

Imposto de Renda: Indagações acerca do Nascimento do Tributo no Reino Unido

Fernando Aurelio Zilveti

Professor livre-docente da GV-Administração.

Resumo

O artigo propõe uma reflexão sobre o surgimento do imposto de renda no Reino Unido. O autor utiliza os conceitos da doutrina comparada para, então, levantar algumas dúvidas acerca de teorias defendidas sobre o tema. Traz uma proposta de leitura dos autores ingleses, expondo as inquietações que o tema provoca. Afinal, aponta aspectos característicos do tributo, observados no Reino Unido.

Palavras-chave: Direito Tributário, imposto de renda, história da tributação no Reino Unido.

Abstract

The article proposes an analysis of the income tax in the United Kingdom. The author utilizes the concepts of the comparative doctrine to raise some doubts about theories regarding this tax. Proposes the lecture of British authors, exposing the uneasiness that such thema has. After all he points up some aspects of this tax, observed in the tax system of the United Kingdom.

Keywords: Tax Law, Income tax, tax history in the United Kingdom.

1. Tributo Feudal?

As raízes do imposto de renda se imbricaram nas terras britânicas. No sistema tributário feudal inglês, Peter Harris afirma ter encontrado os elementos evolutivos do imposto de renda. Para tanto, ele considerou determinantes as relações entre o contribuinte, o Rei e a Igreja. A compreensão do sistema de tributação direta passa, necessariamente, pela análise histórica da relação de dominação na sociedade feudal. Quinhentos anos da história do Reino Unido transcorreram sob o sistema feudal, período de notável evolução nas relações sociais. Até a Guerra Civil britânica, que demarca o fim da era feudal, a economia da monarquia era essencialmente agrícola. O direito de propriedade foi o instrumento de dominação nesse período histórico. Os conceitos de renda e capital se desenvolveram nessa cultura política. A doutrina da Igreja Cristã viria, inclusive, a se abeberar desses conceitos para construir seu próprio sistema de arrecadação. O sistema feudal, especificamente no campo fiscal, destinou um papel relevante aos coletores de impostos, dependendo deles para extrair eficientemente a riqueza do contribuinte. O desenvolvimento da tributação direta dentro desse contexto social leva em conta os passos iniciais no sentido de um sistema tributário efetivo. Entender o modo como se dava a propriedade no sistema feudal da Inglaterra me-

dieval é, portanto, fundamental para compreender o desenvolvimento do imposto direto naquele país.¹

A tese de Peter Harris acerca da origem do imposto de renda na época feudal parece, numa primeira análise, um tanto exagerada. É inegável, porém, a influência das relações feudais para a formação do imposto de renda inglês. Esse trabalho de grande seriedade científica provoca a reflexão sobre a tributação da manifestação de riqueza em torno do uso e do gozo da terra.² Lembrando o caráter central da terra na sociedade feudal, tudo o que se dava da exploração da propriedade viria a ser riqueza objeto da tributação da época. Justamente o meio de produção propriedade, em constante mutação evolutiva, brindou o Direito Tributário com conceitos determinados e indeterminados de renda.

Durante o século XIII, foram observados diversos tributos diretos semelhantes em alguns aspectos a um tributo geral sobre o patrimônio. Havia, em verdade, uma série de tributos sobrepostos sobre o patrimônio. Essa sobreposição de exações causava um profundo desconforto ao administrado, que não sabia quanto, como e nem para quem contribuir. Esse contribuinte sequer sabia ao certo sua condição de domínio sobre o patrimônio. Para, então, ser possível classificar esse tributo como incidente sobre o patrimônio, foi necessário conferir a primeira expressão de patrimônio conceituada na sociedade organizada: a terra e a forma original de avaliação desse bem, com base naquilo que a terra seria capaz de produzir naquele ano de avaliação. Nesse processo ancestral de valoração fiscal, as pessoas tinham reduzida margem de manobra sobre os bens semoventes e aquilo que poderia ser considerada produção original para fins do cálculo do valor da terra. Harris compara esse tipo de imposto ao *geld*. Este cobrado sobre rendas e bens móveis.³

Com efeito, Jane Hughes aponta as características fiscais da Carta Magna. De fato, como a autora revela, esse documento, considerado por muitos como a primeira declaração de direitos, trata-se de um contrato para compelir João sem Terra a cessar os abusos e a respeitar os direitos perante a lei, especialmente no que diz respeito à tributação. O princípio da legalidade tributária teria nascido com a Carta Magna? Não, mas essa declaração de direitos trouxe essa segurança para o Reino Unido, ainda no século XIII. Essa declaração de direitos tratava de hipóteses tributárias feudais e ajustava tributos sobre a propriedade, como o *scutage*.⁴

Michael Gousmett traz outra importante contribuição acerca do nascimento do imposto de renda na Inglaterra, considerando outro aspecto do tributo, ainda no século XII. Roma teria exigido do clero o primeiro imposto de renda para custear o papado. Logo em seguida, em 1274, viriam as isenções sobre esse imposto clerical, como aquela brindando os hospitais mantidos pela igreja que tra-

¹ Cf. HARRIS, Peter. *Income tax in common law jurisdictions*. Cambridge: Cambridge University Press, 2006, p. 13.

² Cf. HARRIS, Peter. Ob. cit. (nota 2), p. 18.

³ Cf. HARRIS, Peter. Ob. cit. (nota 2), p. 97.

⁴ Cf. HUGHES, Jane Frecknall. "Fiscal grievances underpinning the Magna Carta: some first thoughts". In: TILEY, John (ed.). *Studies in the history of tax law*. Volume 4. Oxford e Portland, Oregon: Hart Publishing, 2010, p. 89/106, p. 104.

tassem pacientes leprosos.⁵ O mesmo autor segue sua pesquisa histórica, ilustrando aspectos relevantes do imposto de renda, criado, efetivamente, por Pitt, em 1799. Registra, ainda, o erro de nomenclatura do chamado “Triple Assessment”, de 1798, que seria apenas uma forma de imposto de renda graduado. De fato, Pitt tentou diversas maneiras de arrecadar com eficiência o bastante para fazer frente aos gastos bélicos, antes de concentrar sua atenção sobre a renda.⁶

Hobbes escreveu pioneiramente sobre o imposto de consumo, ainda em 1643. Defendia a tributação sobre o consumo como o corolário das doutrinas de igualdade e universalidade da tributação. Tributar o patrimônio, segundo ele, premiaria a extravagância e desestimularia a poupança. Note-se que Hobbes combate a tributação sobre o patrimônio no final do período histórico feudal. Considerando o fato de que todos consomem algo, o tributo sobre o consumo seria eficiente sob a perspectiva de arrecadação.⁷ Os elogios ao tributo sobre consumo devem ser interpretados num contexto histórico-evolutivo. Tanto assim que, no século seguinte, os financistas teceram críticas ácidas em relação ao imposto de consumo, que afligia os pobres, empurrando-os para a penúria. Já naquela época, se tolerava o imposto sobre o patrimônio, com a retórica de que o rico paga sobre o patrimônio pela simples razão que ele possui essa riqueza. Por outro lado, o pobre paga sobre o consumo porque ele não tem propriedade.⁸

Esse tributo foi introduzido em função da guerra civil inglesa, uma revolta popular contra o excesso arrecadatário. O imposto de consumo passou a integrar, a partir de então, as receitas públicas. O fim do feudalismo foi marcado por profundas transformações tecnológicas, com efeitos imediatos para a geração de consumo, base de riqueza para o tributo, como observa Chantal Stebbings.⁹

Como se vê, Hobbes confirma de certo modo o que Peter Harris sustentou em sua monografia, ou seja, a origem feudal do imposto de renda. Determinados filósofos trataram da tributação com maestria, como John Locke. A teoria da tributação considera que as teorias fiscais devem ser elaboradas por economistas, como Adam Smith. Locke foi filósofo, acadêmico em Oxford, médico pesquisador e doutor clínico, além de trabalhar para o governo de Shaftesbury, além de militante político na triunfante revolução de 1688.¹⁰ Nessas funções, Locke desenvol-

⁵ Cf. GOUSMETT, Michael. “A short history of the charitable purposes exemption from income tax of 1799”. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the history of tax law*. Volume 5. Oxford e Portland, Oregon: Hart Publishing, 2012, p. 124/176, p. 128.

⁶ Cf. GOUSMETT, Michael. Ob. cit. (nota 6), p. 138.

⁷ Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. *The shifting and incidence of taxation*. Londres: Macmillan & CO. Ltd., 1902, p. 12.

⁸ Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. Ob. cit. (nota 8), p. 27.

⁹ Cf. STEBBINGS, Chantal. “Traders, the excise and the law: tension and conflicts in early nineteenth century England”. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the history of tax law*. Volume 4. Oxford e Portland, Oregon: Hart Publishing, p. 139/160, p. 140.

¹⁰ Cf. HUGHES, Jane Frecknall. “The concept of taxation and the age of enlightenment”. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the history of tax law*. Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing, 2007, p. 253/286, p. 258. Filho de puritanos, nasceu em 1632. O pai advogado conseguiu que ele fosse estudar na tradicional Westminster School e, em seguida, na Christ Church Oxford. Ali Locke cultivou amizades importantes, como Rober Boyle, Robert Hooke e Isaac Newton. Com esses pares para debater suas ideias, aprimorou seu espírito arguto que o transformaria num dos mais celebrados pensadores.

veu o conceito de poder político e de propriedade privada. Justifica a tributação como um custo de proteção pago ao governo. A tributação deveria ser consentida pela obtenção da vontade geral. A teoria do benefício pode ser atribuída a Locke, que afirmou ser justa apenas a tributação consentida pela vontade geral, na proporção da proteção garantida pelo governo.¹¹ A força retórica de Locke determinou a tributação com base na lei, característica do imposto de renda, em que pese o filósofo não ter tratado dessa matéria específica.

Curioso observar que o tributo sobre o consumo nasceu por razões técnicas de eficiência de arrecadação. Por outro lado, o imposto de renda nasceu das necessidades bélicas do império britânico, envolvido em diversas guerras para assegurar sua posição hegemônica no mundo.

2. Tributo de Guerra ou de Paz?

Está suficientemente comprovado, segundo Philip Ridd, que as guerras napoleônicas motivaram a criação do imposto de renda em 1799. Outras guerras foram responsáveis pela criação de outros tributos, como a Primeira Guerra Mundial, já no século XX. Nesta grande guerra, foi criado, no Reino Unido, uma espécie de adicional do imposto de renda, responsável por 25% da arrecadação durante o período bélico. Na Segunda Guerra Mundial, para financiar as hostilidades, foi criada uma contribuição para a defesa nacional. Em 1937, ainda em relação à Segunda Guerra Mundial, o Reino Unido traria um adicional sobre os lucros da venda de armamentos. As guerras, por outro lado, aumentaram o contencioso fiscal, uma vez que o contribuinte nunca aceitou de forma passiva a criação de impostos com mero intuito arrecadatário.¹²

Conta Peter Harris que, em 1798, Napoleão invadiu o Egito com alguma dificuldade. A marinha britânica causou sérios danos à frota francesa, durante a conhecida batalha do Nilo. Os franceses iriam invadir, ainda na mesma época, a Suíça e Roma. Os britânicos saíram, então, em busca de alianças com a Áustria e a Rússia. Com essa aliança, a Itália foi libertada, porém os britânicos voltariam a ter dificuldades na Holanda, em 1799. A campanha britânica contra os franceses seguiria pelo início do século XIX. O tratado de Amiens resolveu as hostilidades entre França e Reino Unido apenas em 1803. Notável o esforço britânico de defender suas posições hegemônicas no mundo, fato que somente foi possível graças a uma política agressiva de tributação. O isolamento político internacional do Reino Unido, em 1797, porém, teria sido determinante para que o imposto de renda fosse lançado como recurso de capitalização da armada.¹³

A principal fonte de receita no último quarto do século XVIII, segundo William Tayler, provinha do patrimônio. O sistema tributário britânico mirava na fonte da qual a renda derivava. As necessidades de receita levaram o reino a recorrer a empréstimos de grandes capitalistas, que lucraram muito com essas operações. Em que pese o resultado na receita ser amplamente positivo, especialmen-

¹¹ Cf. LOCKE, John. "Second treatise of government". In: LOCKE, John (ed.). *Two treatises of government: a critical edition with introductions and notes*. Londres: Everyman, p. 182.

¹² Cf. RIDD, Philip. "Excess profits tax litigation". In: TILEY, John (ed.). *Studies in the history of tax law*. Volume 2. Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing, 2007, p. 137/179, p. 139.

¹³ Cf. HARRIS, Peter. Ob. cit. (nota 2), p. 381.

te de fontes jurisdicionais como a Califórnia e a Austrália, pode ser atribuído a Willian Pitt mais esse equívoco fatal em matéria de finanças públicas. Esse polêmico ministro das finanças foi responsável, ainda, por implementar diversas formas de tributação expropriatória sobre o patrimônio. Chegou a impor tributos sobre os serviços homens, cavalos, carruagens, cachorros e até mesmo relógios. As despesas britânicas, porém, não paravam de crescer e a dívida pública alcançava cifras intoleráveis. Como as guerras em que o Reino Unido se envolvera não tinham a solução almejada, o governo foi levado a introduzir um imposto sobre a renda, denominado enfaticamente pela oposição parlamentar como imposto da guerra.¹⁴

O imposto de renda de Pitt viria a ser excluído do sistema em 1802, coincidentemente após contornado o problema financeiro da guerra contra a França. Sucessor de Pitt, Henry Addington introduziu outro imposto de renda em 1803, com tabelas de rendimento e tributação de fonte. Alterado em 1805 e 1806, o imposto de renda foi cobrado durante todo o período da Guerra contra a França, que se deu entre 1793 e 1815.¹⁵ Willian Tayler observou que 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 esses gastos circunstanciais. Esse imposto era categoricamente ignorado por financistas, pois não se concebia sua cobrança em tempos de paz.¹⁶ Observe-se, por oportuno que o imposto de renda foi cobrado em dois períodos. O imposto de renda do primeiro período não guarda relação com aquele cobrado no segundo período. Registre-se, ainda, que durante os breves períodos de trégua, o imposto de renda não foi cobrado, reforçando a tese do imposto de guerra.

Ao tempo 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. Tayler denuncia que as tabelas de imposto de renda, submetidas ao crivo dos lordes, conferiam a essa classe uma redução significativa na alíquota final, de modo a garantir que esse imposto não traria grandes dissabores à nobreza.¹⁷ 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.

Relata Avery Jones que, marcando o fim do conflito com a França, 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, ban-

¹⁴ Cf. 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. 52.

¹⁵ Cf. SOOS, Piroška. *The origins of taxation at source in England*. Amsterdã: IBFD Publications, 1998, p. 109.

¹⁶ Cf. TAYLER, William. Ob. Cit. (nota 15), p. 55.

¹⁷ Cf. TAYLER, William. Ob. Cit. (nota 15), p. 57.

queiros e importadores da cidade de Londres fizeram forte pressão contra a cobrança do tributo. Apesar da impopularidade do imposto, em março de 1816 o governo propôs a reintrodução desse imposto no sistema tributário britânico.¹⁸

O mínimo existencial, sob algum aspecto, foi respeitado de início, conforme sustenta John Noble. As rendas inferiores a 60 libras eram isentas de tributação. Além disso, as rendas entre 60 e 200 libras eram tributadas em alíquotas reduzidas. Esse tributo, mesmo considerado de baixa eficiência, constituiu um importante meio de arrecadação até que a paz voltasse ao Reino, em 1815. A falta de eficiência seria um dos motivos de rejeição desse tributo e, paradoxalmente, uma razão de seu retorno ao sistema. O Fisco percebera seu potencial de exação, uma vez corrigidas as imperfeições estruturais.¹⁹

Parece incontestável a origem bélica desse tributo. Uma vez criado e desenvolvido por diversos anos, o Fisco britânico aperfeiçoou suas falhas estruturais e viu nele a possibilidade efetiva de arrecadação. A retórica para implantação do tributo leva a indagar se haveria uma relativa “referibilidade” nesse tributo. Richard Thomas trata da justificação do imposto de renda, tema que parece estar presente na gênese desse tributo. A introdução da arrecadação cedular, em 1803, pelo rei Jorge III, tinha um problema de adequação. A cédula não alcançava a riqueza, nem tampouco definia renda. Apenas facilitava a arrecadação. A justificação do imposto de renda, em sua modalidade de arrecadação cedular, foi objeto de constante tensão na esfera jurisdicional.²⁰ A justificação, a adequação do fato gerador na lei aplicada, é um tema de grande relevância para o imposto de renda, mesmo nos tempos atuais.

O imposto de renda voltou bem depois e em definitivo no Reino Unido, dessa vez divorciado do mote da guerra. O imposto britânico foi reintroduzido por Robert Peel, em 1842, após um intervalo de 25 anos sem cobrança.²¹ 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. A defesa da confidencialidade tinha uma finalidade de resistência à tributação, mas também o que se via era a evolução da teoria do direito privado, em reação à modernização tecnológica. A “guerra” seria interna, com o contribuinte nas trincheiras do Poder Judiciário para repelir um imposto considerado invasivo, uma vez que investigava os negócios do contribuinte, que ele insistia em deixar fora do alcance do Fisco.

¹⁸ Cf. JONES, John F. Avery. “The special commissioners from Trafalgar to Waterloo”. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the history of tax law*. Volume 2. Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing, 2007, p. 3/47, p. 46.

¹⁹ Cf. NOBLE, John. *Queen's taxes: amount, incidence, & economic results of the taxation of the United Kingdom, direct and indirect*. Londres: Longmans, Green, Reader, and Dyer, 1870, p. 149.

²⁰ Cf. THOMAS, Richard. “The crown option”. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the history of tax law*. Volume 4. Oxford e Portland Oregon, 2010, pp. 3/31, p. 8. O autor cita o caso *Last v London Assurance Corporation*, de 1884, que trata da dedutibilidade dos bônus pagos a detentores de apólices de seguro em cédula própria. A discussão acerca da justificação do imposto cedular voltaria mais tarde, em 1889, no Caso *Clerical Medical and General Life Assurance Society v Carter*.

²¹ Cf. 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, pp. 49/85, p. 49.

O tributo britânico sobre a renda 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 remissão podia ser notada na legislação: a renda espontânea ou não auferida da terra era comparada com a renda “industrializada” ou “ganha” do comércio. Outros comentaristas, segundo Martin Daunton, temiam que a consideração da renda pudesse trazer instabilidade política e gerar conflito na interpretação do código fiscal.²²

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*.²³ Essa questão da teoria da empresa, trazida por Avery Jones, num saboroso ensaio, é de grande relevância, uma vez que nem sempre o agente de política fiscal acompanha o que se dá no ambiente do direito privado.

Durante o século XIX o imposto de renda não teve trégua no parlamento britânico. Na casa legislativa se travavam debates acerca da justiça e eficiência fiscal do tributo. O ministro das finanças Robert Peel fez, em 1845, um longo discurso no Parlamento, em defesa da permanência do tributo em tempos de paz. Era necessário manter o tributo como fonte fiscal para cobrir o crescente déficit público. O Parlamento estaria evitando, assim, 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, segundo Malcolm Gammie, 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.²⁴

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 se celebrou o bicentenário da introdução do imposto sobre a renda na Inglaterra. Fritz Neumark sustenta que, de fato, o imposto de renda foi introduzido na Inglaterra em 1805.²⁵ Instituído na forma cedular, foi abolido logo em seguida (1816), tempo em

²² Cf. DAUNTON, Martin. “What is income?” In: TILEY, John (ed.). *Studies in the history of tax law*. Oxford e Portland, Oregon: Hart Publishing, 2004, pp. 3/14, p. 4.

²³ Cf. 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: Hart Publishing, 2012, p. 1/42, p. 2.

²⁴ Cf. GAMMIE, Malcolm. “The origins of fiscal transparency in uk income tax”. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the history of tax law*. Volume 4. Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing, 2010, pp. 33/66, p. 35.

²⁵ Cf. 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, p. 232/244, p. 235.

que a Coroa se viu envolvida em diversos pedidos de isenção fiscal, incluindo o antigo debate acerca da tributação sobre escolas e hospitais públicos.²⁶ Avery Jones aponta que 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 maior vigor.²⁷

3. Seria o Imposto de Renda a Evolução de Imposto sobre a Propriedade?

Harris sustenta a tese da evolução da teoria da tributação sobre a propriedade de ter culminado com a criação de um imposto de renda. Cita, por exemplo, o que ocorreu no século XIV. Para conseguir recursos suficientes no combate enfrentado contra a França, durante a Guerra dos Cem Anos, foi criada uma série de tributos de capitação. Num primeiro momento, em 1377, o sujeito passivo recebia a obrigação de pagar um valor único, independentemente de sua categoria social. Logo em seguida, em 1379 o Fisco admitiu diferentes alíquotas, a contar da condição humana, sendo cobrado de acordo com a base de sua residência. No ano seguinte, o Fisco passou a considerar a habilidade para pagar uma equidade rudimentar, com base no estado da pessoa. Esse imposto pode ser considerado de capitação, mas é um imposto sobre o patrimônio que leva em conta a condição do sujeito passivo.²⁸

Um primeiro estágio de transição do imposto sobre a renda da propriedade para o imposto de renda, segundo Avery Jones, pôde ser observado no Reino Unido. O conhecido *Pitt's Triple Assessment*, de 1798, documento de 35 páginas, permitia a opção pessoal por pagar imposto 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.²⁹ A transição entre o imposto sobre o patrimônio e o imposto de renda parece ter se dado no aspecto instrumental e no objeto da tributação. Vejamos.

Avery Jones esclarece um fato que vinha pouco explicado anteriormente, inclusive por Seligman, que afirmou que o imposto originalmente incidia sobre as despesas.³⁰ Como se vê também no texto de Grossfeld e Bryce, o imposto era opcional. Esse teria sido, inclusive, um dos motivos do fracasso do *Triple Assessment*.³¹ O imposto original era lançado de ofício, com a faculdade do contribuinte rejeitar a modalidade. Nesse caso, como dito acima, o contribuinte faria o lançamento fiscal, num complexo sistema de declaração de renda.

Em nota, Avery Jones esclarece que o imposto sobre o patrimônio, no final do período feudal, não alcançava apenas o fato da propriedade privada, mas tam-

²⁶ Cf. JONES, John F. Avery. Ob. cit. (nota 19), p. 3.

²⁷ Cf. JONES, John F. Avery. Ob. cit. (nota 19), p. 46.

²⁸ Cf. HARRIS, Peter. Ob. cit. (nota 2), p. 98.

²⁹ Cf. JONES, John F. Avery. Ob. cit. (nota 19), p. 6.

³⁰ Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. Ob. cit. (nota 8), p. 65, 66.

³¹ Cf. GROSSFELD, Bernhard; e BRYCE, James D. "A brief comparative history of the origins of the income tax in Great Britain, Germany and the United States". *The American Journal of Tax Policy*. Volume 2: 211, p. 211/251, p. 216.

bém a moeda, as dívidas, os bens, o estoque, as mercadorias, as carroças, além de outros bens pessoais. Também eram objeto do tributo o emprego e o lucro obtido pela exploração da propriedade. Pagamentos, pensões, títulos mobiliários, enfim, outros bens em rendimentos entravam na base desse imposto geral sobre o patrimônio.³² De fato, a base do imposto de renda foi observada por Soos em lei do imposto sobre patrimônio de 1671.³³ Militam ambos os trabalhos para a tese mutante do imposto sobre patrimônio para o imposto de renda. O Fisco, efetivamente, se utilizou de instrumentos de um imposto para aprimorar o outro.

Malcon Gammie, num trabalho esclarecedor, 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.³⁴

As raízes de um imposto sobre o patrimônio parecem, contudo, comprovadas após a análise dos relatos acima elencados.

4. Enfim um Imposto sobre a Renda no Reino Unido?

O responsável pela efetiva implantação do imposto de renda na Inglaterra em 1799, após o fracassado *Triple Assessment*, foi Willian Pitt. Esse não seria definitivamente um fato meritório a ser atribuído ao então ministro das finanças do Reino Unido. Afinal, o imposto criado serviu para aumentar a tensão interna entre Fisco e contribuinte, que chegara não muito tempo atrás ao limite revolucionário de gerar a guerra civil.³⁵ Tampouco se deve afirmar que Pitt criou um efetivo tributo sobre a renda. Afinal, o imposto criado em 1799 definia a renda como objeto da tributação? Vejamos.

Com efeito, tributava-se pela primeira vez o lucro do comércio. Avery Jones verificou a evolução do sistema tributário a partir da necessidade de melhor investigar a riqueza gerada pela atividade humana. A atividade empresarial, em particular, variava no tempo.³⁶ Essa variação denunciada por Avery Jones permite indagar se havia, de início, a efetiva intenção do legislador do Reino Unido em perseguir a renda. O que se pretendia era uma arrecadação destinada para cobrir os custos da guerra. O objeto a ser tributado teve importância marginal.

John H. N. Pearce afirma que a legislação que implementou o imposto de renda no Reino Unido não definiu renda nem tampouco renda total. O autor reconhece, porém, que a lei de 1842 e outras fontes normativas permitem ao pesquisador extrair de tais textos o que seria a renda total. “A renda total dependia do montante de renda exigido para ser levado em consideração pelo fisco. Esse

³² Cf. JONES, John F. Avery. Ob. cit. (nota 19), p. 5.

³³ Cf. SOOS, Pirooska. Ob. cit. (nota 15), p. 110.

³⁴ Cf. GAMMIE, Malcolm. Ob. cit. (nota 25), p. 66.

³⁵ Cf. HUGHES, Jane Frecknall. Ob. cit. (nota 10), p. 254. O período entre 1688 e 1799 teve, segundo a autora, grande movimentação política. Ele compreende os reinados de William II e Mary II, Anne, George I, George II, além de ter testemunhado diversas passagens de guerras e revoluções.

³⁶ Cf. JONES, John F. Avery. Ob. cit. (nota 19), p. 6.

montante do total da renda era a base de cálculo a ser considerada para fins de tributação da renda. Esse montante da renda total seria a base de cálculo do imposto de renda ser cobrado do contribuinte.”³⁷ Notável, ainda na legislação de 1842, a imprecisão terminológica da renda. Pearce conclui que a história do imposto de renda no Reino Unido atesta diversas alterações formais no imposto de renda, mascarando a efetiva evolução do que seria substancialmente renda. Talvez o maior avanço na substância da renda possa ser atribuída à extinção de um imposto de alíquota única (*flat rate*) sobre a renda. A progressividade, segundo Pearce, teria sido uma forma efetiva de alcançar as distintas expressões de renda. Esse mecanismo, porém, somente veio a integrar a legislação do imposto de renda britânico no início do século XX.³⁸

De fato, a lei de março de 1842, proposta por Robert Pell, reintroduziu o imposto de renda, porém não deu qualquer detalhe de como o imposto viria a ser administrado. Atacado por tal falha, Pell esclareceria a forma de coleta e administração do imposto de renda. A máquina arrecadadora desse imposto seria a mesma prevista na lei de 1806.³⁹

A lei de Pitt, de 1799, trabalhava com estimativas de renda, posteriormente revistas diante das falhas da norma original. A maior objeção se encontrava no método de arrecadação. Todo ano o Fisco notificava o contribuinte acerca de um valor a ser pago. O sujeito passivo tinha o direito de recusar o cálculo, porém, teria que se submeter a uma declaração de renda bastante complexa e com imprecisões difíceis de contornar. Essa forma confusa de declaração de renda viria ser substituída em 1803, como observa Malcon Gammie, que reconhece as falhas na nova norma de 1803.⁴⁰ Em outras palavras, seguia sendo tributada uma renda indeterminada no Reino Unido.

O aspecto importante no chamado *Pitt's Act*, notado por Avery Jones, foi a definição de empresas tributáveis, com a previsão de dedutibilidade de dividendos pagos.⁴¹ 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.⁴² Esse mecanismo de retenção na fonte modificou o imposto de renda apenas na forma. Na substância, a antecipação simplificadora da arrecadação dificulta aferir o que é renda tributável.

A tributação de fonte é a modalidade de arrecadação mediante a dedução pelo coletor de salários ou outros rendimentos para pagamento direto para a autoridade fiscal. Essa modalidade de arrecadação data das primeiras normas sobre o imposto de renda. Logo na reintrodução do imposto de renda no Reino

³⁷ Cf. PEARCE, John H. N. “The rise and development of the concept of ‘total income’ in United Kingdom income tax law: 1842-1952”. In: TILEY, John (ed.). *Studies In The History Of Tax Law*. Volume 2. Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing, 2007, p. 87/117, p. 88.

³⁸ Cf. PEARCE, John H. N. Ob. cit. (nota 38), p. 117.

³⁹ PEARCE, John H. N. “The role of central government in the process of determining liability to income tax in England and wales”. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the history of tax law*. Volume 3. Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing, 2009, pp. 323/357, p. 324.

⁴⁰ Cf. GAMMIE, Malcon. Ob. cit. (nota 25), p. 33.

⁴¹ Cf. JONES, John F. Avery. Ob. cit. (nota 24), p. 2.

⁴² Cf. JONES, John F. Avery. Ob. cit. (nota 24), p. 10.

Unido, a lei de 1803 adotou o conceito de tributação na fonte. Essa alteração na forma de arrecadar o imposto de renda assegurou o incremento dos contribuintes desse imposto. A arrecadação dobrou mesmo com uma alíquota menor do que aquela originalmente criada pelo pai do imposto de renda, Pitt.⁴³ O objetivo da tributação de fonte, claramente, é arrecadar. Não busca aferir a renda como riqueza tributável.

Avery Jones denuncia, mais adiante, que a evolução da teoria da empresa na Inglaterra foi ignorada por um longo período pelo Direito Tributário. De fato, a legislação do imposto de renda não fazia distinção entre lucros distribuídos e não distribuídos, ao menos nos primeiros tempos após a sua criação. As primeiras regras do imposto de renda foram criadas para empresas não personificadas, que teriam deixado de existir logo no início do século XIX, sem terem durado muito.⁴⁴ O imposto de renda passava ao largo do direito privado. Não houve a preocupação típica dos países seguidores das estruturas de Estado francesas de se submeter a definições do direito privado para legislar sobre o imposto de renda. O legislador britânico, pragmático, perseguia a renda sob a perspectiva econômica como, afinal, deve ser.

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.⁴⁵ 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 *Waterloo*.⁴⁶ Addington tributou a empresa antes da distribuição de dividendos, diferentemente de Pitt, conforme observado acima.⁴⁷ A escolha de pessoa responsável pelo pagamento, a tributação cedular e a tributação de dividendos não distribuídos mostra a despreocupação do legislador com a substância da renda tributável. A renda apurada e, efetivamente destacada do patrimônio do contribuinte, não era uma preocupação.

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, como observa Avery Jones.⁴⁸ Em que pese as isenções fossem graduadas segundo a renda do contribuinte, não se pode afirmar que esse ajuste seguisse a técnica da progressividade. A ineficiência era o principal defeito do imposto de renda, incapaz de alcançar, de fato, a riqueza renovável. Por trás da ineficiência, pode se

⁴³ Cf. GAMMIE, Malcolm. Ob. cit. (nota 25), p. 33.

⁴⁴ Cf. JONES, John F. Avery. Ob. cit. (nota 24), p. 29. O autor anota que, em 1910, viria a ser criada uma distinção entre lucros distribuídos e não distribuídos. Os primeiros eram tributados progressivamente, enquanto os segundos numa alíquota única.

⁴⁵ Cf. CAVALCANTI, Amaro. *Elementos de finanças (estudo teórico-prático)*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1896, p. 199.

⁴⁶ Cf. GAMMIE, Malcolm. Ob. cit. (nota 25), p. 33.

⁴⁷ Cf. JONES, John F. Avery. Ob. cit. (nota 24), p. 3.

⁴⁸ Cf. JONES, John F. Avery. Ob. cit. (nota 24), p. 4.

observar relativa despreocupação com aspectos materiais do Direito Tributário. A falta de técnica pode ser proposital, justamente para impedir por parte do contribuinte a elaboração lógica de oposição ao tributo.

O que mais tarde seria conhecido como fato gerador complexo, constava da lei fiscal de 1853. Interessava para o Fisco os lucros ou ganhos originados, tributados e arrecadados anualmente. A propriedade já não era mais relevante. A apuração da riqueza tributável sequer dependia da posse ou propriedade de terras. As cédulas que distinguiram os contribuintes por categoria de geração de riqueza dispunham que importava a renda independentemente do título de propriedade da terra. A cédula “D” trazia uma cláusula geral, destinada a alcançar qualquer outra forma de riqueza, não compreendida nas demais cédulas.⁴⁹

Como anota Malcolm gammie, com a lei de 1853, bastava que o contribuinte fosse residente no Reino Unido para ser sujeito passivo do imposto de renda. O conceito de residência surgiu na legislação britânica e se espalhou por diversas jurisdições.⁵⁰ Novamente uma alteração formal do imposto de renda. Essa, porém, auxilia substancialmente na captação da riqueza renda, ainda que sem definição precisa.

Delalande observou a progressividade como ferramenta de política fiscal, 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, a Alemanha, a Itália, a França e os 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 constata um comportamento distinto da progressividade aplicada.⁵¹ Conforme demonstra a história do imposto de renda britânico, a progressividade não surgiu senão bem depois da criação do tributo, no século XVIII. Em que pese a evolução do imposto de renda tenha culminado com a introdução da ferramenta da progressividade, não é possível afirmar que a renda estaria sendo melhor identificada. Em outras palavras, a progressividade não colabora na definição de renda tributável.

A progressividade em relação ao imposto de renda inglês somente foi introduzida em 1909, no orçamento proposto por Lloyd George.⁵² 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 mes-

⁴⁹ Cf. GAMMIE, Malcolm. Ob. cit. (nota 25), p. 35.

⁵⁰ Cf. GAMMIE, Malcolm. Ob. cit. (nota 25), p. 38.

⁵¹ Cf. 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, p. 57/72, p. 58.

⁵² Cf. BLUM, Walter J.; e KALVEN JR. Harry. “The Uneasy Case for Progressive Taxation”. *The University of Chicago Law Review* volume 19, nº 3, p. 417/520, p. 429.

ma contenda. Jones aponta o mesmo fato sustentado por Blum, acrescentado 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*.⁵³ A renda global, que no Brasil somente viria a ser introduzida nos estertores do século XX, tem o mérito instrumental de auxiliar a identificar a renda efetiva.

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.⁵⁴ É notável a constatação de Peter Harris acerca desses conceitos, indeterminados até os dias de hoje. A renda, ademais, guarda em si características do tipo, observadas na evolução do imposto de renda no Reino Unido. O tipo renda pode ser observado nos estatutos reais trazidos neste trabalho pelos autores mencionados. A indeterminação conceitual de renda permite afirmar que estamos diante de um tipo clássico, com um núcleo conhecido e um halo mutante, de acordo com as variações axiológicas trazidas pela evolução da humanidade.

Adam Smith sustenta que a tributação da 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.⁵⁵

Justificada, portanto, a fragilidade arrecadatória do imposto à época. Parece, também, ajustada a afirmação da confusão arrecadatória entre renda e patrimônio, na história da tributação do Reino Unido, ao menos no período pós-feudal. Ancestralmente, renda do patrimônio rural era fácil demarcar, pois bastava perseguir a renda oriunda da exploração da terra. O patrimônio urbano, por outro lado, não admite identificar tão nitidamente a renda de exploração, a não ser pelo aluguel. Tributar a riqueza nova do contribuinte urbano passou a ser um pesadelo para o Fisco, tamanha a complexidade instrumental invasiva dessa operação. Com efeito, o que incomodou muito o contribuinte na legislação do imposto de renda, por ocasião de sua criação, foi o caráter invasivo da cobrança, investindo os negócios e afazeres do contribuinte.⁵⁶

5. Conclusão

Uma pesquisa conduzida no Reino Unido acerca dos efeitos da tributação sobre a renda revelou aspectos curiosos. Essa pesquisa, conduzida por uma comis-

⁵³ Cf. JONES, John F. Avery. Ob. cit. (nota 24), p. 2.

⁵⁴ Cf. HARRIS, Peter. Ob. cit. (nota 2), p. 385.

⁵⁵ Cf. SMITH, Adam. *The wealth of nations*. Nova Iorque: The Modern Library, 2000, p. 917.

⁵⁶ Cf. SMITH, Adam. Ob. cit. (nota 56), p. 920.

são real, em 1952, revelou opiniões do trabalhador sobre esse tributo. As respostas dadas por homens e mulheres ouvidos separadamente demonstraram um desestímulo ao trabalho diante da constatação da tributação da renda. No momento em que as perguntas se fizeram um pouco mais específicas, o mesmo grupo ouvido revelou, contraditório estímulo a trabalhar mais para superar o efeito desse tributo. Mais adiante, perguntados sobre a ciência dos efeitos efetivos da tributação sobre a renda em suas atividades habituais, o grupo de contribuintes pesquisado revelou desconhecimento do tema. Os pesquisadores concluíram, então, que poucos são os contribuintes capazes de alterar seus hábitos de acordo com a tributação. Segundo George Brake, as estatísticas comprovariam, portanto, baixa noção do Sistema Tributário e de seus efeitos entre os contribuintes.⁵⁷

As indagações apresentadas neste ensaio, por meio do método histórico-dedutivo, permitem inferir que o legislador britânico introduziu o imposto de renda em sua jurisdição por motivação bélica, valendo-se de técnicas oriundas do imposto feudal sobre o patrimônio. O Fisco acompanhou, ainda, a evolução do direito privado, notadamente do Direito Empresarial. Em que pese a pesquisa de opinião de Brake, a história do imposto de renda britânico demonstra uma constante batalha do contribuinte contra os arroubos arrecadatatórios do Fisco. Prova-se, ao menos, que as pesquisas de opinião públicas são imprestáveis para aferir o caráter dialético da evolução do imposto de renda no Reino Unido.

Avery Jones considera que a legislação do imposto de renda britânico está sempre “falando” e a jurisprudência daquela jurisdição exerce um papel de aplicação do texto normativo, evoluindo no tempo com as mudanças sociais, econômicas e tecnológicas dos últimos 200 anos.⁵⁸

Por seu turno, Chantal Stebbings reforça a posição de Avery Jones sobre o papel fundamental do Poder Jurisdicional, ao plasmar o imposto de renda desde sua origem. Ademais, os tribunais administrativos do Reino Unido, desde o período vitoriano, ajustaram a legislação do imposto de renda, em todos os seus contornos de aplicação.⁵⁹ É possível afirmar, afinal, que o imposto de renda nasceu pelas mãos do legislador britânico. Esse tributo, porém, foi moldado pelo Poder Jurisdicional. Renda era, afinal, na origem do tributo no Reino Unido, o que os tribunais diziam que era.

Algumas incertezas se destacam neste trabalho. Sob a perspectiva histórica, Hobsbawm sustenta acertadamente que a revolução industrial britânica engoliu a revolução política francesa.⁶⁰ De fato, a evolução tecnológica foi determinante para o desenvolvimento do sistema tributário do Reino Unido. Certo é que o imposto de renda criado no Reino Unido foi um verdadeiro imposto de guerra.

⁵⁷ Cf. BRAKE, George F. “Income taxation and incentives to work: a survey of recent literature”. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, p. 121/134, p. 127.

⁵⁸ Cf. JONES, John F. Avery. *Taxing Foreign Income Tax from Pitt to the Tax Law Rewrite - the Decline of the Remittance Basis*. In: TILEY, John (ed.). *Studies In The History Of Tax Law*. Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing, 2004, pp. 15/56, p. 55.

⁵⁹ Cf. STEBBINGS, Chantal. “Income tax tribunals: their influence and place in the Victorian legal system”. In: TILEY, John (ed.). *Studies in the history of tax law*. Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing, 2004, p. 57/79, p. 78.

⁶⁰ Cf. HOBSBAWM, Eric. *The age of capital*. Nova Iorque: Vintage Books, 1996, p. 3.

Também pode ser afirmada a ineficiência arrecadatória desse tributo, ao menos na sua forma original. A indústria foi poupada do imposto de renda originariamente criado. O imposto de renda foi muito discutido no Reino Unido. Seligman considerou que o imposto de renda naquela jurisdição poderia ser considerado, inicialmente, como uma combinação de tributos num só. Poderia ser considerado até um tributo geral sobre renda bruta ou receita bruta.⁶¹

A tributação da renda tinha, originalmente, uma grande abrangência e, conseqüentemente, uma sensível indeterminação.⁶² O imposto de renda introduzido no Reino Unido, afinal, tinha uma grande indeterminação conceitual. Essa parece ser a característica mais marcante do imposto de renda no Reino Unido até os dias de hoje, passados mais de 200 anos de história. O método histórico dedutivo serve, afinal, para dar atualidade ao Direito Tributário. Revela o movimento elíptico evolutivo do pensamento humanista.

⁶¹ Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. Ob. cit. (nota 8), p. 307.

⁶² Cf. NOBLE, John. Ob. cit. (nota 20), p. 152.