

# Apontamentos sobre a História do Imposto de Renda

Fernando Zilveti

*Mestre, Doutor e Livre-docente pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.  
Professor da Escola de Administração de Empresas da FGV.*

## *Resumo*

Este trabalho trata da história do imposto de renda em algumas jurisdições, como a Inglaterra, os EUA, a Alemanha e o Brasil. O autor lança dúvidas sobre a evolução da teoria da tributação em relação ao imposto de renda e sua base tributária. O trabalho propõe avaliar a alteração axiológica da renda no tempo, em vistas de aferir se haveria um deslocamento da base patrimonial do tributo.

*Palavras-chave:* Imposto de renda, Inglaterra, EUA, Alemanha, Brasil, teoria da tributação, evolução.

## *Abstract*

This work deals with the history of the income tax in some jurisdictions, such as England, the USA, Germany and Brazil. The author casts doubt on the evolution of the theory of taxation in relation to income tax and its tax base. The work proposes to evaluate the axiological change of income in time, in order to assess if there would be a displacement of asset base of said taxation.

*Keywords:* Income tax, England, USA, Germany, Brazil, theory of taxation, evolution.

## 1. Introdução

Na Grécia antiga, observa-se a evolução na forma de tributar os fatos econômicos, ou mesmo sociais, nas taxas e no imposto de capitação. Na história de Atenas, os fins do Estado foram se desenhando na própria evolução de conceitos de renda e patrimônio da população.<sup>1</sup> Segundo Wagner, com o desenvolvimento de novas formas de consumo na fase industrial-mercantil em Atenas e em outros Estados helênicos, se deu um avanço na tributação dessas manifestações de riqueza. Após haver enfrentado resistência do povo ao serviço militar, foi instituído o soldo, em Atenas, com o intuito de atrair soldados para a função de defesa do Estado. Estava criada, então, a base para a cobrança de tributo sobre o benefício da cidadania. Até então não se notara necessário um sistema tributário efetivo.<sup>2</sup>

A evolução da tributação na Grécia antiga corresponde ao desenvolvimento da sociedade grega, não só sob a perspectiva econômica, mas também de sua organização social. As *polis* gregas eram Estados de reduzida dimensão geográfica. As

<sup>1</sup> WAGNER, Adolph. *Steuergeschichte vom Altertum bis zur Gegenwart*. Glashütten im Taunus: Detlev Auvermann KG, 1973, p. 17.

<sup>2</sup> *Ibidem*, p. 18.

terras eram, em alguma medida, de propriedade pública (*demosia*), privada (*idia*), comum (*coina*) e “sagrada” (dos templos).<sup>3</sup> A terra comum ou sagrada são conceitos pouco explorados na doutrina. O conceito de patrimônio nas *polis* era, sem dúvida, diverso do de hoje. Por outro lado, o conceito de exploração econômica dessas terras seguiu lógica social organizativa. O arrendamento de terras, o cultivo próprio e de terceiros, e, mesmo, de escravos, determinavam a tributação. Ainda em função da condição geográfica insular, de diminutas planícies e de recursos hídricos pontuais, benfeitorias, cessão de uso e desenvolvimento de culturas eram expressões econômicas passíveis de tributação. Por último, a questão política orientou a manifestação de riqueza da população na proporção do deslocamento para as cidades, movidos por necessidade de proteção em função das guerras ou mesmo do desenvolvimento humano.<sup>4</sup>

Muito embora se estude a tributação na Grécia e na antiguidade de modo geral, há de se levar em conta a organização política de cada época. Não se pretende neste estudo, por exemplo, cogitar Estado grego na época antiga. Tampouco as relações de Direito podem ser consideradas públicas ou privadas, conceitos jurídicos desenvolvidos muito mais tarde. As referências tributárias sobre a Grécia servem quanto à forma dos tributos, aplicados no seu tempo.

Como se vê, os apontamentos sobre a história do imposto de renda não têm a pretensão de firmar tese da evolução da tributação no tempo. O imposto grego que alcançava a renda ou o soldo dos soldados não pode ser considerado como imposto de renda, ao menos na dimensão desse tributo na atualidade. Determinadas manifestações de riqueza eram alcançadas pelo Estado para custear seus propósitos, sem qualquer apego sistêmico. Tampouco se pensava em princípios de tributação.

Atualmente, ao se tratar de tributação sobre a renda, a igualdade surge como princípio a nortear essa exação. Esse imposto seria até mesmo um exemplo de tributação a coroar o princípio da igualdade. Com efeito, a objeção ao tributo está justamente em seu potencial de iniquidade. A tributação sobre o consumo não atende o princípio da igualdade ao gravar mais aquele que tem poucos recursos e os consome ao adquirir bens para sua subsistência. Essa constatação, porém, contradiz parte da doutrina que considera a justiça fiscal aplicável aos impostos sobre o consumo, sempre que a justiça se aproxime inexoravelmente da igualdade na tributação.<sup>5</sup>

A igualdade seria o princípio da tributação da renda. Depende de concretização segundo conceitos próprios do tributo em questão. O conceito de renda teve profunda variação axiológica ao longo da história da tributação. Resta saber se a

<sup>3</sup> AMOURETTI, Marie-Claire. “Cidades e campos gregos”. In: FLANDRIN, Jean-Louis; e MONTANARI, Massimo (sob direção de). *História da alimentação*. Tradução de Luciano Vieira Machado e Guilherme J. F. Teixeira. São Paulo: Estação Liberdade, 1998, pp. 137-154, p. 140.

<sup>4</sup> WAGNER, Adolph. *Op. cit.*, nota 1, p. 18.

<sup>5</sup> TIPKE, Klaus. *Über Umsatzsteuer-Gerechtigkeit*. In: *StuW*, 106, 1992, pp. 103-120, p. 104. Tipke menciona KRUSE, em seu manual de Direito Tributário. Nessa obra, o autor considera frágil a teoria da capacidade contributiva justamente por não ser base do imposto de consumo. Outra tese levantada pelo mesmo autor seria a de afirmar o princípio para o imposto de consumo, mas não ser sua consequência prática.

variação axiológica desloca a base patrimonial do imposto. Tal deslocamento, provocado pelo excesso fiscal do Estado e pela modernidade das relações comerciais poderia, no limite, distorcer completamente a base do imposto. Esse será o esforço dogmático a ser enfrentado neste estudo.

## 2. O Desenvolvimento do Imposto na Inglaterra

Sustenta-se que as raízes do imposto de renda estariam no sistema tributário feudal inglês. As relações entre os sujeitos passivos, o rei e a Igreja auxiliam a compreensão do sistema de tributação direta que viria, bem mais tarde, a se desenvolver no sentido da criação do imposto de renda. O período feudal cobre cerca de 500 anos da história da Inglaterra, iniciando-se com a conquista normanda em 1066 e finalizando com a Guerra Civil. A Inglaterra feudal era essencialmente agrícola, organizada em torno da propriedade agrária, sob direitos divididos entre diversas classes interessadas no domínio da terra. Nesse contexto, dois conceitos surgem claramente distintos: renda e capital. Os conceitos de capital e renda foram incorporados à doutrina da Igreja Cristã. É particularmente interessante a forma como a Igreja detinha e gozava da propriedade na época feudal, a merecer um estudo específico oportunamente. Outra particularidade do sistema feudal foi a condição dada aos coletores de impostos, uma parceria que iria servir de exemplo para diversos sistemas de direito público e de direito privado. Sob a perspectiva da riqueza arrecadada, a Inglaterra feudal tinha a tributação direta esporádica, hipótese em que era necessário distinguir efetivamente capital e renda, especialmente se as alíquotas aplicadas presumiam a tributação apenas do retorno de capital anual. O desenvolvimento do tributo direto dentro de um contexto social leva em conta os passos iniciais no sentido de um sistema efetivo. Entender o modo como se dava o domínio da terra na Inglaterra medieval é crucial para compreender o desenvolvimento do imposto direto naquele país. A maior parte das receitas necessárias para o governo derivavam de incidentes feudais, como a maioridade do filho mais velho e o casamento da filha mais velha. Outros eventos esporádicos também rendiam tributos à Coroa. Diversos seriam, então, os institutos feudais da tributação a serem incorporados ao imposto de renda de 1799.<sup>6</sup>

Parece um tanto exagerada a afirmação de Peter Harris da origem do imposto de renda; porém, é inegável a influência das relações feudais para a formação do imposto de renda inglês. O mais importante desse trabalho de pesquisa histórica é a reflexão provocada sobre a tributação da manifestação de riqueza em torno do uso e gozo da terra. Vistos os sistemas tributários e sua evolução no tempo, a tese sustentada por Harris passa a fazer mais sentido também em relação a outras jurisdições que, de algum modo, seguiram o exemplo inglês.<sup>7</sup>

Um primeiro estágio de transição do imposto sobre a renda da propriedade para o imposto de renda se observou na Inglaterra. O conhecido *Pitt's Triple Assessment* de 1798, documento de 35 páginas, permitia a opção pessoal por pagar im-

<sup>6</sup> HARRIS, Peter. *Income tax in Common Law jurisdictions*. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 13.

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 18.

posto sobre 10% de sua renda total (com baixas alíquotas para rendas menores e isenção para renda inferior a £ 60), como alternativa a pagar um tributo sobre vários itens de gastos luxuosos, tais como cavalos, carruagem, mordomos, talco etc. Em outros termos, o contribuinte podia, de início, optar entre o imposto sobre despesas e o imposto de renda.<sup>8</sup>

William Pitt foi o responsável pela implantação do imposto de renda na Inglaterra em 1799, após o fracassado *Triple Assessment*. O novo dispositivo legal não permitia mais ao contribuinte optar pelo imposto sobre despesas e, assim, evitar declarar sua renda. A declaração de renda sofreu forte oposição, principalmente porque se tributavam pela primeira vez os lucros do comércio. Verifica-se, nessa medida fiscal, a evolução do sistema tributário acerca da necessidade de melhor investigar a riqueza gerada pela atividade humana, variável no tempo.<sup>9</sup> Outro aspecto importante no chamado *Pitt's Act*, observado por Avery Jones, foi a definição de empresas tributáveis, com a previsão de dedutibilidade de dividendos pagos.<sup>10</sup> Bem verdade que a lei não trouxe qualquer distinção entre pessoas reunidas em sociedade, ou não. Essa questão veio à baila apenas por ocasião do dispositivo da retenção na fonte, introduzido na legislação do imposto de renda, em 1842, por Peel.<sup>11</sup>

O imposto de renda viria a naufragar mais tarde, repellido em 1802. Sucessor de Pitt, Henry Addington, introduziu outro imposto de renda em 1803, com tabelas de rendimento e tributação na fonte. Alterado em 1805 e 1806, o imposto de renda foi cobrado durante toda a Guerra contra a França, que se deu entre 1793 e 1815.<sup>12</sup> Os gastos com defesa justificavam e mantinham a retórica defesa do imposto de renda britânico. Esse tributo era considerado apenas um imposto de guerra, desenhado para suportar gastos circunstanciais. Esse imposto era simplesmente ignorado por financistas, pois não se concebia sua cobrança em tempos de paz.<sup>13</sup>

O imposto de renda sobre a renda geral dos contribuintes foi transformado por Addington, em 1803, num tributo sobre as fontes de produção. Gravaria, então, a renda nas mãos da primeira pessoa que o recolhe, ou seja, dirigia-se ao rendeiro.<sup>14</sup> De fato, quando Addington restaurou o imposto em 1803, efetuou duas modificações importantes. Primeiro, propôs cinco cédulas de renda. Em segundo lugar, adotou o conceito de tributação de fonte. Não por acaso, essa maneira prática de arrecadação trouxe benefícios diretos para os cofres reais, sendo mantida quase sem modificações até depois da vitória sobre Napoleão na batalha de Water-

<sup>8</sup> JONES, John F. Avery. "The special commissioners from Trafalgar to Waterloo". In: TILEY, John (ed.). *Studies in the History of Tax Law*. Volume 2. Portland: Hart Publishing, 2007, pp. 3-47, p. 3.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 6.

<sup>10</sup> JONES, John F. Avery. "Defining and taxing companies 1799 to 1965". In: TILEY, John (ed.). *Studies in the History of Tax Law*. Volume 5. Oxford and Portland: Oregon, 2012, p. 2.

<sup>11</sup> *Ibidem*, p. 10.

<sup>12</sup> SOOS, Piroška. *The origins of taxation at source in England*. Amsterdã: IBDF Publications, 1998, p. 109.

<sup>13</sup> TAYLER, William. *The History of the Taxation of England: with an account of the rise and progress of the national debt*. Londres: Hope & Co., 1853, p. 55.

<sup>14</sup> CAVALCANTI, Amaro. *Elementos de finanças (estudo theorico-pratico)*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896, p. 199.

loo.<sup>15</sup> Addington tributou a empresa antes da distribuição de dividendos, diferentemente de Pitt, conforme observado acima.<sup>16</sup>

Ao tempo em que era considerado na Inglaterra como tributo de guerra (convenientemente denominado, posteriormente, como tributo da paz), o imposto de renda teve sua mecânica distorcida por um efeito muito comum ao sistema democrático: legislar em causa própria. Esse imposto não recaía de modo equânime sobre todos os contribuintes. As tabelas de imposto de renda, submetidas ao crivo dos lordes, conferia a essa classe uma redução significativa na alíquota final, de modo a garantir que esse imposto não traria grandes dissabores à nobreza.<sup>17</sup> De algum modo, na teoria da separação da renda da pessoa jurídica da pessoa física dos sócios, determinada classe se veria menos afetada pelo imposto supostamente desenhado para concretizar o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Marcando o fim do conflito com a França, em 1806 ficou decidido que o imposto de renda seria cobrado no Reino Unido até a assinatura do tratado de paz. Seguindo a batalha de *Waterloo*, propostas foram apresentadas contra a continuidade do imposto de renda. Previsivelmente, comerciantes, banqueiros e importadores da cidade de Londres fizeram forte pressão contra a cobrança do tributo. Apesar dessa impopularidade, em março de 1816 o governo propôs a reintrodução desse imposto no sistema tributário britânico.<sup>18</sup>

O imposto de renda voltou depois em definitivo, espalhando-se pelo mundo. A segunda era do imposto de renda inglês se deu a partir de 1842, época marcada pela pressão do contribuinte em preservar a confidencialidade sobre seus negócios. O imposto de renda britânico foi reintroduzido por Sir Robert Peel, em 1842, após intervalo de 25 na cobrança desse tributo.<sup>19</sup> O imposto de renda britânico de 1842 foi subdividido em alíquotas, cada uma aplicável para diferentes faixas de renda, quando calculado sobre os rendimentos do ano anterior ou a média sobre um número de anos, com base na renda atual ou naquela determinada por alguns para ser mais suscetível à tributação. A renda, espontânea ou não, auferida da terra era comparada com a renda “industrializada” ou “ganha” do comércio. Outros comentaristas temiam que a consideração da renda pudesse trazer instabilidade política e gerar conflito na interpretação do código fiscal.<sup>20</sup> A reintrodução do imposto de renda britânico se deu numa época de evolução na teoria da empresa, uma vez que entre 1844 e 1856, algumas leis trouxeram alterações significativas nas empresas por quotas, nas empresas por ações e mesmo nos *trusts*.<sup>21</sup>

A questão sobre o caráter perene do imposto de renda foi levantado diversas vezes durante o século XIX. O ministro das finanças Robert Peel fez, em 1845, um

<sup>15</sup> GAMMIE, Malcolm. “The origins of fiscal transparency in UK income tax”. In: TILEY, John. *Studies in the History of Tax Law*. Volume 4. Portland: Hart Publishing, 2010, pp. 33-66, p. 33.

<sup>16</sup> JONES, John F. Avery. *Op. cit.*, nota 8, p. 3.

<sup>17</sup> TAYLER, William. *Op. cit.*, nota 13, p. 57.

<sup>18</sup> JONES, John F. Avery. *Op. cit.*, nota 8, p. 46.

<sup>19</sup> STEBBINGS, Chantal. “Access to Justice before the Special Commissioners of Income Tax in the Nineteenth Century”. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the History of Tax Law*. Volume 2. Portland: Hart Publishing, 2007, p. 49.

<sup>20</sup> DAUNTON, Martin. “What is income?” In: TILEY, John (ed.). *Studies in the History of Tax Law*. Oxford e Portland: Hart Publishing, 2004, pp. 3-14, p. 4.

<sup>21</sup> JONES, John F. Avery. *Op. cit.*, nota 10, p. 2.

longo discurso no parlamento, em defesa da permanência do tributo em tempos de paz, como fonte fiscal para cobrir o crescente déficit público e, assim, evitar que o Fisco lançasse mão de outro tributo para o mesmo fim. A legislação do imposto de renda no Reino Unido viria a definir renda por meio de algumas leis históricas, como a de 1853. Nesse diploma, a renda era bastante ampla, considerando como tal rendimentos pagos pela monarquia pelo uso de propriedades, rendas públicas da própria coroa, lucro das empresas e sociedades de fato, rendimentos do capital de residentes no Reino Unido, rendimentos de qualquer tipo de propriedade, mesmo além do território britânico. Os rendimentos das pessoas naturais também foram considerados renda tributável, nesse conceito compreendida a renda do trabalho realizado no território britânico. A renda, afinal, não precisava derivar necessariamente da posse ou propriedade patrimonial.<sup>22</sup>

Malcolm Gammie, no trabalho esclarecedor citado acima, conclui que o imposto de renda era um imposto sobre a renda e não sobre a propriedade. A propriedade como fonte da renda tributável era objeto desse imposto, porém não o simples fato de possuir patrimônio. Também merece registro o interesse pela renda gerada no âmbito da jurisdição do Reino Unido, captada na fonte. Aquela renda que não fosse passível de captação na fonte não interessaria sequer em termos conceituais ao Reino Unido.<sup>23</sup>

A tributação da renda na Inglaterra não fez uso da progressividade, ao menos inicialmente, fato que somente viria a se dar no início do século XX.<sup>24</sup> Em que pese as isenções fossem graduadas segundo a renda do contribuinte, não se pode afirmar que esse ajuste seguisse a técnica da progressividade. Durante o final do século XIX, esse tributo esteve sob constante fogo cerrado. Atacava-se a dificuldade de arrecadação desse tributo.

A progressividade como ferramenta de política fiscal teria sido introduzida na Europa a partir da iniciativa inglesa sobre o imposto de renda, conforme afirmado acima. A progressividade veio a ser um instrumento de política fiscal largamente utilizado nos países industrializados, como a Inglaterra, Alemanha, Itália, França e EUA, com histórico de introdução notado entre os anos de 1890 até 1910. A retórica da redistribuição de riqueza permeou o debate acerca da progressividade, quando, de fato, essas jurisdições se valiam da progressividade para atacar déficits fiscais oriundos de problemas políticos como a guerra. Economistas e historiadores demonstraram, porém, que os efeitos da graduação do imposto de renda são muitas vezes superestimados. A eficiência da progressividade na tributação da renda ou do capital depende de variáveis nem sempre disponíveis ao agente de política fiscal. Dependendo da alíquota, base de cálculo e isenção aplicadas ao imposto de renda progressivo se constatará um comportamento distinto da progressividade aplicada, conforme demonstra a história do imposto de renda.<sup>25</sup>

<sup>22</sup> GAMMIE, Malcolm. *Op. cit.*, nota 15, p. 35.

<sup>23</sup> GAMMIE, Malcolm. *Op. cit.*, nota 15, p. 66.

<sup>24</sup> JONES, John F. Avery. *Op. cit.*, nota 10, p. 3.

<sup>25</sup> DELALANDE, Nicolas. "Tax Reform in early Twentieth-Century France". In: TILEY, John (ed.). *Studies in the History of Tax Law*. Volume 3. Portland: Hart Publishing, 2007, pp. 57-72, p. 58.

A progressividade em relação ao imposto de renda inglês somente foi introduzida em 1909, no orçamento proposto por Lloyd George.<sup>26</sup> A progressividade parece ser mais uma técnica de arrecadação circunstancial rápida, com a retórica da necessidade para guerrear ou para reparar a destruição ocasionada pela mesma contenda. Avery Jones aponta o mesmo fato sustentado por Blum, acrescentando que nesse período se introduziu, ainda, o conceito da renda global, num momento político delicado em que o Fisco agravaria a situação do contribuinte com o chamado “super tax”.<sup>27</sup>

Registra-se, portanto, que o imposto de renda surgiu na Inglaterra no tempo das guerras napoleônicas e desapareceu por um tempo para, depois, retornar ao sistema tributário britânico e dele não mais se afastar. Em 2005, celebrou-se o bicentenário da introdução do imposto sobre a renda na Inglaterra. De fato, o imposto de renda foi introduzido na Inglaterra em 1805.<sup>28</sup> Instituído na forma cédular, foi abolido logo em seguida (1816), tempo em que a Coroa se viu envolvida em diversos pedidos de isenção fiscal, incluindo o antigo debate acerca da tributação sobre escolas e hospitais públicos.<sup>29</sup> Bem se diga, a derrocada desse imposto se deu em meio a um sentimento político pós guerra, momento em que a economia britânica reagia e, de igual sorte, a arrecadação apresentava sinais de retomada.<sup>30</sup>

O que chama a atenção nos debates parlamentares da época de introdução do imposto de renda inglês é justamente a incerteza acerca do conceito coloquial de propriedade e renda.<sup>31</sup> Notável constatação acerca desses conceitos, indeterminados até os dias de hoje. A renda, ademais, guarda em si características do tipo, fato a ser abordado em trabalho específico.

A tributação de renda e da renda da terra se confundiam de certo modo, uma vez que o produto da terra era a renda conhecida como riqueza renovável. A renda do patrimônio, afinal, era algo mensurável na modalidade renda da terra. Quando esse tributo recaía sobre o patrimônio urbano, sua quantificação a partir daquilo que o bem gerava não era tão nítida. Determinar a renda do contribuinte demonstrava pouca complexidade, partindo da avaliação da produção da terra. Por outro lado, aferir a renda sob a perspectiva do Fisco sobre aquilo que o contribuinte tinha por riqueza nova era tarefa bem complicada. A inquisição acerca da riqueza do contribuinte deveria ser evitada a qualquer custo. Justificada, portanto, a fragilidade arrecadatória desse imposto à época.<sup>32</sup>

### 3. O Desenvolvimento do Imposto na Alemanha

Primitivamente, uma espécie de imposto de renda se denuncia com o surgimento, em 1820, de um imposto denominado *Klassensteuern*, no que seria hoje a

<sup>26</sup> BLUM, Walter J.; e KALVEN JR, Harry. “The uneasy case for progressive taxation”. *The University of Chicago Law Review* v. 19, n. 3. Chicago, 1952, pp. 417-520, p. 429.

<sup>27</sup> JONES, John F. Avery. *Op. cit.*, nota 10, p. 2.

<sup>28</sup> NEUMARK, Fritz. “Der Aufstieg der Einkommensteuer - Entstehung und Entwicklung der direkten Besteuerung”. In: SCHULTZ, Uwe (coord.). *Mit dem Zehnten fing es an - Ein Kulturgeschichte der Steuer*. Francoforte no Meno: C. H. Beck, 1986, pp. 232-244, p. 235.

<sup>29</sup> JONES, John F. Avery. *Op. cit.*, nota 10, p. 3.

<sup>30</sup> JONES, John F. Avery. *Op. cit.*, nota 8, p. 46.

<sup>31</sup> HARRIS, Peter. *Op. cit.*, nota 6, p. 385.

<sup>32</sup> SMITH, Adam. *The wealth of nations*. Nova Iorque: The Modern Library, 2000, p. 917.

Alemanha; uma espécie de imposto de capitação no estilo romano, com sistema cedular para diferenciar as classes e relativa aplicação do princípio da capacidade contributiva.<sup>33</sup>

Ao seguir o exemplo inglês de introdução do imposto de renda em caráter definitivo, a Prússia estabeleceu a declaração do imposto de renda como base para a tributação do contribuinte numa alíquota fixa de 3%. A declaração do imposto de renda seguia um sistema inquisitorial para investigar a renda do contribuinte. A declaração do imposto de renda gerou bastante polêmica entre os contribuintes, dadas as suas condições investigativas “inaceitáveis”. Chegou a ser abolido na reforma de 1851, voltando mais tarde, diante da constatação de sua necessidade para evitar o exercício da “mentira” sobre a renda efetiva do contribuinte a ser tributada. A questão viria a ser atenuada quando da instituição da tributação de fonte, ainda no fim do século XIX.<sup>34</sup>

Bem mais tarde, porém no mesmo século, o ministro das finanças da Prússia conduziu, em 1890, uma reforma no sistema tributário. Um novo imposto de renda foi a primeira proposta para o parlamento, implementado efetivamente em 1891.<sup>35</sup> O imposto de renda prussiano passou a ser cobrado em 1891, com uma alíquota de 0,6%, progressivamente até 4%. O imposto era cobrado de duas formas, o *Klassensteuer* e *Klassifizierter Einkommensteuer*. Esse imposto era de competência dos estados e não do Império. Notável o interesse posterior desse imposto pelo governo central, quando ele passou a ser uma importante fonte de arrecadação. O *Klassensteuer* era lançado em cada comuna por uma comissão eleita pelo conselho comunal. O *Einkommensteuer* era imposto pessoal de superposição, pois gravava toda a espécie de rendimento, qualquer que fosse sua constituição, natureza ou origem.<sup>36</sup>

A alíquota do imposto de renda foi subindo no início do século XX. Na Primeira Guerra Mundial perdida, a alíquota desse imposto alcançara um limite de 60%. A lei do imposto de renda de 1925 tratava de um imposto com alíquotas progressivas entre 10 e 40%. A mesma lei foi alterada, em 1934, para prever uma comedia variação entre 8% e 50%, já assimilando os problemas sociais. Em 1946, a legislação aplicou a incrível alíquota de 95%, naturalmente por questões circunstanciais de reconstrução do país derrotado na Segunda Guerra Mundial. A alíquota máxima cairia em 1951 apenas para 80%, pois muito havia ainda a ser reconstruído naquele país. Em 1953 houve nova redução da alíquota máxima para 70%. Novas reduções de alíquota máxima viriam até a 53% em 1990.<sup>37</sup> A variação de alíquotas máximas do imposto de renda alemão reflete a circunstância econômica vivida naquele país nos distintos momentos históricos. Em 100 anos, o imposto de renda evoluiu e, hoje, representa o mais eficiente instrumento de arrecadação do

<sup>33</sup> KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Lehrbuch des Steuerrechts*. Volume I, Parte Geral. Munique: C. H. Beck, 1991, p. 5.

<sup>34</sup> KIRCHHOF, Paul. *Der Weg zu einem neuen Steuerrecht, klar, verständlich, gerecht*. Munique: Deutscher Taschenbuch, 2005, p. 75.

<sup>35</sup> THIER, Andreas. “Traditions of wealth taxation in Germany”. In: TILEY, John. (ed.). *Studies in the History of Tax Law*. Volume 3. Portland: Hart Publishing, 2007, pp. 73-88, p. 83.

<sup>36</sup> CAVALCANTI, Amaro. *Op. cit.*, nota 14, p. 201.

<sup>37</sup> TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2000, p. 419.

sistema alemão. Importante notar que a progressividade no imposto de renda alemão veio juntamente com o próprio imposto, fruto de uma visão trabalhista. O Partido Trabalhista alemão propôs, em 1875, uma única alíquota progressiva para o imposto de renda para estados e comunas. A progressividade seria aceitável, segundo o programa de governo desse partido, para os impostos de renda e patrimônio. A retórica do Partido Trabalhista justificava o imposto como forma de compensar a regressividade nociva da tributação indireta sobre o povo.<sup>38</sup>

Depois do fim da Segunda Guerra Mundial, em fevereiro de 1946, o Conselho de Controle dos Aliados decidiu por aumentar a carga fiscal dos impostos diretos. A alíquota do imposto de renda alemão foi aumentada, então, para 95%, sob o pretexto de suportar a necessidade de reconstrução da economia. Mais tarde, em 1949, o celebrado estadista Konrad Adenauer, em seu discurso sobre o programa de governo, propôs uma reforma tributária com o intuito de restabelecer a capacidade de investimento, estimular o emprego e propulsionar a poupança. Logo no início da década de 1950, foi proposta uma reforma tributária orgânica na Alemanha. Entendeu-se, então, que a votação de uma reforma no sistema tributário viria alinhada às necessidades econômicas do Estado. Em 1953, o que se viu foi uma “pequena reforma”, porém, somente em 1954 a alíquota do imposto de renda seria modestamente reduzida. O que a sociedade alemã almejava naquela época e que, efetivamente, norteava o imposto de renda era a reconstrução dos estados. Estruturou-se, então, uma legislação específica para esse tributo, consolidada de modo a orientar o contribuinte a se movimentar nessa complexa seara fiscal.<sup>39</sup>

O princípio da capacidade contributiva não foi considerado como elemento realizador da igualdade na tributação na legislação tributária de então. Os cientistas do Direito Tributário somente passaram a se interessar pela reforma do imposto de renda na Alemanha no início da década de 1970. O grande estadista Willy Brandt declarou, no final do ano legislativo de 1969, sua intenção de implementar um sistema tributário justo, simples e abrangente.<sup>40</sup> Naturalmente precisaria de cientistas do Direito Tributário para alcançar esse objetivo. O desenvolvimento de um sistema tributário racional foi, então, a tarefa confiada ao professor Haller. O renomado jurista não teve muito êxito diante das pressões políticas que causaram fissuras no Parlamento. A indústria pujante pleiteava incentivos fiscais e redução de carga fiscal para justificar seus investimentos. Em 1971, a reforma do imposto de renda seria melancolicamente abandonada.<sup>41</sup>

Verdadeiro sistema tributário à parte, os regulamentos do imposto de renda foram comentados por grandes tributaristas até hoje. O ministro das finanças alemão Franz Etzel (1957-1961), constituiu uma comissão do Imposto de Renda, com a difícil tarefa de direcionar os textos legais desse tributo num sentido uniforme.

<sup>38</sup> TIPKE, Klaus. “Über Umsatzsteuer - Gerechtigkeit”. In: *StuW*, 106, 1992, pp. 103-120, p. 104.

<sup>39</sup> TIPKE, Klaus. *Ein Ende dem Einkommensteuer Wirrwarr!? Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2006, p. 22. O primeiro Ministro das Finanças da República Federal da Alemanha foi Fritz Schäffer, do partido CSU, responsável por tornar a legislação tributária mais clara e inteligível, ficou no cargo no período de 1949 até 1957.

<sup>40</sup> TIPKE, Klaus. *Ein Ende dem Einkommensteuer Wirrwarr!? Rechtsreform statt Stimmenfangpolitik*. Op. cit., nota 39, p. 24.

<sup>41</sup> *Idem*.

Essa Comissão deveria, então, tornar o imposto mais claro, simples, de compreensão geral, fácil e completo. A Comissão apresentou no outono de 1963 um relatório de 483 páginas sem contribuições efetivas para o fim para que foi constituída.<sup>42</sup> Em 1973, o que se viu foi uma série de medidas com o efeito de reduzir as alíquotas do imposto de renda, como resultado de ações orquestradas dos chamados grupos de interesse, como a classe industrial, agrícola e os sindicatos. Num movimento político legítimo, esses grupos exerceram seu papel de representação política, acentuado nos momentos de eleições, nos diversos níveis da federação. Afinal, foi bloqueada a reforma estrutural efetiva. Sempre que o efeito da reforma doer no bolso do contribuinte, todos serão contra. Em que pese ter o projeto de reforma almejado a justiça fiscal, não se viu qualquer modificação nos fundamentos do imposto de renda. A mecânica do imposto de renda das pessoas físicas foi alterado para pior, tornando-se mais complicado. A distribuição da carga fiscal, por outro lado, seguiu desigualmente suportada entre os contribuintes. O trabalhador sentiu esse efeito no bolso, fato a resultar num pesado fardo político para o ministro das finanças de então, Hans Apel. Confirmada a lógica de que as leis tributárias não se prestam a realizar grandes reformas, o imposto de renda alemão teve sua mecânica complicada nas sucessivas tentativas de reforma.<sup>43</sup>

Durante a década de 1980, relata Tipke, novamente haveria uma tentativa das autoridades alemãs em reformular a legislação do imposto de renda. Pressionados por propostas políticas audaciosas, os responsáveis pelas finanças da Alemanha se agruparam em torno de um novo primeiro ministro, Helmut Kohl, e seu ministro das finanças, Gerhard Stoltenberg. Após alguns anos de discussões parlamentares e acadêmicas sobre o tema, pouco haveria sido produzido em termos de efetiva reforma do imposto de renda. Em 1985, ao preparar o plano de governo para o novo período de mandato, os partidos da base governamental propuseram igualar suas pretensões à reforma tributária ocorrida nos EUA, promovida pelo então presidente Ronald Reagan, considerado pelas pesquisas de opinião pública local como o pior imposto da Federação. Copiar a ideia americana significava aumentar a base do imposto de renda e reduzir as alíquotas. Dentre os alemães, porém, essa proposta não teve fôlego suficiente para superar os interesses dos lobistas instalados no *Bundestag*, parlamento alemão. Alguns notáveis juristas, como Joachim Lang, proporiã suas ideias reformistas em relação ao imposto de renda, para orientar a mecânica desse tributo segundo o princípio da capacidade contributiva. Afinal, não houve jurista ou ministro que não quisesse implementar um sistema tributário melhor, porém nenhum viria a ter sucesso em seu intento. Antes mesmo de se encerrar a década, em pleno momento histórico da reunificação da Alemanha, cairia um ministro das finanças para, em seu lugar, assumir Theodor Waigel.<sup>44</sup>

O imposto de renda alemão trata, na atualidade, de arrecadar em formas distintas a riqueza do contribuinte. A simplificação e a tributação de fonte são mecanismos amplamente utilizados.<sup>45</sup> O imposto de renda viria a se estabelecer como

<sup>42</sup> *Ibidem*, p. 23.

<sup>43</sup> TIPKE, Klaus. *Op. cit.*, nota 39, p. 32.

<sup>44</sup> *Ibidem*, p. 36.

<sup>45</sup> KIRCHHOF, Paul (org.). *ESTG KompaktKommentar Einkommensteuergesetz*. Heidelbergue: C. F. Müller, 2002, § 2, 33.

principal fonte de arrecadação no sistema tributário alemão. Os contribuintes de maior renda respondem por 95,5% da arrecadação do tributo.<sup>46</sup> Graças a um sistema bem estruturado de progressividade, 10% dos contribuintes respondem por 53% do imposto de renda arrecadado na Alemanha.

Kirchhof propôs na Alemanha, mais recentemente, reformar o imposto de renda, com simplificação e clareza.<sup>47</sup> Outros tributaristas alemães desenvolveram estudos sobre o imposto de renda, concentrados na concretização de uma política fiscal. Além de Kirchhof, podem ser citados nesse grupo autores como Manfred Rose, Joachim Lang e Michael Elicker.<sup>48</sup> Nenhum deles, porém, logrou levar adiante reformas do imposto de renda que tornassem o tributo mais justo e adequado à igualdade na tributação. O imposto de renda alemão segue sendo um tributo complexo e burocrático, inacessível aos leigos.

#### 4. O Desenvolvimento do Imposto nos EUA

Nos EUA, o imposto de renda veio como consequência da Guerra Civil, em socorro da grande destruição provocada e, como no exemplo inglês, desapareceu para somente voltar no final do século XIX. A Suprema Corte americana considerou esse tributo inconstitucional, excluindo-o do ordenamento americano. Somente em 1913 veio a surgir novamente, sem vícios de inconstitucionalidade.<sup>49</sup> Com a Emenda 16, o imposto de renda se tornou definitivo na política fiscal americana. A emenda constitucional trouxe uma revolucionária contribuição para o pensamento econômico, especialmente para a evolução do conceito de renda.<sup>50</sup>

Não foi, porém, nada fácil implementar esse tributo nos EUA, tamanha a oposição da opinião pública, dos políticos e da imprensa, em particular. O tradicional jornal *New York Times* se opôs durante muito tempo ao imposto de renda, publicando editoriais virulentos, como na ocasião em que o Congresso tentou, em 1894, legislar sobre o tema. O jornal denominou o imposto de “viciado, desigual, impopular, politicamente incorreto, um ato socialista”. Disse mais o matutino de Nova Iorque: “esse imposto é o mais irracional e anti-americano movimento na política do quarto de século”. Em 1909, o *New York Times* voltou ao ataque, ao afirmar: “Quando os homens adquirem o hábito de ajudar a si próprios com o patrimônio dos demais, eles não podem se curar facilmente.” O *Washington Post* classificou o imposto de monstruosidade, criticando o imposto num editorial que con-

<sup>46</sup> LANG, Joachim. “Die Vermögensteuer Kostet Jobs”. In: Handelsblatt, 28 de maio de 2010, p. 8.

<sup>47</sup> KIRCHHOF, Paul. *Op. cit.*, nota 34, p. 189.

<sup>48</sup> TIPKE, Klaus. *Op. cit.*, nota 39, p. 45.

<sup>49</sup> COSTA, Alcides Jorge. “História da tributação no Brasil: da República à Constituição de 1988”. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Direito Tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 112-139, p. 124.

<sup>50</sup> HAIG, Robert Murray. “The concept of income - economic and legal aspects”. In: MUSGRAVE, Richard A.; e SHOUP, Carl S. (orgs.) *Readings in the economics of taxation*. Londres: George Allen & Unwin Ltd., 1959, pp. 54-7654/76, p. 55. O trabalho de Haig, publicado originariamente em 1921, é memorável, pois relata a evolução do conceito de renda num momento histórico de grande transformação social e econômica. A análise moderna desse conceito, segundo o autor, reconhecia por renda o fluxo de satisfação, das experiências psicologicamente intangíveis. A proposta do autor para determinar a renda tributável é bastante atual, pois revela a preocupação em atingir a renda justificável para a arrecadação do imposto e não qualquer renda (p. 75).

tinha a seguinte frase: “Ele pune qualquer um que pretenda se alçar do nível da mediocridade.”<sup>51</sup>

As guerras parecem marcar a história do imposto de renda em diversas jurisdições. Nos EUA, o primeiro imposto de renda foi introduzido durante a Guerra Civil e arrecadado pelo recém criado *Bureau of Internal Revenue*, órgão do Departamento do Tesouro Americano. O mote político utilizado para sua implantação foi o de distrair a atenção do contribuinte açodado pela carga desproporcional do imposto de consumo. Extinto em 1872, o imposto de renda ressurgiu décadas depois, num movimento político liderado pelos democratas e populistas do sul e do oeste, ressentidos com o poder da bem sucedida indústria republicana do leste americano. Com efeito, o Congresso Americano aprovou o imposto de renda em 1894, declarado inconstitucional pela Suprema Corte no ano seguinte. Em 1913, conforme já dito acima, o imposto de renda veio a ser implantado nos EUA, com a retificação da Emenda 16 da Constituição. O novo imposto seria graduado até uma alíquota de 7%, porém com isenção prevista para algumas camadas de contribuintes.<sup>52</sup>

Quando se discutia a Emenda 16 no Congresso americano, a oposição propunha um teto constitucional de 10%. Foi convencida, porém, pelos defensores do imposto de que jamais haveria uma alíquota dessa monta, de sorte que seria desnecessária tal proteção ao contribuinte. Quando da Primeira Guerra Mundial, a alíquota do imposto de renda viria a ser aumentada para 73%, ocasionando um efeito catastrófico para a economia alguns anos mais tarde.<sup>53</sup> Bem verdade que o primeiro imposto de renda cobrado nos EUA era de alíquota fixa de 3%, com isenção para rendas inferiores a 800 dólares. Durante a Guerra, a isenção foi diminuindo enquanto introduziam-se alíquotas progressivas, que subiam na proporção das necessidades de custeio. No fim da Guerra, o imposto de renda respondia por 10% do orçamento americano. O aparato fiscal rudimentar evitou que o governo de Abraham Lincoln arrecadasse tudo o que desejava para financiar os gastos da guerra.<sup>54</sup>

O primeiro imposto de renda federal americano, instituído para aumentar a receita durante a Guerra Civil, não tributava empresas, não obstante fosse prevista a retenção na fonte sobre os dividendos e juros pagos por empresas de estradas de ferro e instituições financeiras, bem como os valores adicionados como superávit.<sup>55</sup>

<sup>51</sup> LAFFER, Arthur B.; MOORE, Stephen; e TANOUS, Peter J. *The end of prosperity: how higher taxes will doom the economy-if we let it happen*. Nova Iorque: Threshold, 2008, p. 50.

<sup>52</sup> LEFF, Mark H. Verbete “Income Tax, Federal”. In: BOYER, Paul S. (ed.). *The Oxford Companion to United States History*. Oxford: Oxford University, 2001, p. 368. O autor cita como referência RATNER, Sidney. *Taxation and Democracy in America*. Nova Iorque: W. W. Norton, 1967; e BROWNLEE, W. Elliot. “Federal taxation in America: a short history”. Cambridge: Press Syndicat of the University of Cambridge, 2004.

<sup>53</sup> LAFFER, Arthur B.; MOORE, Stephen; e TANOUS, Peter J. *Op. cit.*, nota 51, p. 50.

<sup>54</sup> BROWNLEE, W. Elliot. *Op. cit.*, nota 52, p. 34.

<sup>55</sup> AVI-YONAH, Reuven S. “Why was the US Corporate Tax Enacted in 1909?” In: TILEY, John. *Studies in the History of Tax Law*. Volume 2. Portland: Hart Publishing, 2007, pp. 378-392, p. 378. O autor cita a lei de 1º de julho de 1862, capítulo 119, § 81-82, 12 Stat. 432, 469-470 [revogada em 1874], que autorizava os acionistas e investidores a excluir os dividendos e juros sujeitos ao imposto de fonte da renda (ibid. no § 91. 12 Stat; 473-474 (revogada em 1874)).

Por outro lado, na versão do imposto de renda de 1864, os lucros de todas as empresas, quando incorporados à sociedade, para aquelas empresas descritas na lei, deveriam ser incluídas nos rendimentos estimados anualmente, lucros ou renda de pessoas aptas para tanto, uma vez distribuídas ou de outra maneira.<sup>56</sup>

A *ratio* do imposto de renda americano, resolvida a controvérsia constitucional de 1895, com sua reedição em 1909, foi sempre regular as empresas. A forma de efetuar esse controle se deu justamente por meio das declarações do imposto de renda. A declaração do imposto de renda seria, portanto, um veículo capaz de restringir o poder acumulado nas mãos da administração das empresas.<sup>57</sup> Havia por trás da regra uma *ratio* ideológica ajustada para a ocasião e aplicável para os dias atuais: o público prevaleceria sobre a livre concorrência. Explicado de outra forma, a agregação do capital foi permitida pela lei e pelo direito. Essas criações humanas, portanto, deveriam ser controladas pela lei. A regulação de determinadas atividades era feita no último quarto do século XIX por meio de imposto como método odioso indireto para atingir o objetivo da livre concorrência.<sup>58</sup> A formação de uma classe média urbano-rural teria sido importante para a consolidação do imposto de renda como tributo do sistema tributário americano, resistindo, inclusive, ao momentos de depressão econômica.<sup>59</sup>

Chegou-se a afirmar, inclusive, que a reintrodução do imposto de renda das empresas americanas, em 1909, refletiria uma era em que se procurou regular as empresas sob diversas formas e, naturalmente, o imposto de renda era uma das mais eficientes, seguida da publicidade. Esses instrumentos davam à Administração condições de supervisão de determinados grupos econômicos bastante poderosos que controlavam áreas estratégicas do Estado americano, como os transportes, a agricultura e a mineração. O uso extrafiscal do imposto de renda teve por escopo a regulação das empresas, que teve grande modificação estrutural entre os anos de 1890 e 1909. O caráter regulatório do imposto de renda veio para corrigir duas distorções básicas do mercado: o excesso de ações, com a diluição do capital; e a supercapitalização. Muitos consideravam a supercapitalização um risco para os investidores e como fonte anticoncorrencial. O imposto veio para tentar corrigir esses efeitos daninhos ao mercado de capitais americano.<sup>60</sup>

Com efeito, nesse período histórico do final do século XIX, os EUA passaram por profundas alterações em seu sistema jurídico. Essas transformações se deram na esteira da mudança de concepção no sistema capitalista, experimentando-se o modo mais interventivo do Estado. A evolução do Direito Societário americano desempenha, por outro lado, papel determinante na questão interventiva. Ganhou força nessa época a teoria da separação absoluta entre a pessoa do sócio e a sociedade, uma revisão na teoria da empresa. A empresa se tornou uma entidade sepa-

<sup>56</sup> *Ibidem*, p. 379.

<sup>57</sup> AVI-YONAH, Reuven S. *Op. cit.*, nota 55, p. 382. O autor se baseia no importante trabalho de KORNHAUSER, Marjorie E. "Corporate regulation and the origins of the corporate Income Tax". *Indiana Law Journal* v. 66. 1990, p. 53-66, p. 53.

<sup>58</sup> KORNHAUSER, Marjorie E. "Corporate Regulation and the origins of the corporate Income Tax". *Indiana Law Journal* v. 66. 1990, pp. 53-66, p. 57.

<sup>59</sup> BROWNLEE, W. Elliot. *Op. cit.*, nota 52, p. 53.

<sup>60</sup> KORNHAUSER, Marjorie E. *Op. cit.*, nota 57, p. 57.

rada. Fez-se a distinção entre relação societária e participação societária. Anteriormente, os sócios se envolviam nas relações societárias, inclusive quanto à responsabilidade pelos débitos da empresa.<sup>61</sup> A vida da empresa era parte da vida dos sócios, o que justificava o conceito de unidade dos entes. A definição da sociedade como entidade autônoma e independente da figura dos sócios fez com que ela se tornasse sujeito de direitos e obrigações. Em tese, a sociedade pode ser considerada uma pessoa para determinados fins, porém não em qualquer questão. Isso significou considerar a sociedade como uma pessoa de direito distinta da pessoa física. Para os fins regulatórios pretendidos naquela época, a teoria da sociedade como pessoa de direito distinta dos sócios trouxe algumas dificuldades. O poder regulatório teve, então, que considerar a entidade de modo equânime, num difícil esforço de contenção dos abusos concorrenciais, como se pretendia de início. Esse fato influenciaria, mais tarde, a questão da separação de lucro da pessoa jurídica e da pessoa física, com consequências para a teoria do imposto de renda. Essa segmentação, vista como benéfica ao contribuinte numa primeira análise resulta, afinal, num desequilíbrio a afetar o princípio da capacidade contributiva.

A progressividade do imposto de renda foi experimentada especialmente na pessoa física do contribuinte americano. Os republicanos tinham por meta manter o imposto de renda como fonte de financiamento de seus propósitos políticos. Assim, procuraram manter as alíquotas altas do imposto de renda e a progressividade crescente do mesmo tributo.<sup>62</sup> Timidamente ao início, entre 1% e 7%, o contribuinte veria sua renda ser gravada de modo mais acentuado a partir de 1921, com alíquotas variando de 7% até 73%, sob o pretexto de impor a guerra à Alemanha. O republicano Warren Harding prometera reduzir esse tributo depois da guerra, quando seu país enfrentava a recessão e o desemprego. Após sua morte no exercício do cargo, seu sucessor, Calvin Coolidge, promoveria a redução necessária para recolocar a economia em marcha. O governo Harding e Coolidge promoveu, então, a maior redução do imposto de renda da história americana, de 73% para 25%. Coolidge argumentava que o plano de crescimento econômico traria mais receita ao governo caso a base de tributação fosse significativamente revista para baixo. A história comprovaria seu acerto.<sup>63</sup> A tributação progressiva do imposto de renda americano tinha muito mais relação com a busca da justiça social numa nação industrializada do que implementar a arrecadação do Estado. Tanto é assim que o imposto de renda progressivo se transformou rapidamente na maior bandeira política dos democratas, influenciando até mesmo a formação de lideranças dentro do partido Democrata. A crise econômica de 1890 ajudou a causa democrata, uma vez que as receitas de outros tributos, como de consumo, diminuíram drasticamente. Em 1893, os Democratas controlavam o parlamento, dando ao imposto de renda um caráter instrumental de ataque às famílias ricas americanas.<sup>64</sup>

<sup>61</sup> KORNHAUSER, Marjorie E. *Op. cit.*, nota 57, p. 53. A autora revela que nesse período se discutia acerca da personalidade jurídica das “corporations” e da separação dessa ficção jurídica da pessoa dos sócios. O pano de fundo desse debate se dava em função do rápido crescimento dessa modalidade societária nos EUA, sem ser possível determinar a propriedade efetiva de determinados conglomerados econômicos.

<sup>62</sup> BROWNLEE, W. Elliot. *Op. cit.*, nota 52, p. 35.

<sup>63</sup> LAFFER Arthur B.; MOORE Stephen; e TANOUS Peter J. *Op. cit.*, nota 51, p. 51.

<sup>64</sup> BROWNLEE, W. Elliot. *Op. cit.*, nota 52, p. 35.

Com a grande depressão econômica de 1929, provocada pelo sistema financeiro americano, vários equívocos de política econômica levaram os EUA a enfrentar sérios problemas estruturais. Um deles teria sido no campo fiscal, com a reversão da queda nas alíquotas do imposto de renda. O governo se viu obrigado a aumentar novamente o imposto de renda. O plano de estímulo econômico mundialmente famoso, *New Deal*, promoveu alguns programas emergenciais de estímulo ao emprego. O presidente Franklin Roosevelt promoveu diversos aumentos na alíquota do imposto de renda, que chegaria a 81% no início da Segunda Guerra Mundial. Para derrotar o fascismo, os contribuintes americanos se viriam obrigados a suportar uma alíquota máxima de 94%. Após um breve alívio para o contribuinte em 1945, com uma redução de alíquota para 85%, não se observariam alíquotas inferiores a 90% até 1965. De fato, coube ao presidente Kennedy promover uma redução significativa do imposto de renda nos EUA, da alíquota máxima de 91% para 70%. Os cortes de impostos que Kennedy promoveu deram, afinal, um impulso ao mercado financeiro. Esses cortes seriam compensados, de certa forma, com aumentos na tributação dos ricos e da classe média durante a década de 1970.<sup>65</sup>

O desastroso e curto período de Nixon na presidência dos EUA ficou marcado por um intervencionismo sem precedentes na história daquele país. Num período obscuro da economia mundial, Nixon interveio na moeda, nos salários e nos preços, criando iniquidades em todo o território americano. Sob a perspectiva da política fiscal e, especialmente, em relação ao imposto de renda, não se encontram registros significativos. Seus sucessores, Gerry Ford e Jimmy Carter, tampouco tiveram sorte em seus governos. Um tanto perdidos no controle inflacionário e no combate ao desemprego, os dois presidentes representam, juntos, um período histórico de pouca criatividade em matéria de imposto de renda.<sup>66</sup>

O período Reagan, celebrado como revolucionário em termos de política econômica, teve início com um anúncio de corte em 20% na alíquota do imposto de renda. Tal corte seria mais modesto num primeiro mandato. A maior reforma relativa ao imposto de renda viria em 1986. O *Tax Reform Act* aumentou a base de cálculo e trouxe apenas duas alíquotas fixas para o imposto de renda: de 15% e 28%. Os cortes efetivos no imposto de renda das pessoas físicas foram base do assim denominado *Reaganomics*, que contava, também com uma redução do Estado e controle orçamentário, peças fundamentais de qualquer política fiscal.<sup>67</sup> Certamente existem outras razões macroeconômicas a viabilizar cortes tão profundos no imposto de renda, que partiu de uma alíquota máxima em 1970, de 70%, para 28% em 1986. A estratégia de atração de capital para o país teve diversas outras medidas, mas os cortes no imposto de renda desempenharam importante papel nesse processo.

A política nacional de finanças públicas durante os meados da década de 1980 teve o predicado de permitir aos EUA ter capacidade suficiente para desenvolver um novo regime fiscal, reestruturando seu sistema tributário. Sob a perspectiva fi-

<sup>65</sup> LAFFER Arthur B.; MOORE Stephen; e TANOUS Peter J. *Op. cit.*, nota 51, p. 63. A alíquota máxima voltou para 77% mais tarde.

<sup>66</sup> *Ibidem*, p. 83.

<sup>67</sup> *Ibidem*, p. 89.

nanceira, a meta dos governos George H. W. Bush e Bill Clinton era reduzir o déficit orçamentário. Importante dizer que o *Tax Reform Act*, de 1986, que caracterizou a Era Reagan, abandonou todos os esforços de levar adiante uma verdadeira reforma no imposto de renda americano.<sup>68</sup>

O primeiro movimento de Bush na direção de modificar o imposto de renda se deu durante sua campanha presidencial. A bandeira de simplificação viria na redução de 28% para 15% no imposto de renda sobre ganho de capital. Essa proposta, porém, não sairia do papel durante sua gestão senão ao final, em 1990. Já o governo Clinton encampou a bandeira da reforma fiscal, porém, efetivamente, somente fez algo relativamente consistente por meio do *Taxpayer Relief Act*, de 1997. O escândalo de relações impróprias na Casa Branca impediu que Clinton conduzisse uma efetiva reforma no imposto de renda. Ao final da administração Clinton e do século XX, o regime fiscal criado durante a Segunda Guerra Mundial seguia igual.<sup>69</sup>

Em campanha para a Casa Branca, George W. Bush prometeu cortes efetivos na tributação de renda. Sua administração prometia uma reforma fiscal, justa com a introdução do conhecido *flat tax*. Os atentados terroristas de 11 de setembro de 2001 exigiram uma mobilização militar que tirou do foco reformista qualquer tipo de atenção. Mais adiante, superadas algumas crises no campo militar e econômico, como o caso Enron, a administração Bush passou a considerar algumas reformas pontuais, como a de excluir dividendos da renda tributável dos indivíduos, uma forma de estimular o mercado de capitais. Os conservadores da época defendiam cortes de impostos e de subsídios a programas sociais. Jornais como *Wall Street Journal* chegavam a sustentar que os ricos pagavam muitos impostos, proporcionalmente, às demais classes de contribuintes.<sup>70</sup>

## 5. O Desenvolvimento do Imposto no Brasil

De modo geral, na América Latina a tributação da renda e dos lucros, ao menos no sentido moderno do tributo, teve implementação mais recente, após o início da Segunda Guerra Mundial. Os chamados paraísos fiscais perduraram por um bom tempo na América Latina, assim considerados os países sem interesse sobre a arrecadação do imposto de renda.<sup>71</sup> É possível observar um ensaio de tributação sobre a renda na Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867, artigo 10, que sujeitou a pessoa nacional ou estrangeira residente no Império a pagar um imposto sobre o rendimento locativo anual, com valores distintos em determinadas províncias, segundo um critério peculiar discriminatório. O valor locativo do imóvel seria um indício geral ou sinal exterior de riqueza. A mesma lei previa, ainda, a possibilidade de arbitramento do valor locativo, um ensaio de praticabilidade em matéria de impostos diretos.<sup>72</sup>

<sup>68</sup> BROWNLEE, W. Elliot. *Op. cit.*, nota 52, p. 181.

<sup>69</sup> *Ibidem*, p. 215.

<sup>70</sup> *Ibidem*, p. 234.

<sup>71</sup> CROCKETT, Joseph P. "Tax pattern in Latin America". In: BIRD, Richard; e OLDMAN, Oliver. (eds. orgs.) *Readings on taxation in developing countries*. Baltimore: Johns Hopkins, 1964, pp.153-166, p. 155.

<sup>72</sup> PINTO, Caetano José de Andrade. *Impostos e rendas reais do Império do Brasil*. Guaratinguetá: Typografia do Democrata, 1870, p. 35.

A história do imposto de renda no Brasil seguiu um rumo adequado à sua diversidade geográfica e social. No tempo em que se desenvolvia como forma de tributação no mundo industrializado, o imposto de renda brasileiro tinha que se ver com diferenças sociais de um país de dimensões continentais. Enquanto algumas localidades conviviam com absoluta falta de luz elétrica, água encanada, serviço de esgoto e ruas pavimentadas, outras mantinham padrão comparável ao europeu ou americano. Nesse contexto, arrecadar imposto sobre a renda pareceria uma quimera para alguns pontos da federação, enquanto para outros poucos, algo natural e até mesmo esperado. O imposto de renda não faz sentido ainda em diversas jurisdições onde impera a miséria absoluta, desafio do século XXI.

A Décima Urbana, alvará de 27 de junho de 1808, estabeleceu que:

“1. Os proprietários de todos os prédios urbanos que estiverem em estado de serem habitados, desta corte e de todas as mais cidades, villas e lugares notáveis situados á veira mar neste Estado do Brazil e de todos os Meus Dominios, menos os da Asia, que pela decadência em que se achão, merecem esta isenção, e os que pertencem ás Santas Casas de Misericórdia, pela piedade do seu instituto, pagarão daqui em diante anualmente para a Minha Real Fazenda, dez por cento do seu rendimento líquido.”

O tributo cobrado sobre o rendimento imobiliário, na alíquota de 10% não pode deixar de ser entendido como um verdadeiro imposto de renda. O mesmo diploma, no artigo 11, determina que sejam catalogadas as propriedades e o preço dos alugueis pagos pelos inquilinos. Mais adiante, no artigo 12, ficou estabelecida uma presunção de valor de aluguel para os imóveis habitados pelos seus proprietários.<sup>73</sup> Nota-se, nesse artigo 12, uma presunção de capacidade contributiva. É curioso saber que esse imposto tenha sido considerado um imposto predial quando, de fato, trata-se de um imposto sobre o rendimento do patrimônio.<sup>74</sup> Tanto foi assim que se estabeleceu uma alíquota de 10% sobre o rendimento líquido, estando os prédios alugados ou habitados pelos próprios donos, com um abatimento de 10% para reparos nos imóveis.<sup>75</sup>

Mais adiante, esse imposto sobre a renda imobiliária passaria a ter contornos de imposto predial. Em 1881, a Décima Urbana com traços de imposto de renda viria a se transformar em verdadeiro imposto predial. A Lei nº 86-A determinava a criação de um imposto predial, com alíquota efetiva e presumida, para os casos de imóveis habitados por seus proprietários.<sup>76</sup>

Determinadas leis esparsas cuidavam da tributação da riqueza transferida, porém sem sistemática comparável ao imposto de renda. O imposto de transmissão de propriedade, introduzido pela Lei nº 1.249, de 31 de dezembro de 1910, trouxe para o contribuinte de São Paulo alguns conceitos de renda bastante pecu-

<sup>73</sup> SILVEIRA, Francisco Benedicto Ribeiro da. *Imposto predial - Histórico dos alvarás, leis e decretos expedidos desde 1808 até 1809 relativos ao Imposto Predial, compilados e ampliados com o Regulamento do respectivo imposto*. São Paulo: Hennes Irmãos, 1900, p. 9.

<sup>74</sup> PINTO, Caetano José de Andrade. *Op. cit.*, nota 72, p. 165.

<sup>75</sup> BARROS, José Maurício Fernandes Pereira de. *Apontamentos de Direito Financeiro*. Rio de Janeiro: Universal de Laemmert, 1855, p. 353.

<sup>76</sup> SILVEIRA, Francisco Benedicto Ribeiro da. *Op. cit.*, nota 73, p. 23.

liares. Ao considerar a transferência de ações das companhias objeto do imposto, deixou transparecer traços de ganho de capital sobre tais transações.<sup>77</sup>

Sustenta-se, porém, que o imposto de renda brasileiro foi efetivamente implantado no Brasil pela Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Sua introdução no País, que se deu após diversas tentativas de cobrança desse tributo em determinados casos, porém, na forma de um imposto de renda geral, aconteceu mesmo a partir de 1922.<sup>78</sup> De fato, em que pese a Décima Urbana ter sido originalmente um imposto com contornos de imposto sobre a renda imobiliária, não é possível atribuir a esse tributo caráter diverso do tributo sobre patrimônio. Assim, imposto de renda foi aquele efetivamente criado em 1922, conforme sustenta Alcides Jorge Costa. Bem verdade que a expressão “Imposto sobre a Renda” surgiu como rubrica de orçamento, abrangendo os impostos sobre subsídios; e os incidentes sobre os dividendos com, a Lei nº 2.321, de 31 de dezembro de 1910, que tratava do orçamento da república de 1911.<sup>79</sup>

Não obstante tenha sido criado efetivamente em 1922, o imposto de renda no Brasil não fazia muito sentido em termos de arrecadação em função do modelo social resultante do período colonial ainda se fazer presente em pleno curso do século XX. A estrutura social de topo e base, ainda colonial, reflexo do tardio desenvolvimento econômico, não previa a educação. Sem educação, inexistia a possibilidade de ascensão social, consequentemente, de formação de renda.<sup>80</sup> Renda essa, naturalmente, passível de tributação. Os debates acerca da implantação de um imposto de renda no Brasil datam ainda do início do século XIX. A questão discutida tratava do impacto de um imposto com base presumida sobre o rendimento do imóvel. Dizia-se que isso oprimiria as famílias necessitadas de habitação decente. Refutou-se a alíquota progressiva para esse caso.<sup>81</sup> O acréscimo de patrimônio “é, portanto, pressuposto legal da ocorrência da obrigação tributária, que na pessoa jurídica pode ser facilmente determinado por simples confronto das cifras referentes a dois períodos distintos.<sup>82</sup>

Quando da implantação do imposto de renda no Brasil, Monteiro Lobato escreveu uma ácida crítica em relação ao novo tributo. Teceu uma analogia entre o Fisco e os liliputianos de Guliver. O gigante do conto infantil seria o Brasil e os

<sup>77</sup> QUEIROZ, Edmur de Souza. *Imposto de Transmissão de Propriedade anotada*. São Paulo: Saraiva, 1922, pp. 10-11.

<sup>78</sup> COSTA, Alcides Jorge. *Op. cit.*, nota 49, p. 124. Dizia o texto da lei: “Fica instituído o imposto geral sobre a renda que será devido anualmente por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do País, e incidirá em cada caso sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem. As pessoas não residentes no País e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão imposto sobre a renda que lhes for apurada dentro do território nacional.”

<sup>79</sup> CORREA, Walter Barbosa. “Subsídios para o estudo da história legislativa do imposto de renda no Brasil”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda: em Memória de Henry Tilbery*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, pp. 247-260, p. 257.

<sup>80</sup> SALOMÃO FILHO, Calixto. “Monopólio colonial e subdesenvolvimento”. In: BENEVIDES, Maria Victoria de Mesquita; BERCOVICI, Gilberto; e MELO, Claudineu de (orgs.) *Direitos humanos, democracia e república*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 159-206, p. 199.

<sup>81</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. “História Tributária do Brasil”. *Revista do Instituto Histórico e Geográfico Brasileiro*. Tomo 78, parte I, p. 95.

<sup>82</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. “A aquisição de disponibilidade e o acréscimo patrimonial no imposto sobre a renda”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Op. cit.*, nota 79, p. 37.

anões do país de Liliput seriam os vermes brasileiros a asfixiar a nação. Na visão de Monteiro Lobato, o imposto de renda seria mais uma forma de arrochar o gigante que, exaurido, sucumbiria diante do sadismo do Fisco.<sup>83</sup> Não viveria o grande expoente da literatura infantil brasileira para ver quanto ainda restava por extrair da nação de contribuintes nos anos seguintes. A criticada Lei nº 4.625/1922 estabeleceu a cobrança de um imposto com base no conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem. A renda, porém, era alcançada, isoladamente por alguns outros tributos, ainda no período do Brasil colônia, como a “Décima Urbana” e a “Décima Cedular”.<sup>84</sup>

Por se tratar de imposto cobrado sobre os rendimentos do patrimônio, com base de cálculo sobre o valor locativo, a Décima Urbana tinha traços de um imposto sobre a renda, embora não seja correto dar-lhe tal denominação.<sup>85</sup> Considerado um imposto de capitação, sob a forma graduada, com base no valor locativo dos prédios, a Décima Urbana teria sido instituída pelo artigo 10 de Lei nº 1.507, de 26 de setembro de 1867. Na verdade, esse era um imposto de renda, com isenção para as entidades beneficentes.<sup>86</sup> Assim como em outras jurisdições, o imposto de renda brasileiro teria a mesma origem num tributo sobre o patrimônio, porém, sobre o rendimento do patrimônio. A base de cálculo do imposto, nos rendimentos do patrimônio, somente viria a ser definitivamente modificada com a Emenda Constitucional nº 18, de 1965.<sup>87</sup> O curioso diploma imperial sobre a Décima Urbana se utilizou da ficção para estabelecer valor do dízimo naqueles imóveis em que *habitassem seus donos*.<sup>88</sup>

Um importante trabalho de compilação sobre o imposto predial permite constatar que todas as leis sobre o imposto predial entre 1808 e 1899 tratam exclusivamente da tributação da renda patrimonial. Analisando os textos, chega-se a conclusão que um tipo rudimentar de imposto de renda brasileiro já era cobrado ao longo do século XIX, ao menos na província de São Paulo. O cálculo do imposto varia entre ficções, presunções e porcentagens sobre o valor locatício.<sup>89</sup> Outra compilação de normas imperiais aponta para a imunidade das propriedades nacionais

<sup>83</sup> LOBATO, José B. R. Monteiro. “Novo Guliver, na antevéspera”. *Obras Completas de Monteiro Lobato*. Volume 6. São Paulo: Brasiliense, 1946, pp. 91-95, p. 95.

<sup>84</sup> CAMPOS, Djalma de. “O Dr. Henry Tilbery e o Imposto de Renda”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Op. cit.*, nota 79, pp. 235-245, p. 239. O tributo denominado “décima urbana”, instituído em 1808 no Brasil, alcançava os rendimentos líquidos dos contribuintes que alugavam seus imóveis. Como em outros lugares do mundo, a tributação da renda no Brasil teria surgido com características de imposto sobre o patrimônio.

<sup>85</sup> AMED, José Fernando; e NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Edições Sinafresp, 2000, p. 185.

<sup>86</sup> CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Op. cit.*, nota 81, p. 105.

<sup>87</sup> COSTA, Alcides Jorge. “História da tributação no Brasil”. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 43-101, p. 59.

<sup>88</sup> Diz o texto do Alvará de 27 de junho de 1808, disposto no item 12: “(...) Nos prédios em que habitarem seus donos, guardar-se-á a mesma formalidade, so com a diferença de que arbitrará a Junta do Lançamento o valor do aluguel, não como rendimento do valor do prédio, mais por arbítrio razoado de quanto poderão render se andassem alugados.”

<sup>89</sup> SILVEIRA, Francisco Benedicto Ribeiro da. *Op. cit.*, nota 73. Além do Alvará Real de 27 de junho de 1808, estão compilados nesse livro todos os alvarás reais sobre a matérias e as leis do imposto predial, uma a uma, com as particularidades de cada diploma legal.

das décimas urbanas cobradas pelas províncias.<sup>90</sup> É possível afirmar com bastante segurança, portanto, que o imposto de renda brasileiro, assim como em outras jurisdições, se originou de um imposto sobre o rendimento patrimonial, cobrado nas províncias do Brasil colônia.

Deu-se notícia, ainda, de um tributo assemelhado ao imposto progressivo sobre a renda, ainda no século XVII, em Portugal e no Brasil: a cobrança de esmolas estabelecida por bula papal denominada Santa Cruzada, mais tarde considerada uma das principais fontes de receita para Portugal. Em que pese o sistema confuso de arrecadação e fiscalização, característica dos sistemas tributários mencionados, esse imposto apresentava previsão de respeito à capacidade contributiva do contribuinte.<sup>91</sup>

A renda entendida em seu sentido clássico foi adotada tradicionalmente pela lei brasileira (Decreto-lei nº 5.844/1943, artigo 10).<sup>92</sup> O conceito de renda no imposto brasileiro foi baseado na distinção entre renda e patrimônio. Renda é, então, o “aumento ou acréscimo de patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo”.<sup>93</sup> Essa foi a base do imposto de renda, mantida até hoje na lei e na regulamentação. A interpretação da legislação do imposto de renda segue, portanto, a forma sistemática, finalística e teleológica.<sup>94</sup>

O imposto de renda brasileiro teve sua base concentrada nas pessoas jurídicas. Essas seriam consideradas como agentes de arrecadação. É, de fato, mais conveniente cobrar da sociedade e não do sócio. As sociedades são em menor número e mais fáceis de fiscalizar.<sup>95</sup> O elemento essencial da tributação pelo imposto de renda é a atividade produtiva, que gera renda, e o seu consumo. A tributação das pessoas jurídicas por seu lucro seria, então, uma construção artificial, sem correspondência com a natureza do imposto de renda.<sup>96</sup>

Na década de 1980, foi sugerida uma aproximação do imposto de renda ao princípio da capacidade contributiva. Um imposto anual sobre a totalidade do patrimônio líquido das pessoas físicas seria capaz de suprir a falha do imposto de renda em relação à igualdade na tributação.<sup>97</sup> Essa sugestão, porém, não passou do plano acadêmico. A concretização do princípio na legislação do imposto de renda foi, afinal, afastada com a implementação de mecanismos de simplificação.

<sup>90</sup> MALHEIRO, Agostinho Marques Perdigão. *Manual do Procurador dos Feitos da Fazenda Nacional nos Juízos de Primeira Instância*. Rio de Janeiro: Eduardo & Henrique Laemmert, 1873, p. 285. O manual traz o texto do Ord. nº 202, de 14 de novembro de 1850.

<sup>91</sup> COSTA, Alcides Jorge. “Conceito de renda tributável”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Op. cit.*, nota 79, p. 19.

<sup>92</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres 3 - Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 275.

<sup>93</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Finanças, 1955, p. 33.

<sup>94</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. “Receitas de aplicações financeiras por sociedades cooperativas - tratamento face ao imposto de renda”. *Direito Tributário Atual* v. 7/8. São Paulo: Resenha Tributária, 1987/8, p. 1.897-1.929, p. 1.923.

<sup>95</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. *Op. cit.*, nota 93, p. 44.

<sup>96</sup> TILBERY, Henry. *Imposto de Renda pessoas jurídicas, integração entre sociedade e sócios*. São Paulo: Atlas, IBDT, p. 34.

<sup>97</sup> TILBERY, Henry. “Reflexões sobre a tributação do patrimônio”. In: TAVOLARO, Agostinho Tófoli; MACHADO, Brandão; e MARTINS, Ives Gandra da Silva (coords.). *Princípios tributários no Direito brasileiro e comparado. Estudos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, pp. 318-370, p. 365.

A Constituição Brasileira não define o que seja renda, quando atribui à União Federal competência para instituir o imposto de renda. Tampouco o Código Tributário Nacional oferece um conceito de renda preciso. O CTN oferece apenas um “noção nuclear de renda, ou uma ideia matriz, para conduzir o legislador na seleção de hipóteses em que se pode vislumbrar a presença da ideia nuclear”. A legislação brasileira definiu tardiamente, de modo pleno, os ganhos de capital, por meio da Lei nº 7713/1988, muito embora o legislador ordinário tivesse tangenciado o tema anteriormente.<sup>98</sup> Com efeito, as constituições brasileiras trazem normas gerais de Direito Tributário. “O autoritarismo implantado em 1964 não resultou em aplicação do CTN além da noção nuclear de renda.”<sup>99</sup> Tanto a Constituição quanto a lei do imposto de renda seguem, portanto, o tipo renda.

A legislação brasileira do imposto de renda não enumera todas as despesas operacionais da pessoa jurídica. Especifica algumas despesas que demandam regulação especial. O legislador brasileiro adotou uma cláusula geral. Esse dispositivo permite saber o que é e o que não é dedutível como despesa. Fez isso por meio do Regulamento do Imposto de Renda, verdadeiro código desse tributo, aprovado pelo Decreto nº 55.866, de 24 de março de 1965.<sup>100</sup>

Na última década do século XX, algumas propostas de reforma tributária foram elaboradas por iniciativa de organismos do governo e de representantes da sociedade civil. A eliminação do imposto de renda sobre as pessoas jurídicas foi uma das sugestões. Por serem as empresas desprovidas de capacidade contributiva, surgiu a ideia de tributar apenas a renda das pessoas físicas dos sócios ou acionistas. Seriam, então, tributados os lucros e dividendos distribuídos, bem assim o lucro retido.<sup>101</sup> Essa recomendação não prosperou, pois se perderiam formas de apuração da renda. Tampouco se adota a posição de Mélega em relação à capacidade contributiva das pessoas jurídicas, realizada pelo renda líquida. Definir renda, afinal, envolve características dessa riqueza que não podem ser esquecidas. Alguns exemplos disso seriam o “fluxo monetário, o valor dos serviços obtidos e utilizados pelos indivíduos como o sobre de bens de sua propriedade, ou através de seu próprio trabalho”. Outra dúvida seria cobrar o imposto sobre a totalidade da renda, poupada ou consumida.<sup>102</sup>

No final do século XX, a legislação do imposto de renda sofreu algumas alterações no Brasil. Em especial, foi adotado o sistema da renda mundial. Também foi regulamentado um sistema de preços de transferência entre empresas transnacionais. Como consequência do fim da inflação em função da estabilidade econô-

<sup>98</sup> MACHADO, Brandão. “Imposto de Renda. Ganhos de capital. Promessa de venda de ações”. *Direito Tributário Atual* v. 11/12. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1992, pp. 3.181-3.220, p. 3.185.

<sup>99</sup> COSTA, Alcides Jorge. “Algumas idéias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro”. *Direito Tributário Atual* v. 7/8. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1987/8, pp. 1.733-1.770, p. 1.759.

<sup>100</sup> MACHADO, Brandão. “Multas administrativas e imposto de renda”. *Direito Tributário Atual* v. 10. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1990, pp. 2.745-2.779, p. 2.747. O autor cita o artigo 191 do RIR.

<sup>101</sup> MÉLEGA, Luiz. “Reforma tributária, imposto sobre a renda da pessoa jurídica proposta de sua eliminação”. *Direito Tributário Atual* v. 3. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1983, pp. 452-470, p. 469.

<sup>102</sup> COSTA, Alcides Jorge. *Op. cit.*, nota 91, p. 21.

mica trazida pelo Plano Real, a correção monetária dos balanços foi extinta.<sup>103</sup> A boa doutrina nacional confirma a tese de que o patrimônio se apresenta de modo indissociável do fato gerador do imposto de renda. As variações axiológicas no caso do Brasil não foram suficientes para alterar o fato gerador acréscimo patrimonial.<sup>104</sup>

Sob a perspectiva do Direito Tributário e da renda, o acréscimo patrimonial como base do imposto de renda perdeu o sentido. Schoueri faz interessante releitura do artigo 43 do CTN para chegar no resultado do tipo renda, que denominou a seu modo de *mito do lucro real*.<sup>105</sup> O artigo mencionado do Código Tributário Nacional trata de disponibilidade econômica e jurídica para consideração do fato gerador do imposto de renda.<sup>106</sup> Brandão Machado denunciou há um bom tempo a imprecisão terminológica do CTN, pois o patrimônio como universalidade de direitos somente estaria afeto a acréscimos de tais direitos. A concepção de consideração econômica importa na avaliação do conteúdo econômico dos fatos e não nas formas jurídicas que os revestem.<sup>107</sup> Daí Schoueri traz seu contributo para a teoria da tributação da manifestação de riqueza, quando afirma, numa referencia a Brandão Machado, que renda pode não ser acréscimo patrimonial, justamente no intento de manter o conceito de patrimônio do direito privado, prevalente sobre o Direito Tributário. Em certa medida, defende Schoueri que a lei tributária não precisaria ir até o Direito Civil para afinar o conceito de acréscimo patrimonial do CTN.<sup>108</sup> Se a lei tributária pode se contentar com conceitos de direito privado alheios ao Direito Civil, ocorre uma revisão na teoria do direito privado enquanto informador do Direito Tributário. Dessa erosão pode se afirmar a necessidade de um sistema tributário global que leve em conta a realidade da essência econômica como fato jurídico a ser apreciado pelo legislador tributário.

## 6. Conclusão

Curiosa particularidade do imposto de renda aplicado nos países europeus que recentemente passaram a integrar a União Europeia merece atenção. Num sistema misto de tributação indireta e direta, com maior peso sobre a primeira, a legislação do imposto de renda de países como Polônia, Hungria e República Checa foi modificada para o ingresso dessas jurisdições no bloco supranacional europeu. Consideradas as diferenças de riqueza e renda desses países, a progressividade do imposto de renda é menor. Um grupo de países bálticos adotou, inclusive, uma

<sup>103</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “O Imposto de renda, *liber amicorum in honor* do Prof. Paulo de Barros Carvalho”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito Tributário - Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 285-306, p. 386.

<sup>104</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 38.

<sup>105</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. “O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica”. In: MOSQUERA, Robero Quiroga; e LOPES, Alessandro Broedel (coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 241-264, p. 248.

<sup>106</sup> COSTA, Alcides José. *Op. cit.*, nota 91, p. 30.

<sup>107</sup> MACHADO, Brandão. “Breve exame crítico do art. 43 do CTN”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Op. cit.*, nota 79, pp. 107-124, pp. 114-115.

<sup>108</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, nota 105, pp. 241-264, p. 250.

alíquota única e, em 2004, um sistema linear foi implementado na Eslovênia. A Polônia adotou um sistema quase linear.<sup>109</sup> Importante mencionar que os países mencionados têm recente história sobre a tributação da renda. O imposto de renda pessoal, por exemplo, foi implementado somente na última década do século XX. A Hungria implantou seu sistema de imposto de renda pessoal em 1988, seguido da Polônia, em 1991 e da República Checa em 1993.<sup>110</sup>

Note-se que na Alemanha foram organizados regulamentos do imposto de renda, uma série de diplomas legais, sem a participação de tributaristas ou juristas com especialidade em sistemas fiscais. Tal fenômeno foi constatado em 1968, ano de uma proposta de reforma fiscal de grande proporção.<sup>111</sup> No Brasil, mesmo fenômeno pode ser observado na política fiscal dos últimos 20 anos, em que se deu uma silenciosa e devastadora reforma fiscal. Os formuladores de política fiscal são, enfim, os responsáveis pelo caos atual do sistema tributário como um todo. A partir de 1966, a legislação brasileira do imposto de renda ganhou um importante reforço do Código Tributário Nacional, que deu ao conceito de renda uma concepção plural, de renda e proventos de qualquer natureza, como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Procurou a doutrina nacional, em vão, um conceito constitucional de renda. Anteviu, afinal, que renda é um conceito lábil, presente no texto da Constituição Federal de 1988 de modo pouco consistente.<sup>112</sup> A Constituição Federal não trouxe o conceito de renda de modo expresso, de sorte que esse é fruto do cumprimento de princípios fundamentais e regras gerais de competência.<sup>113</sup> A opinião de Ávila, porém, parece pouco convincente.

Mais de 200 anos se passaram desde a criação do imposto de renda na Inglaterra. A evolução econômica se encarregou de modernizar o imposto de renda naquele e em outros países. A base do imposto foi alterada por conta da modernização das relações econômicas. Mantido original em sua essência, o imposto de renda teve que deixar de lado alguns pressupostos tradicionais na apuração da renda mundial, como fonte e residência. A jurisprudência das cortes superiores determinaram a adoção de ficções em matéria tributária e até a analogia bastante criticada pelos positivistas. Exemplo dessa evolução é que hoje não há qualquer distinção de tributação entre a renda de juros produzida interna e externamente.<sup>114</sup>

O desafio proposto por Polizelli é de conciliar as visões contábil e jurídica da renda.<sup>115</sup> Essa sugestão se ajusta ao que há de moderno em matéria tributária. Deve

<sup>109</sup> GANDULLIA, Luca. "An overview of taxation". In: BERNARDI, Luigi; CHANDLER, Mark W.; e GANDULLIA, Luca S. (orgs.). *Tax systems and tax reforms in New EU members*. Londres: Routledge, 2005, pp. 3-30, p. 4.

<sup>110</sup> GANDULLIA, Luca. *Op. cit.*, nota 109, p. 11.

<sup>111</sup> TIPKE, Klaus. *Op. cit.*, nota 37, p. 23.

<sup>112</sup> QUIROGA, Roberto Mosquera. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, pp. 48 et seq.

<sup>113</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 373.

<sup>114</sup> JONES, Jonh F. Avery. "Taxing foreign income from pitt to the tax law rewrite - The decline of the remittance basis". In: TILEY, John (ed.). *Studies in the History of Tax Law*. Volume 4. Portland: Hart Publishing, 2004, pp. 15-56, p. 55.

<sup>115</sup> POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda e sua aplicação no imposto de renda de pessoas jurídicas*. Dissertação de Mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, em 2009, p. 130.

haver, afinal, uma preocupação maior do legislador com a manutenção da fonte geradora de riqueza. Polizelli se aproxima de Schoueri, porém, o segundo resulta mais arrojado em sua tese.

A renda se transformou ao longo do tempo no objeto mais importante da tributação direta. Esse fenômeno se observa na Suíça e em grande parte das jurisdições do mundo ocidental. Sua configuração de acordo com o princípio da capacidade contributiva concretiza a justiça na tributação.<sup>116</sup>

O imposto de renda se desenvolveu historicamente, porém, num contexto bastante amplo, quando se observa sua evolução no tempo, segundo as intenções políticas calculadas de acordo com interesses políticos. O que importou, afinal, no curso deste ensaio, foi analisar a variação axiológica do imposto de renda em algumas jurisdições. Parece, afinal, bastante alterada a base patrimonial do imposto de renda, qual seja, a geração de riqueza nova e destacada do patrimônio do contribuinte. A legislação do imposto de renda deve ser revista de sorte que tome em conta a realidade da essência econômica como fato jurídico.

<sup>116</sup> BLUMENSTEIN, Ernst. *System des Steuerrechts*. Atualizado por Peter Locher. Zurique: Schulthess Polygraphischer, 1995, p. 153.