos. Assim, a tributação, hoje, é uma arma dirigida, que, quando utilizada por um governo não intervencionista, é pautada por algumas regras mais ou menos flexíveis, tais como: o imposto deve ser *justo*, isto é, deve ser *geral* e *graduado*, a ponto de ferir mais agudamente os maiores capitais; o imposto deve ser *moral*, isto é, não deve suscitar nem agravar as crises sociais; o imposto deve ser *certo*, isto é, ter uma lei que estabeleça expressamente o sujeito, o objeto e a graduação das taxas; o imposto deve ser *legítimo*, isto é, lastrear realmente uma atividade útil do Estado

— imperativa ou opcional; o imposto deve ser *su-ficiente*, isto é, cobrir as despesas para que foi lançado; o imposto deve ser, tanto quanto possível, *inócuo*, isto é, ter um mínimo de repercussões perturbadoras do equilíbrio econômico.

Nos países intervencionistas, porém, a verdade é muito outra. Então, a *ratio-economica* será condicionada pelas pruridos mais ou menos socialistas dos dirigentes, estando sujeita a outros cânones que pretendem eleger cada tributo num elemento de longa transcendência econômica, atuando sobre o controle quantitativo ou qualitativo do crédito, sobre o controle seletivo da produção, sobre a política internacional de cada país, etc.

Dêsse modo, e porque todos os países hoje em dia são mais ou menos intervencionistas, os rumos da tributação só podem ser discernidos dentro da órbita econômica que eles tangem, tendo passado o vínculo jurídico da questão — que até bem pouco constituía o seu vínculo *essencial* — a mero elemento *formal*, *administrativo*.

Inflado de juntas, conselhos, comissões, enfim, um enorme número de órgãos de supervisão e controle econômico, cada país, hoje, posta seus tentáculos fiscais sobre a economia privada, segundo uma atitude que foi previamente estudada e calculada. E, assim, cada vez mais se estreita a inter-relação econômica dos tributos e dos patrimônios particulares.

De modo geral, pode dizer-se que essa inter-relação se dá direta ou indiretamente, de acordo com o tipo de imposto. No caso dos impostos indiretos, a repercussão se faz diretamente no complexo econômico: a majoração capciosa do imposto de consumo, por exemplo, pode extinguir praticamente determinado produto dos mercados; assim como a diminuição da intensidade do mesmo gravame pode levar tal ou qual produto a uma pri-

vilegiada situação de consumo. Haveria, pois, uma repercussão imediata na atividade econômica.

Já com os impostos diretos nem sempre isto se dá: o impôsto sobre a renda, por exemplo, visando o produto último do capital — que é o lucro — vem ferir apenas um resultado do complexo econômico existente, e não entrosar-se diretamente no mesmo. Há, pois, repercussão *indireta, mediata*, que só se vai fazer sentir *a posteriori*, isto é, no momento em que a renda se transformará em capital, e como tal tiver de ser investida.

Daí, pois, podermos dizer que os clássicos impostos indiretos são economicamente *diretos*, e vice-versa: os clássicos impostos diretos são economicamente *indiretos*. E isto porque a base original daquela velha classificação era o sujeito passivo do tributo, a pessoa, o indivíduo, e não a produção, diretamente.

*

* *

Tôdas essas considerações nos caem da pena, quando procuramos discernir o *processus* que levou o impôsto sobre a renda à situação ímpar de coluna-mestra dos sistemas tributários mais avançados, sendo, pois, em todo o mundo, o tributo de maio transcendência.

Não cabe dúvida de que tal fenômeno de ascensão não foi eminentemente jurídico-fiscal, mas, ineludivelmente, econômico. E nem se pense que este *processus* econômico foi paradoxal ou arbitrário, informal ou inconseqüente. Muito ao contrário: *pari-passu* com o aperfeiçoamento constante das práticas fiscais — evolução dos processos de arrecadação e alargamento dos âmbitos de infiltração — uma sedimentação teórica, subjacente mas irretorquível, vem bruciando o aspecto econômico do tributo.

Assim, caso levantemos com cuidado os pontos essenciais que presidiram à acidentada evolução do impôsto sobre a renda, veremos que as linhas mestras das ciências econômicas o vêm esteiando paulatinamente, desde longo tempo, até traçarem os ângulos atuais do tributo.

Plasmadas, porém, como um fenômeno quase imemorial, estas linhas mestras se foram esbordando pelo mundo todo, até que seus filões, postados de muito além, fôssem desbastados pela revolução fiscal que a evolução do capitalismo pos-

sibilitou. Ressurgindo na época em que o apuro da técnica industrial inglesa tateava o liberalismo francês do século XIX — momento em que o Estado abstencionista de LABOULAYE e outros era apenas um policial de restrito âmbito de intervenção — ainda assim a moderna versão do impôsto sobre a renda conseguiu afirmar-se gradativamente, vingando na época em que o desaparecimento do capitalismo essencialmente comercial provocaria sensíveis depressões fiscais — culminantes justamente na queda dos impostos de consumo, que baqueiam no século XIX com todos os sistemas tributários lastreados nos impostos indiretos. Assim, se estes impostos últimos haviam alcançado o apogeu na Holanda e Inglaterra do século XVIII — que viam assoberbadas o misticismo de CALVINO consolidar a economia individual — passaram a mostrar sua ineficácia diante dos grandes acúmulos de capital. E como os impostos de consumo, além do mais, já tinham deixado patentes, mesmo no século XVIII, tôdas as iniquidades acarretadas infalivelmente pelos “misteriosos” fenômenos de sua traslação, o reacionarismo inglês contra os *excises*, apadrinhado até pelo próprio govêrno, na gestão de Sir ROBERT WALPOLE, começou a empertigar-se mais forte, exigindo do Estado alguma coisa mais, uma atitude mais concreta, que não simples posturas de *gendarme*.

Daí os apelos ao impôsto sobre a renda, cuja afirmação resulta, portanto, imediatamente, da anatematização dos impostos indiretos, que iriam perder definitivamente os favores de alguns financistas ainda no século XVIII.

Escarmentados os tributos indiretos (de que os impostos de consumo são o paradigma), sedimentado o capitalismo industrial, a tributação direta (de que o impôsto sobre a renda é o paradigma) se foi tornando um dos melhores instrumentos fiscais, ainda mesmo quando a idéia de Estado moderno socialista começava a surgir, e isto porque repercussões econômicas do tributo pareciam remotas ou imperceptíveis.

E' certo que nem só a anatematização dos impostos de consumo possibilitou a ascensão do impôsto sobre a renda nos quadros tributários. Como frisamos no início do presente trabalho, um tributo é sempre ambivalente, sofrendo as influências da economia pública e da economia individual. Cabe-nos aqui, por esta razão, lembrar outro fator — e este de base absolutamente estatal — que in-

fluiu na evolução do impôsto sôbre a renda. Referimo-nos ao crescimento constante das despesas do Estado — fenômeno que exige sempre mais e mais um apêlo à bôlsa privada. Mesmo excluídos os períodos de guerra, em que os gastos do país se elevam astronômicamente, pode comprovar-se sem dificuldade alguma o constante crescimento das despesas públicas, de ano para ano, o que fâcilmente se pode explicar pela intervenção cada vez mais direta do Estado na vida privada e conseqüente aumento gradativo de tarefas que até então eram de competência exclusivamente particular.

O que aconteceu é que, de simples *gendarme*, o Estados passou a médico, professor, engenheiro, industrial, etc., na ânsia de atenuar os males do capitalismo exacerbado, que depressa se fizeram sentir, ferindo tanto a classe proletária neossurgente, como a grande classe média decadente.

O clássico "*laissez-nous faire, M. COLBERT*" passou a ser um escárneo para as forças sociais em choque. E daí o Leviatan protetor a desdobrar-se em escolas, hospitais, institutos de previdência social, etc., de que resultaria o aumento das despesas públicas.

Nos Estados Unidos, por exemplo, conquanto em 1860 a despesa pública orçasse em 63.130.578 dólares (1), subia em 1913 a 724.511.963 dólares, para não falar nos períodos de guerra; e se em 1920 ascendia a 6.482.090.191, em 1941 quase chegava aos 13.000.000.000 de dólares (\$ 12.774.890.324).

E' claro que o contribuinte norte-americano não podia ficar alheio a essa pletora de gastos governamentais: as imposições cresceram na razão direta das despesas.

Dêsse modo — segundo o citado *Annual statements of the Treasury Department* — enquanto nos Estados Unidos cada cidadão, em 1860, devia concorrer para os cofres públicos com apenas dois dólares, em 1941, já a responsabilidade *per capita* era clamorosamente maior, isto é, mais de 96 dólares (\$ 96,21).

Conclui-se, pois, que o apêlo a novos tributos foi uma decorrência natural da nova ordem de

coisas engendrada pela evolução das idéias políticas. E para onde apelar, quando os impostos indiretos já tinham evidenciado tôdas as suas desvantagens? O mais perfeito impôsto direto, embora criado para emergência de guerra, passa então a verdadeiro tributo ancilar dêsses períodos de transição. E como desde sua implantação — já mesmo ao tempo de PITT — o impôsto sôbre a renda vai sendo manejado como instrumento econômico, facilitando aos govêrnos a fusão dos anseios políticos às necessidades fiscais; e como os anseios políticos se vão cristalizando nas lutas pela democratização da economia; o impôsto sôbre a renda, que fôra um cruel instrumento medieval de opressão, pela sua espantosa maleabilidade vai obedecendo mais lisamente que qualquer outro aos ditames tributários de molde democrático, procurando mitigar sem violências as velhas iniquidades sociais, evitando, por um sábio e às vezes imperceptível ajustamento, as crises desencadeadas pela aceitação das mais extremadas teorias *compensatórias* ou *socialistas*.

Dêsse modo, resultado de um binômio permanente — crescimento das despesas públicas, do lado estatal; e vantagens econômicas, do lado individual — o impôsto sôbre a renda se vai projetando em todos os países, não sendo difícil provar com dados estatísticos que, a partir da Grande-Guerra, o tributo detém em todos os países não só a hegemonia dos impostos diretos como a hegemonia das próprias rendas tributárias. Conta-nos SELIGMAN que nos Estados Unidos, já em 1918 e em 1920, o *income tax*, somado ao *excess profits tax*, rendera cêrca de 59% da renda geral daquele país. E se em 1925 tal *record* baixara para 49%, em 1930 crescia novamente a 58%. Do mesmo modo, na Europa, se a própria Itália das famosas evasões, logo após a Grande-Guerra, conseguia um *prelievo* de 40% de sua renda total por meio da *imposta sui redditi della ricchezza mobile*, a Grã-Bretanha, já em 1925, conseguia 50%.

De então para cá, manejada muitas vêzes como instrumento decisivo de "transferência de riqueza" a tributação sôbre a renda continua afirmando-se gradativamente uma das instituições basilares das modernas democracias, chegando mesmo a fator de progresso social, empregado para "obter justiça", pela fiel obediência ao princípio da equidade tributária.

(1) Fonte: *Annual statements of the Treasury Department* — apud *The World Almanac* — 1942 — pág. 521.

*

* *

Passada a tributação a fator de progresso social, erigidos os impostos em elementos de equanimização da riqueza, era natural que o fisco apelasse com maior insistência para os tributos cuja aplicação direta sobre os indivíduos facilitasse uma qualificação de contribuintes.

Por outro lado, as desvantagens flagrantes dos impostos de consumo, até então a viga-mestra dos mais equilibrados esquemas tributários — tais como as decorrentes da elasticidade ou inelasticidade da procura dos produtos tributáveis, as oscilações do consumo (muitas vezes desconcertantes), a sua incidência incerta, que leva sempre aos anti-econômicos fenômenos da traslação dolosa, etc., tôdas desvantagens de larga repercussão econômica para o fisco ou para a massa de contribuintes — vieram salientar as vantagens do impôsto sobre a renda.

Ficou patente a impossibilidade de atenuar-se, ainda que por medidas fiscais drásticas, aquêlê antagonismo profundo que sempre caracterizou os impostos de consumo, isto é: o fato de o tributo ou atender às razões da economia pública, beneficiando o fisco e prejudicando o indivíduo, ou atender às razões da economia privada, beneficiando o indivíduo mas dificultando o processo fiscal. Por exemplo: só os produtos de procura inelástica devem interessar precipuamente o fisco, que não pode ficar à mercê das oscilações do gôsto ou fantasia dos consumidores. Acontece, porém, que justamente os produtos de procura inelástica são gêneros de primeira necessidade, que nem deviam ser taxados. Excetuados os artigos volutuários — com que o fisco, afinal, não pode contar, por causa de sua procura espasmódicamente elástica — e os artigos de primeira necessidade — em cuja tributação confia o Tesouro mas que, repitamos, nem deviam ser tributados — restam os artigos que os inglêses classificam como *semi-luxuries* ou *commodities* (sapatos, tecidos, artefatos de couro, etc.). Mas também a tributação sobre tais artigos redundava sempre em grosseira regressividade; isto porque, tanto paga o milionário por um sapato, como um funcionário público de salário médio, ou proletário subnutrido, o que acarreta sempre uma permanente desproporção de sacrifício.

Outro inconveniente sobremaneira grave, que ficou patente nos sistemas tributários baseados nos impostos de consumo, é o resultante da desproporcionalidade entre as oscilações de consumo individual (problema exclusivo das utilidades individuais) e as oscilações das despesas públicas (problema exclusivo das utilidades sociais).

Embora alguns autores, como RUSSEL A. DIXON, professor de economia da Universidade de Pittsburgh, afirmem taxativamente que os padrões das necessidades de consumo e o conseqüente uso de utilidades “estão condicionados a outros padrões de pensamento e ação que caracterizam uma cultura” (2); embora autores como WHITEFIELD PECK cheguem também a circunscrever todo o progresso civilizatório a um misto de progresso social e econômico — “o progresso social consiste num aumento e num refinamento no número de exigências, enquanto que o progresso econômico consiste na capacidade de satisfazer estas exigências crescentes”, escreveu o famoso professor da Universidade de Vermont (3); embora o moderno sistema de consumo esteja muito além do sistema medieval, em que os padrões de utilidades eram impostos aos indivíduos, que dêles tinham de lançar mão, como escravos; ainda não se conseguiu em nenhum país do mundo uma institucionalização capitalística do consumo, em que haja um perfeito equilíbrio entre as necessidades individuais e as sociais.

Daí a insistência em gravar o consumo privado ser muitas vezes inócua, já que as oscilações de tal sistema nem sempre coincidem com as necessidades sociais. Além do mais, o fisco sempre encontra as mais complexas dificuldades para saber onde deve intensificar o impôsto, pois que, tanto com relação às comodidades quanto às volutuosidades, a oscilação do consumo se faz muitas vezes apenas ao sabor da fantasia humana: assim é que as meias passam ou não a enfeitar as elegantes, enquanto os chapéus passam ou não a cobrir os homens.

Outro inconveniente, próprio dos tributos indiretos em geral, e aguçado pelos impostos de consumo em particular, é a sua “incidência incerta”, isto é, sua peregrinação de um para outro contri-

(2) RUSSEL A. DIXON *Economic Institutions and Cultural Change* — New York — 1941 — Pág. 435.

(3) HARVEY WHITEFIELD PECK — *Taxation and Welfare* — New York — 1925 — Pág. 247.

buinte, perseguindo a coisa taxada. São os conhecidos fenômenos de *traslação*, absolutamente arredios ao contrôlo do govêrno e que por isso mesmo vão sendo largamente mistificados pela fraude. Assim, é muito comum que o produtor, sentindo-se onerado, passe a carga ao varejista e, como pode fazê-lo arbitrariamente, aumente um pouco mais, por sua conta, o preço da mercadoria. Por sua vez, o varejista reage idênticamente, passando o ônus ao consumidor — já então sobrecarregado duas vêzes. Medite-se um momento nos incontáveis “giros de mercadorias” e ter-se-á uma idéia das inúmeras sobrecargas com que o consumidor, afinal, é escorchado. Isto, sem contar com a inadvertência do fisco, que, muitas vêzes, grava sucessivamente a mesma mercadoria em giro.

E' bem verdade que, como nos lembra CARVER, a taxa que se traslada “tande, contudo, a difundir-se largamente pela comunidade” (4). Não é menos certo, porém, que a tributação sobre o consumo, além da agravante de levar o fisco a um apêgo desnecessário aos “sacrifícios indiretos”, sempre de incontáveis conseqüências, torna mais precárias as relações jurídicas entre o Estado e o contribuinte, e termina compactuando com a fraude, apassivando-se à situação vergonhosa de instrumento legal de ganhos ilícitos.

Além do mais, só se concebe a insistência nos impostos de consumo quando o sistema de satisfação das necessidades individuais passa por um período de pletórico desenvolvimento. Ora, êstes períodos só se manifestam justamente quando há grande dinamismo de capital, de acôrdo com a estreita relação que existe entre as variações de consumo e a formação de capitais — fenômenos polares de cada ciclo econômico: em períodos de depressão, gasta-se pouco, ao contrário dos períodos de prosperidade, em que se gasta muito. Isto levou a que, modernamente, encontre o fisco nas variações de consumo não apenas um índice dos jogos excusos da oferta e da procura, mas, principalmente, uma manifestação econômica de alto valor para o seu tirocínio: a flutuação da renda.

*
* *

A racionalização das lides fiscais tem inflexivelmente levado ao contacto cada vez mais estreito

entre o contribuinte e o fisco. Êste determinismo vai exigindo cada vez mais que o processo fiscal se baseie precipuamente nos fenômenos cardeais do processo econômico, que são aquêles diretamente decorrentes dos quatro agentes essenciais da produção: trabalho, terra, capital e empresário.

Isto explica fartamente o apêlo crescente do fisco ao impôsto sobre a renda, por todos os motivos a mais sábia modalidade de impôsto sobre o capital.

A sobrepujança do impôsto sobre a renda nos modernos quadros tributários, porém, está ligada a outros fatores intrínsecos ao próprio tributo, que são as suas vantagens fiscais, de um lado, e sua transcendência econômica, de outro.

Em primeiro lugar, devemos salientar uma das boas razões que têm levado não só o impôsto sobre a renda, mas todos os tributos diretos, à preferência dos fiscalistas, razão, aliás, fundamental para os aspectos jurídicos da questão: os impostos diretos “atingem a manifestação *imediate* da capacidade contributiva”, como nos adianta GIANNINI, que lembra mesmo ser êste, no Direito italiano, o ponto essencial para a distinção entre os tributos diretos e indiretos (5). Ora, como a obrigação tributária é, afinal, uma “*obligatio ex lege*”, isto é, o reconhecimento em lei de uma situação de fato, poder-se-á facilmente vislumbrar como tal requisito simplifica o fundamento jurídico das relações fiscais.

Outro fato que, por ser de imediatas e irrecusáveis vantagens para o bom andamento das finanças públicas, tem facilitado ao impôsto sobre a renda sua presente condição de rédito primordial, é a sua natural *periodicidade*, decorrente da periodicidade de suas fontes. Em verdade, o desajustamento permanente que empolga os gastos do govêrno e a arrecadação da receita decorre justamente da falta de sincronismo entre aquêles e esta, já que ambos, às vêzes, têm variações realmente “espasmódicas”. Tais perturbações, porém, de muito ficariam atenuadas se se pudesse prever com probabilidades de acêrto o período exato da produtividade de cada impôsto. E' visto que só isto não basta para o ideal sincronismo — que será sempre utópico... Mas já é uma certeza que dá margem ao fisco a alguma liberdade de ação, sem dúvida bem compensadora.

(4) THOMAS NIXON CARVER — *Essays in Social Justice* — Cambridge — 1915 — Pág. 409.

(5) A. D. GIANNINI — *Il Rapporto Giuridico D'Imposta* — Milano — 1937 — Pág. 185.

Ora, todos sabemos que, por sua própria condição, a renda é definida como “o incremento do patrimônio em um dado intervalo de tempo”, como expõe a Enciclopédia Italiana (6). Daí sua necessária periodicidade, que, por estar afeita geralmente ao ano civil, pode corresponder à periodicidade anual das despesas públicas. Tal circunstância tem facilitado a anualidade do impôsto sobre a renda, com largo desafôgo para o fisco. E’ bem verdade que autores de nomeada, como PANTALEONI, citado naquela Enciclopédia, afirmam que, a rigor, não existe nas rendas periodicidade alguma, sendo tal fenômeno um artifício, pois, na realidade, a renda de uma empresa só é passível de mensuração quando esta é líquida.

Nada impede, porém, que o Estado se beneficie deste “artifício”, que é universal.

Acresce, ainda que, pela sua passiva elasticidade, os réditos oriundos da renda crescem ou diminuem sistematicamente, retratando com fidelidade as contingências econômicas do momento. Desde PITT que o impôsto sobre a renda vem agindo como um precioso barômetro econômico, possibilitando ao fisco a delimitação dos melhores campos tributários, assim como os cálculos mais precisos quanto às taxas a usar.

Ainda mais: ultrapassado o período em que os tributos se baseavam todos na proporcionalidade, advinda a progressividade com um dos cânones indispensáveis à justiça tributária, o impôsto sobre a renda campeou como o gravame mais adaptável a uma progressividade perfeita. Ficou patenteado que o tributo, além de refletir melhor que qualquer outro as injunções econômicas e financeiras, era passível de uma progressão que podia atender ao ideal: ser *lenta* e não *rápida* — fenômeno mesmo que possibilitou a célebre “curva de Pareto”, isto é, a lei segundo a qual a base do gravame deve repousar essencialmente nas classes médias, devendo a progressão, além de limitada, tornar-se por fim degressiva, de maneira a evitar o confisco nas classes mais altas. E, assim, em virtude dessa notável maleabilidade, o impôsto sobre a renda, mais que qualquer outro, podia obedecer integralmente ao princípio da *uniformidade* — um dos estribos da *teoria sócio-política da tributação*, de WAGNER, hoje verdadeiro corolário

da progressividade, que só pode ser conseguida por meio de taxas realmente progressivas, isto é, aquelas que, possibilitando uma uniformidade *subjéctiva do ônus*, mais coerentemente harmonizem o fisco e o metabolismo social de que nos falam os economistas (7).

*

* *

Como SELIGMAN (8) escreveu uma vez, “todo impôsto tende a estabelecer um novo equilíbrio nas forças econômicas”. Quando, porém, se trata de estudar a transcendência econômica de um impôsto, principalmente a que se processa além do âmbito estritamente fiscal, surgem quase sempre profundas divergências entre os mais afamados economistas. Daí porque o impôsto sobre a renda, segundo alguns, não perturba abruptamente o processo econômico, isto porque, incidindo diretamente sobre o *dinheiro*, se incorpora originariamente ao custo da produção, não ferindo a margem de lucro pretendida pelo empresário. Esta é a teoria de um SELIGMAN, que nos adianta buscar tal impôsto apenas o lucro, sendo, por isso, “inframarginal e normalmente não suscetível de traslação” (9). Mas, segundo outros, a verdade está do lado oposto. H. A. SILVERMAN, por exemplo, preferia dar ouvidos aos homens de negócios no que diz respeito à influência do impôsto na política de preços. Ao invés de aceitar a idéia segundo a qual o impôsto sobre a renda tende a fixar-se onde incide diretamente, estes últimos afirmam que tal impôsto tende a trasladar-se por meio de preços mais elevados.

Neste ponto, parece-nos que a realidade deve estar com os homens de negócios, que, afinal, agem sempre beatificamente alheios aos ditames da ciência econômica. A este respeito, o citado SILVER-

(7) Esclarecendo magistralmente estas inter-relações, explica-nos VITO BOMPANI: “como, pelo princípio da utilidade decrescente da riqueza, a qualquer ulterior quantidade de riqueza, corresponde uma utilidade subjéctiva decrescente, é claro que só um tributo que leve à percepção parte de tais riquezas, segundo uma alíquota progressiva, poderá realizar o princípio da uniformidade tributária” — *In L'imposta complementare progressiva sul reddito* — Padova — 1939 — Pág. 52.

(8) EDWIN R. SELIGMAN — *Income-tax* — In “Encyclopedia of the Social Sciences”.

(9) SELIGMAN — *Idem, ibidem*.

(6) *Enciclopedia Italiana* (fondada da Giovanni Treccani) — Roma — 1935.

MAN, um dos maiores economistas sociais da atualidade, escreve:

“se o impôsto sôbre a renda afeta todos os preços, pode consegui-lo por um dêsse dois caminhos. Ou êle se traslada diretamente do produtor ou vendedor aos seus consumidores, pela simples adição de um equivalente da taxa ao preço básico, ou reage sôbre os preços de *um modo indireto*, afetando as condições de procura e oferta”.

E na verdade, ainda que não aumente os preços correntes, o produtor pode reagir de maneira indireta sôbre as oscilações da oferta e procura. Por exemplo: para eliminar o fluxo das rendas, o empresário pode deixar de investir o seu capital em determinada produção, o que afetará sem dúvida as condições do mercado. E' bem verdade, porém, que tal reação só se manifesta quando as taxas vão tendendo a ser escorchantes. Dêsse modo, ainda mais uma vez, os inconvenientes do impôsto sôbre a renda podem ser evitados com simples movimentos de uma política fiscal moderada.

*

* *

De tal maneira a atual guerra exacerbou o apêlo ao impôsto sôbre a renda que as palavras de um CLYDE L. KING (11) — “os impostos sôbre a renda formam hoje uma porção substancial da recdta dos mais modernos Estados” — velhas apenas de 10 anos, já nos parecem datar de um século...

E, na verdade, beirando hoje os 100% das rendas, as taxas do impôsto são de tal repercussão na vida fiscal e econômica de países como os Estados Unidos e Grã-Bretanha, que vai cada vez ficando mais patente a sua não apenas hegemonia nos sistemas tributários, mas situação ímpar de pilar quase absoluto. Assim, embora a doutrina tributária tenha concluído que o impôsto único sôbre a renda “é uma utopia” (12); embora alguns autores, como o citado CLYDE L. KING, tenham preferido ver no impôsto sôbre a renda apenas “esplêndidos suplementos dos impostos sôbre a propriedade” (13); embora EDWIN R. SE-

LIGMAN, um dos maiores estudiosos do assunto, tenha afirmado que o “impôsto sôbre a renda não pode ser mais que *um elemento* de um sistema tributário *plural*” (14); as modernas diretrizes fiscais se encaminham cada vez mais exclusivamente para a renda (15).

Êste fenômeno também acarreta outro determinismo ao tributo: tão fundamental tem sido a sua atuação na vida das nações que o impôsto foi levado a permanecer no mais alto nível de governo, quando se trata de país descentralizado, dada a sua inegável transcendência nacional. Nos Estados Unidos, por exemplo, a falência do gravame nas órbitas estaduais ficou patente desde cedo, o que levou o govêrno, já em 1864, a elevá-lo à categoria de rédito da União, funcionando desde então segundo um sistema misto, parte estadual, parte federal, embora, como lembra BUEHLER (16), o impôsto naquele país tenha uma importância essencialmente federal.

Também na Grã-Bretanha tal necessidade foi pressentida. Cabe mesmo lembrarmos que, referindo-se não só ao impôsto sôbre a renda, mas aos impostos pessoais, genêricamente, Sir JOSIAH STAMP (17) denuncia a “falência necessária de tôda a administração local que maneja a tributação pessoal”, por isso que “as taxas pessoais não podem ser administradas com segurança, facilidade e equidade, a não ser que cubram o todo da comunidade econômica representada pela nação”.

Tributo de tal repercussão na vida financeira e econômica de cada país, o impôsto sôbre a renda não poderia ficar à mercê de uma política diferente dentro de cada circunscrição local. Daí a sua *nacionalização* nos países mais avançados, o que evita sem dúvida que o impôsto seja manejado segundo a vocação dos administradores locais, o que, na melhor das hipóteses, redundaria em flagrante iniquidade, já que a mesma renda seria taxada de modo diverso em cada estado ou município — certamente sem obedecer a condições geo-econômicas, empreendimento aida hoje muito

(14) SELIGMAN — *Income Tax* — *Op. cit.*

(15) Êste fenômeno levou-nos mesmo, em 1944, a compor um artigo intitulado — “Caminhamos para o impôsto único?” — que foi publicado em maio daquele ano nesta Revista.

(16) ALFRED G. BUEHLER — *Public Finance* — New York — 1936 — Pág. 399.

(17) Sir JOSIAH STAMP — *The Fundamental Principles of Taxation* — Londres — 1936 — Pág. 22.

(10) H. A. SILVERMAN — *Taxation, its Incidence and Effects* — Londres — 1931 — Pág. 156.

(11) CLYDE L. KING — *Public Finance* — Nova York — 1936 — Pág. 293.

(12) VITO BOMPANI — *Op. cit.* — Pág. 21.

(13) CLYDE L. KING. — *Op. cit.* — Pág. 293.

além do relativo empirismo das mais avançadas práticas fiscais.

Só mediante uma supervisão nacional se consegue um melhor equilíbrio tributário no que respeita às rendas; por isso mesmo, sendo hoje os fundamentais impostos diretos de caráter permanente, os tributos sobre a renda, ainda quando locais, têm de “ser coordenados entre si, no sentido de efetivar o postulado da igualdade tributária”, como nos adiantava o jurista italiano A. D. GIANNINI (18).

Diante de tal imperativo, ao invés de se complicar ainda mais a discriminação das receitas federais com tentativas de coordenar os impostos sobre a renda entre si, tem-se preferido que tais impostos façam parte apenas do quadro fiscal da União, como no caso do Brasil. Com tal iniciativa, evitam-se fenômenos de larga repercussão prejudicial, como, entre outros, a “fuga das indústrias”, como é chamada a transferência sistemática de indústrias de um Estado para outro mais sóbrio em taxar as rendas.

Incidindo sobre as grandes ou pequenas rendas, ferindo as rendas ganhas, ou não, com esforço, o imposto sobre a renda é o que mais amplamente atende ao cânone da generalidade, sendo, conseqüentemente, controlado pela quase totalidade dos cidadãos. Daí só haver um caminho para salvar esta invejável vantagem democrática e evitar um mal-estar entre indivíduos de um mesmo país, embora de Estados diferentes: a *nacionalização do tributo* — único meio de conseguir-se de cada contribuinte a mesma consciência cívica do tributo.

(18) A. D. GIANNINI — *Istituzioni di Diritto Tributario* — Milano — 1938 — Pág. 228.

Como já vimos aqui mesmo nesta Revista (19), o imposto sobre a renda de tal maneira se vai tornando capcioso que, na realidade, busca hoje não só a renda, mas os próprios capitais em giro. Daí a sua atual feição de instrumento de “transferência de riqueza”, que, segundo SILVERMAN (20), na Inglaterra, sempre tão refratária a extremismos, vai conseguindo êstes resultados bilaterais de fundada repercussão social: de um lado, a redução gradativa das grandes rendas; de outro, o incremento dos serviços sociais do Estado, “graças aos quais, em compensação, estão crescendo as rendas das classes trabalhadoras”.

*

* *

Como acabamos de ver, a transcendência do atual imposto sobre a renda na vida fiscal e econômica de cada país é tremendamente aguda, tangendo desde os pressupostos rudemente fiscais até os pródromos democráticos da mais elevada importância política.

Tributo que reflete com docilidade cada ciclo econômico, o imposto sobre a renda mingua nas épocas de depressão, expande-se nas épocas de prosperidade, sendo, pois, passível de flutuações valiosamente transcendentais.

Engolfado no seu aspecto cada vez mais característico de fator preponderante de progresso social, o imposto sobre a renda, por isso mesmo, vincula cada vez mais fortemente a heterogeneidade crescente que as transformações econômicas vão diariamente determinando.

Daí por que, hoje, parafraseando T. S. ADAMS, poderíamos dizer do imposto sobre a renda: “complexo como a vida”...

(19) Veja-se *Renda — medida tributária*, que publicamos no n.º de julho de 1945.

(20) SILVERMAN — *Op. cit.* — Pág. 23.