

A genética da tributação sobre a renda e seu centenário no Brasil

Marcelo Arno Nerling⁴, Maria Eduarda Romero Brocca⁵ e Wesley Caique e Silva⁶

Introdução

A tributação sobre a renda tem uma história, um tempo e um lugar, uma gênese. Queremos conhecer as raízes desse tipo de tributação que se tornou permanente e que completa, neste ano de 2022, um século de instituição no Brasil. Neste texto, resultado de um projeto de pesquisa em andamento sobre o reajustamento da Tabela Mensal do Imposto de Renda (TMIR) desenvolvido com recursos do Programa Unificado de Bolsas de Estudo para Apoio e Formação de Estudantes de Graduação (PUB-USP) vamos agrupar dados e informações que facilitam o conhecimento e a interpretação genética, histórica, sobre a tributação da renda e proventos de qualquer natureza.

Damos sequência, portanto, a uma série de explorações acerca do fenômeno tributário da renda. Anteriormente, aliado ao clima eleitoral, dispôs-se sobre os programas de governo presidenciais de 2022 e suas intenções para com a atualização da TMIR, onde o tema coube, ou não, nas agendas presidenciais (NERLING; BROCCA; SILVA, 2022). Cabe observar e explorar, ainda, os desdobramentos do mesmo sob o novo governo eleito, a partir de 2023.

4 Professor no Curso de Gestão de Políticas Públicas. Linha de Pesquisa: O direito e a gestão de políticas públicas: inovação e regulação. mnerling@usp.br
5 Discente do curso de Gestão de Políticas Públicas (EACH/USP).
6 Discente do curso de Gestão de Políticas Públicas (EACH/USP).

Nesta ocasião, partimos do significado metodológico, informando sobre a “interpretação histórica e genética” (Müller, 1999, p. 66), levantando dados, ideias e personagens experimentalistas que inspiraram e deram origem a este imposto.

Para Nóbrega (2014, p. 17), o imposto sobre a renda é, ainda que secular, algo recente na história de desenvolvimento dos povos. A sua instituição exigiu um sistema que o acompanhasse, que suportasse operacional a fiscalização, a cobrança e arrecadação do tributo, algo impossível diante da inexistência de renda, acumulação de valor, enfim, capacidade de implementar um modelo econômico baseado nas trocas. É no lumiar da alta Idade Média, com o absolutismo e a formação do Estado-nação, depois transformado em Estado de direito, e com o mercantilismo, com o desenvolvimento do capitalismo e do liberalismo econômico, que encontramos as raízes históricas desse tributo.

Um certo grau de desenvolvimento econômico e organizacional era necessário para que a prática pudesse ser cogitada e implementada. Mas foi a guerra e o desenvolvimento da planificação na sociedade de massas, da racionalização das finanças públicas, que permitiram o entendimento de como se desenvolveu a própria burocracia do Estado e o que a sustentou: os tributos, no caso, um novo tributo, justificado por várias razões mas aprovado por força da manutenção da guerra.

A leitura ocidental no tema da tributação sobre a renda, eurocêntrica, passa pela Inglaterra, França, Itália, Alemanha e EUA. O Brasil não é para amadores e, claro, tem a sua própria história para um tributo que assumiu a legalidade com caráter de continuidade há 100 anos. Este artigo se escreve no ano do centenário da instituição que hoje chamamos “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”, nos termos do inciso III do art. 153 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

1. Plantando a semente

Na torrente do expansionismo, do renascimento e do iluminismo, do mercantilismo, do capitalismo, do liberalismo econômico, é que se carregam os precedentes dos dias e do modelo tributário atuais. A ideia de tributação sobre a renda principiou no dízimo, na *decima scalata*. Os registros apontam os primórdios para Florença, no século XV, e na França de 1710, na Inglaterra de 1799, na não unificada ‘Itália’ de 1864, na não unificada ‘Alemanha’ de 1891, e nos EUA de 1861/1913 coloca nessa linha histórica o Brasil: 1864/1891/1922. Parece não haver, e tampouco há necessidade, sobre um consenso científico sobre o local e data de surgimento da tributação sobre a renda. A história e a pesquisa apontam para uma tímida evidência de tributação sobre a renda em Florença, no século XV: a *decima scalata* — em que *decima* é um nome genérico dado aos impostos e *scalata* o fator progressivo do mesmo (SELIGMAN, 1911, p.41).

A documentação da Inglaterra e França, no final do século XVIII e início do século XIX, tem nas ameaças de Napoleão Bonaparte à Inglaterra uma gênese determinante: uma forma de financiar a guerra tributando a sociedade pela renda! A longa guerra entre Inglaterra e França travada nos campos de batalha e nas planilhas financeiras. Em 1798, o primeiro-ministro inglês solicitou ao parlamento que fosse instituído um imposto geral e provisório que incidia sobre todas as fontes de renda mais importantes, o *income tax*.

As controvérsias nos argumentos que justificavam o tributo resultaram em uma trajetória inconstante. Um tributo lembrado e reativado em momentos de guerra e crises, e suprimido

e esquecido em momentos de paz e equilíbrio, daí que, “instituído como um simples imposto de guerra e para cobrir dificuldades financeiras, o imposto de renda passou a ser permanente e se transformou na principal fonte de recursos em muitos países” (NÓBREGA, 2014, p. 21, grifo nosso). A experiência italiana aponta uma gênese desse modelo de tributação ao instituir o imposto sobre os proventos do comércio, indústria e profissões, que data de 1864. Contudo, a visão de que o imposto era “exagerado e pesado” levou os contribuintes a encontrarem maneiras de sonegá-lo parcial ou integralmente.

Na França, experiências com a tributação sobre a renda de pessoas físicas surge em 1710 com o *dixième* e o *vingtième*, impostos que incidem sobre os rendimentos das pessoas físicas. Com a Revolução Francesa, o sistema tributário francês se modificou com diversas tentativas de implementação, paradoxalmente, baseadas na experiência inglesa. No contexto da Primeira Guerra Mundial, em 1916, que um projeto de implementação do imposto foi posto em prática cedular e progressividade. O modelo:

Combinava um imposto cedular, dividido em oito cédulas, conforme a origem dos rendimentos, com um imposto complementar progressivo. Esse sistema serviria, menos de uma década depois, de inspiração ao modelo de imposto de renda de pessoa física adotado no Brasil (NÓBREGA, 2014, p. 21).

Para Nóbrega o modelo adotado no Brasil, há um século, tem origem francesa, ainda que, como veremos, já era praticado no período do império, com toda limitação de ordem econômica de um país escravagista.

No caso ‘alemão’, as cobranças datam do início do século XIX e, em 1891, com um imposto que se voltava para as rendas “profissionais, mobiliárias, imobiliárias e provenientes de exercício de profissões liberais”, gerando receitas consideráveis e cobrado de forma integral e nacionalmente após a Primeira Guerra Mundial (NÓBREGA, 2014, p. 22).

Nos Estados Unidos, a experiência tributária dos estados é posteriormente entendida como uma atribuição nacional. Em 1861 foi instituído um imposto sobre rendas pessoais, e modificado para conter taxas progressivas e de isenção. Sofreu as mesmas resistências dos pais da pátria, o modelo inglês: durante a Guerra da Secessão foi bem-vindo, depois hostilizado, levando, inclusive, a um entrave constitucional. Somente em 1913, com uma Emenda Constitucional, ficou instituído, de fato, o imposto de renda nos Estados Unidos.

2. Os primórdios do Imposto de Renda à brasileira

A gênese da tributação sobre a renda no Brasil diz residir nas tentativas de Dom Pedro II, com a criação de um imposto progressivo na fonte sobre os “vencimentos dos cofres públicos”, em 1843. No Brasil:

o sistema econômico imperial, escravista e elitista, produzia um reduzido universo de possíveis contribuintes, pois poucas pessoas auferiam rendas. O país tinha

7 Foi a partir da segunda metade do século XIX, que o território hoje correspondente à Alemanha viveu o processo de unificação territorial, com o surgimento do Império Alemão liderado pela Casa de Hohenzollern. Sob a liderança da Prússia, com Otto von Bismarck se altera a balança de poder na Europa no final do século XIX. Até a segunda metade do século XIX uma série de pequenos reinos e ducados com uma raiz cultural semelhante, não eram politicamente unificados e a Confederação Germânica era tensionada pela Prússia e o Império Austro-húngaro.

uma extensão territorial imensa que dificultava, segundo as condições da época, implantar um imposto amplo e complexo (NÓBREGA, 2014, p. 24).

Já havíamos destacado a necessidade de um sistema econômico que não escravista e elitista que reduza o universo de possíveis contribuintes por não auferir renda, restando poucos auferidores de renda passíveis de tributação. A guerra, como também apontamos, financiada, também foi importada, a do Paraguai (1864-1870), sob a mesma lógica das outras guerras supracitadas, justificou instituir um imposto de cobrança na fonte sobre rendimentos dos assalariados, com alíquota fixa, suprimido em 1910.

Já no fim do Império, houve uma tentativa de implantação de um “real e definitivo imposto sobre a renda”. Os ministros da Fazenda à época, Afonso Celso e, posteriormente, Conselheiro Lafayete, se dedicaram à criação do imposto, mas os projetos não foram aprovados, sob a justificativa de que o país não estava preparado para algo de tamanha complexidade e repercussão. Como já enfatizado, o modelo brasileiro teria uma origem francesa.

Na Primeira República, outro ministro da Fazenda, o primeiro do período, se destaca na defesa do imposto, com Rui Barbosa. Em 1891, um relatório sobre a temática e um modelo próprio de aplicação, foi “jogado fora”. Ao longo da Primeira República, em tempo de ameaças fiscais e crises, o imposto sobre a renda era lembrado como uma solução para equilibrar as contas, entretanto, as disputadas narrativas e o temor sobre a temática novamente impossibilitaram tentativas.

A Primeira Guerra Mundial “forçou” novas percepções tributárias. O Brasil de 1915 tributava sobre os vencimentos, tendo o

Presidente da República, os senadores, deputados e ministros, inclusive, uma alíquota especial à maior do que a do restante da população, mostrando a arte de angariar recursos. A partir de 1920, com idas e vindas de propostas de instituição do imposto pelo Congresso, “o Brasil conscientizou-se de que seria um importante meio de angariar recursos e de possuir um sistema tributário mais justo”, quebrando resistências históricas no Congresso e na sociedade. Discutia-se um imposto que recaísse sobre a renda global e aproximava-se do “momento de adoção do imposto sobre a renda no Brasil” (NÓBREGA, 2014, p. 30).

3. O Brasil de 1922 e a modernização tributária

O Brasil de 1922 fervilhou nas artes e se dará, portanto, este destaque modernista na forma de tributar. No mesmo ano da Semana de Arte Moderna, nascia, por força de lei, o Imposto de Renda no Brasil. O art. 31 da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922 (BRASIL, 1922), foi instituído para tributar pessoas físicas e jurídicas residentes no país, nos rendimentos líquidos de qualquer origem, estando isentos aqueles com rendimentos inferiores a seis contos de réis. Já na sua gênese assumiu um caráter declaratório, com os contribuintes declarando e os agentes do fisco a revisar. Por conta deste aparato administrativo e burocrático que o acompanhava, determinou-se que esse não poderia ser implementado de imediato: a tributação efetiva veio a acontecer somente dois anos depois, com estudos de especialistas a respeito da organização e regulação do sistema.

Outro entrave para a consolidação efetiva da tributação, segundo Nóbrega (2014, p. 32), foi a norma, ao proibir que os fiscais do fisco pudessem solicitar documentos e livros de contabi-

lidade dos contribuintes para verificar a exatidão das declarações. Argumento contrário à fiscalização: alegar invasão da privacidade. Somente após dezesseis anos, em 1939, é que uma maior autonomia dos agentes foi estabelecida.

Inspirado na proposta de Francisco Tito de Souza Reis, o primeiro Delegado-Geral do Imposto de Renda, a partir de 1926, seria implementado um modelo de tributação misto, do qual parte dos rendimentos seriam tributados de acordo com categorias de origem — definidos pelo artigo 3º da Lei nº 4.783, de 31 de dezembro de 1923, e.g comércio, capitais, gratificações e profissões não comerciais — e parte seria tributada progressivamente sobre a renda global — com uma faixa de isenção e mais oito faixas de alíquotas (NÓBREGA, 2014, p. 33).

Ainda na proposta de Souza Reis, era necessário estabelecer não somente o modelo de tributação, mas a formatação do sistema e os órgãos responsáveis pelo lançamento do imposto e pelo controle do aparelho arrecadador. A inspiração seria no governo americano: uma máquina administrativa de baixo custo. Dessa forma, cada estado constituiria uma região do IR, dotando de uma delegacia regional, que ficariam responsáveis pelo lançamento no território. Assim que lançados, seriam feitas as declarações, que voltariam às delegacias, essas que publicam as listas nominais, das quais sucederam o crédito tributário.

Nos primórdios, havia duas formas para apurar a base de cálculo do imposto, que era a renda presumida, baseada exclusivamente nos sinais exteriores de riqueza, ou a declaração. Após discussão, o Congresso decidiu pela obrigatoriedade da declaração do contribuinte. Para Souza Reis (1924 apud NÓBREGA, 2014, p. 35) “não podia haver tributação de renda sem o documento que apurasse a grandeza da matéria tributável e fixasse o

imposto devido. A declaração obrigatória era um documento essencial ao lançamento”.

Ao fim, o sistema que era imposto e regulamentado pelo Decreto nº 16.580, de 4 de setembro de 1924, mirava algo ligeiramente diferente do proposto por Souza Reis. Consistia num órgão máximo e centralizador, a Delegacia-Geral do Imposto de Renda, e as Delegacias Fiscais, situadas nos estados. A competência do primeiro se voltava para a revisão, aperfeiçoamento, administração e protocolos do imposto. As Delegacias Fiscais, assim como as regionais citadas por Souza Reis, ficavam responsáveis pelo lançamento e organização cadastral dos contribuintes de cada território. Nos estados, também havia repartições arrecadoras, que recebiam as declarações e faziam a cobrança do imposto.

Além da regulamentação do serviço de arrecadação, o próprio Imposto de Renda viria a ser regulamentado em 1924, por meio do Decreto nº 16.581, de 4 de setembro de 1924. Sua abrangência e completude definiam termos e condições que interessavam e pautavam a tributação. Ficavam definidos quem eram os contribuintes, o ano-base da tributação, os rendimentos tributáveis e não tributáveis, as deduções, o local e a data de entrega das declarações, a forma de pagamento, o direito de recurso e a fiscalização. Por último, posteriormente, também ficou definida a isenção dos rendimentos provenientes dos primeiros doze meses da primeira profissão. Destaca-se, contudo, o caráter simbólico da mesma, uma vez que raramente, nesses casos, a renda atingia valores tributáveis.

Considerações finais

As raízes da tributação sobre a renda, como vimos neste ensaio de interpretação histórica e genética, está ligada a ideias e personagens experimentalistas. No ocidente, desde o lumiar da alta Idade Média, encontramos o solo para a fixação das raízes históricas desse tributo, e concluímos que um certo grau de desenvolvimento econômico e organizacional era necessário para que a prática pudesse ser cogitada e implementada nos diferentes países citados. Mas foi a guerra e o desenvolvimento da planificação na sociedade de massas, da racionalização das finanças públicas, na torrente do expansionismo que a ideia de tributação sobre a renda transpassou o latim, o italiano, o inglês, o francês e o português: *decima scalata; dixième, vingtième; income tax*.

No retrovisor da história, passamos por Florença, no século XV, pela França de 1710, a Inglaterra de 1799, a 'Itália' de 1864, a 'Alemanha' de 1891, os EUA de 1861/1913, e colocamos o Brasil nessa linha histórica: 1864/1891/1922. Lá e cá, de bem-vindo à hostilizado, oscilou na guerra e na paz. Um imposto de duração continuada há um século no Brasil que manteve, por tanto tempo, um injusto sistema econômico imperial, escravista e elitista, produtor de um reduzido universo de possíveis contribuintes.

Em seu centenário oficial, isto é, desde seu estabelecimento legal, coube entender as nuances, as idas e vindas e os personagens que marcaram essa história. Hoje, um imposto marcante na receita do governo federal e no bolso dos contribuintes, o IRPF completa 100 anos de sua consolidação.

Referências

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Lei Nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Rio de Janeiro, 1922. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/14625.htm. Acesso em: 13 out. 2022.

MÜLLER, Friedrich. Métodos de trabalho do direito constitucional. Porto Alegre: Síntese, 1999. Acessível em: [Vista do Métodos de Trabalho do Direito Constitucional \(ufrgs.br\)](#) Acesso em: 17 nov. 2022. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/re-vfacdir/article/view/69216/39096>.

NERLING, Marcelo Arno; BROCCA, Maria Eduarda Romero; SILVA, Wesley Caique e. Eleições presidenciais 2022 e o reajuste da Tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física. *In*: Boletim de Políticas Públicas, n. 26, setembro. São Paulo: OIPP, 2022. Disponível em: [Boletim de Políticas Públicas \(usp.br\)](#). Acesso em: 26 set. 2022.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013). Secretaria da Receita Federal do Brasil, Brasília, 2014. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/arquivos-e-imagens/livro-historia-do-imposto-de-renda-no-brasil-v-24x17-livro-completo-de-22-04-2014-1.pdf>. Acesso em: 11 out. 2022.

SALIGMAN, Edwin R. A. The Income Tax: a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad. The Macmillan Company: Nova Iorque, 1911.