

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

A INIQUIDADE NA APLICAÇÃO
DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

ZULEICA AMARAL

DISSERTAÇÃO SUBMETIDA COMO RE
QUISITO PARA A OBTENÇÃO DO GRAU
DE MESTRE.

MARÇO - 1982

A INIQUIDADE NA APLICAÇÃO
DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

ZULEICA AMARAL

Esta Dissertação foi julgada adequada para obtenção
do título de

MESTRE EM ADMINISTRAÇÃO

(Área de Concentração: Administração Pública), e
aprovada em sua forma final pelo Curso de Pós-Graduação.

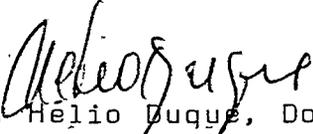


Prof. Antonio Niccoló Grillo
COORDENADOR

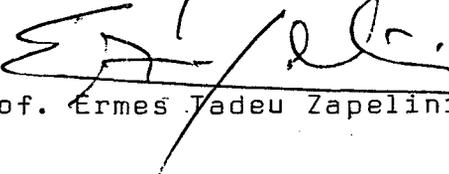
Apresentada à Comissão Examinadora integrada pelos professores



Prof. Robert Wayne Samohyl, Ph.D.
Presidente



Prof. Helio Duque, Doutor



Prof. Ermes Tadeu Zapelini, M.Sc.

Aos meus pais

Paulo e Abigail.

Agradeço ao meu orientador, Prof. Robert W. Samohyl, ao Sr. Walmor de Souza e aos demais professores e amigos que me apoiaram na realização deste trabalho.

RESUMO

Este estudo tem como objetivo a análise do caso brasileiro no tratamento dado pelo imposto de renda pessoa física às diferentes categorias de rendimentos. Examinar-se-á, a inserção dos conceitos clássicos da Tributação na atual forma de aplicação deste imposto.

No Brasil, o imposto de renda pessoa física era aplicado por um método misto (cedular - global), cujas alíquotas do método cedular beneficiavam os rendimentos do trabalho, principalmente, do trabalho assalariado.

A partir de 1964, ocorrem várias modificações na operacionalização do imposto de renda. Elimina-se o método cedular e sua aplicação passa a se processar por uma escala uniforme de alíquotas progressivas. Criam-se instrumentos, que interferem no grau de progressividade do imposto e discriminam a taxaço de rendimentos do trabalho e rendimentos de capital, beneficiando este último.

Com a expansão do sistema capitalista na década de 50, e a modernização do aparelho do Estado pelo fortalecimento de um grupo de tecnocratas no período 64-70, a aplicação do imposto passa a ser orientada com o objetivo de aumentar a obtenção de recursos ao Tesouro e estimular investimentos. Com isso, o gravame tributário incide, principalmente, sobre os rendimentos da classe assalariada, que constitui a maior parcela dos rendimentos tributados.

A forma atual de imposto de renda pessoa física é limitada, em sua função social, em termos de uma distribuição equável do ônus tributário e uma redistribuição de rendas entre os indivíduos. Este imposto é utilizado, basicamente, como instrumento de política econômica, onde os interesses econômicos se sobrepuseram aos interesses sociais.

ABSTRACT

The objective of this dissertation is to analyse the treatment given by the Brazilian personal income tax to different categories of revenues. The insertion of classical concepts of taxation in the present form of this tribute's application will be examined.

Before 64, the personal income tax was applied by a mixed schedule method and global whose aliquots of the schedule method improved labour profits, mainly the hired labour.

From 64 on, there occurred some modifications in the income tax. The schedule method was suppressed and its application is now processed by a uniform schedule of progressive aliquots. Some mechanisms were created that interfere in the tribute's degree of progressivity and discriminate against labour income taxation,

With the Capitalist System's expansion in the 50's, and the modernization of the State's apparatus by the consolidation of a technocratic group, from 64 to 70, the intents of the personal income tax is to increase Public resources and stimulate investments. So, the tax fell mainly upon the working class, which constitutes the major parcel of taxed incomes.

The application of the personal income tax is limited in its social function, in terms of an equitable distribution of the tributary onus and a redistribution of revenues among individuals. This tax is applied basically, as an instrument of economic policy, where economic interests lean against social ones.

ÍNDICE DE QUADROS

1. Classificação dos rendimentos.	016
2. Arrecadação do imposto de renda 1964-1970.	024
3. Rendimento bruto declarado conforme fonte de origem.	024
4. Imposto de renda retido na fonte	027
5. Classificação das deduções cedulares	031
6. Ítens de abatimentos	037
7. Ítens de incentivos fiscais	041
8. Poupança e formação de capital nos setores público e privado em relação a renda interna bruta.	052
9. Mudanças na distribuição da renda no Brasil.	056
10. Classes de rendimentos brutos	062
11. Deduções e desconto padrão sobre rendimento bruto.	063
12. Abatimentos sobre rendimento bruto	064
13. Incentivos fiscais sobre rendimento bruto.	065
14. Imposto líquido devido sobre rendimento bruto.	066

SUMÁRIO

RESUMO	i
ABSTRACT	ii
INDICE DE QUADROS	iii
1.0 - INTRODUÇÃO.....	01
2.0 - CONCEITOS CONVENCIONAIS SOBRE O IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA.....	05
2.1. Princípio de Equidade.....	05
2.2. Princípio de Benefício.....	05
2.3. Princípio da Capacidade de Pagar.....	07
2.4. Conceitos de renda tributável.....	09
2.5. Imposto de renda pessoa física.....	11
3.0 - DISTORÇÕES DOS CONCEITOS CLÁSSICOS NA OPERA- CIONALIZAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA.....	15
4.0 - ANÁLISE NUMÉRICA.....	30
5.0 - RAZÕES ADMINISTRATIVAS DA MUDANÇA.....	50
6.0 - CONCLUSÃO.....	59
ANEXOS	60
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	67

1.0 - INTRODUÇÃO

A expansão do sistema capitalista no Brasil é acompanhada de uma modernização em seu aparato administrativo, que passa a ser responsável pela reformulação de leis, de forma a adequar a política tributária às novas necessidades da estrutura econômica. No modo de aplicação do imposto de renda pessoa física, foram criados instrumentos, que interferem diretamente na progressividade deste imposto, obstruindo a sua função social e propugnando um tratamento favorável aos rendimentos do capital.

Desta forma, o ônus tributário passa a incidir fundamentalmente sobre os rendimentos do trabalho, servindo ao interesse preeminente de capitalização.

Este estudo propõe-se examinar a atual forma de operacionalização do imposto de renda pessoa física, que foi denominada pela Lei 4 506/64 como imposto de renda global incidente sobre os rendimentos da pessoa física, substituindo o então imposto de renda cedular. Cumpre esclarecer, que se tem por objetivo, não uma análise intrínseca de toda a legislação pertinente ao imposto de renda pessoa física, mas a busca de objetivos mais amplos, tais como:

. Analisar se o Princípio de Equidade da tributação se verifica no imposto de renda pessoa física;

. Analisar se os conceitos clássicos do imposto de renda aplicado pelo método global e/ou método cedular são seguidos na atual forma de aplicação do imposto de renda pessoa física no Brasil;

. Apurar a participação dos rendimentos do trabalho assalariado no montante de rendimentos tributados;

. Conhecer os precedentes históricos da atual forma de operacionalização deste imposto.

Este estudo parte da seguinte hipótese:

Supondo-se que

a. O Princípio de Equidade não esteja contido no imposto de renda pessoa física;

b. a classe capitalista esteja sendo beneficiada em detrimento da classe assalariada pelo imposto de renda pessoa física.

Tomou-se por hipótese, a proposição de que

O imposto de renda foi alterado do método cedular para o método global em 1964, para apoiar a capitalização.

O ítem a será analisado no capítulo 3º, que versa sobre as Distorções dos Conceitos Clássicos na Operacionalização do Imposto de Renda Pessoa Física no Brasil, tendo como quadro referencial de análise o capítulo 2º, que aborda os Conceitos Convencionais sobre o Imposto de Renda Pessoa Física. No capítulo 3º começa-se a analisar o ítem b, enquanto se examina o conjunto de deduções, abatimentos, incentivos fiscais e o imposto de renda retido na fonte, que estão diretamente relacionados com o modo de aplicação do imposto de renda sobre os rendimentos da pessoa física. A verificação do ítem b prossegue no capítulo 4º, que constitui a Análise Numérica mostrando a relação entre: Deduções, Abatimentos, Incentivos Fiscais, Imposto Líquido Devido e os correspondentes valores nas classes de rendimentos brutos, referentes aos anos de 1969, 1973 e 1977. Os valores correspondentes às classes de rendimento bruto de 1973 e 1977 foram deflacionados pelo índice de preços - disponibilidade interna - ao ano de 1969, cujos deflatores foram publicados pela Conjuntura Econômica. A escolha dos anos - objeto de análise teve como referência:

- início do "milagre econômico brasileiro" no ano 1969
- término do "milagre econômico brasileiro" no ano 1973
- ano mais recente, em termos de publicação de dados, em 1977.

No capítulo 5º dedica-se ao estudo das Razões Administrativas da Mudança, onde se analisará a hipótese, tratando-se dos motivos políticos, econômicos e sociais, que ocasionam as modificações na operacionalização do imposto de renda pessoa física. As considerações finais do estudo serão apresentadas, à guisa de Conclusão no capítulo 6º.

Para fins de esclarecimento, a terminologia utilizada neste estudo, seja por sua especificidade, seja pela possibilidade de variadas interpretações, está definida no glossário, em anexo.

Esta é a metodologia a ser usada, a fim de se atingir os objetivos propostos e testar a hipótese levantada. Ressalta-se, porém, que a falta de dados concernentes às categorias

de rendimentos anteriores ao ano de 1969 e, principalmente, anterior a 1964 impossibilitou uma análise mais detalhada; a inexistência de dados no Anuário Econômico-Fiscal depois de 1969, principal fonte de consulta estatística, referente ao imposto líquido devido por categorias de rendimentos, conduziu a uma análise somente dos instrumentos, que interferem diretamente na apuração do ônus devido por cédula de rendimento.

2 - CONCEITOS CONVENCIONAIS SOBRE O
IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

Neste capítulo, apresenta-se, alguns tópicos da Teoria Clássica da Tributação, na qual o Imposto de Renda está inserido. Versa sobre a evolução das idéias desta teoria, no sentido de encontrar a forma mais adequada de se taxar as rendas dos indivíduos, quando o Estado necessitasse aumentar a obtenção de recursos, para fazer frente às suas despesas, como também, para implantar uma política de redistribuição de rendas.

Tendo em vista a multiplicidade de aspectos abordados pelos Princípios da Tributação, este estudo restringir-se-á a os aspectos econômico e social dos mesmos, de forma a atingir os objetivos deste trabalho, que considera o imposto de renda pessoa física um instrumento de política sócio-econômica.

2.1. - Princípio de Equidade

Na teoria econômica, a equidade está diretamente relacionada com a forma de distribuição do ônus tributário entre os indivíduos. O Princípio de Equidade propõe que os indivíduos, que estão em igual situação econômica, devam ser tratados igualmente pelo imposto - equidade horizontal - e os indivíduos em situação econômica desigual devem ser discriminados pelo imposto - equidade vertical - ou seja, os iguais devem ser tratados igualmente e os desiguais devem ser tratados desigualmente. Para isso, a equidade pode ser examinada sob dois critérios: Princípio do Benefício e Princípio da Capacidade de Pagar.

2.2. - Princípio do Benefício

No Princípio do Benefício, a igualdade dos indivíduos é determinada de acordo com as preferências individuais na utilização dos bens e serviços públicos. Estabelece-se uma relação de troca. Os indivíduos contribuirão financeiramente para o Estado em proporcionalidade ao grau de utilização dos serviços públicos.

No século XVIII, a Teoria do Benefício foi adotada por Hume e Rousseau. "Os tributos eram considerados como o preço a ser pago pela proteção ou como uma taxa de afiliação a so

cidade organizada" (28:92). Considerava-se, que a necessidade de proteção devia ser medida em proporção à renda ou riqueza ou, às vezes, em proporção aos gastos, instituindo uma tributação proporcional.

Rousseau e Sismondi discordavam da tributação proporcional e preconizavam a tributação progressiva, argumentando, que os ricos necessitavam mais proteção, que os pobres e que esta aumenta mais rapidamente do que a renda. John Stuart Mill não adotou o Princípio do Benefício. Este levaria a uma tributação regressiva, segundo o seu modo de interpretar o conceito de proteção - os pobres necessitavam mais de proteção do que os ricos.

Estas idéias foram expressão do pensamento político sobre o ponto de vista da equidade, mas não proporcionaram normas de operacionalização da política tributária (28:94).

Um importante passo, no sentido de proposta operacional para o Princípio de Equidade, encontra-se nas palavras de Smith "tanto quanto possível os súditos de qualquer Estado devem contribuir para sustentar o Governo, na proporção de suas respectivas capacidades; isto é, em proporção à receita que cada um desfruta sob a proteção do Estado. A despesa do Governo com os indivíduos de uma grande nação é como a administração de condôminos de uma grande propriedade de seus respectivos interesses. Na observação ou omissão desta máxima consiste o que se chama de igualdade ou desigualdade" (ibid. 28:95).

Smith, fez proposições ao Princípio da Capacidade de Pagamento e ao Princípio do Benefício quando escreveu "deveremos custos das despesas públicas ser alocados sempre que possível, de acordo com a Abordagem do Benefício, e que as contribuições gerais devem ser utilizadas apenas quando as despesas não puderem ser alocadas em base do benefício." Avaliou as dificuldades de se individualizar os benefícios dos serviços públicos, bem como, o seu custo e sua manutenção. Assim, propõe que a tributação deveria ocorrer "... na proporção de suas respectivas capacidades, isto é, em proporção à receita que cada um desfruta sob a proteção do Estado " (ibid. 28:96).

Desta forma, Smith estabeleceu uma relação entre o Princípio do Benefício e o Princípio da Capacidade de Pagamento. Aliás, é esta a relação preexistente na forma atual de imposto

de renda, aplicado através da capacidade de pagamento dos indivíduos.

Portanto, a análise da equidade na aplicação do imposto de renda pessoa física efetuar-se-á sob o critério da capacidade de pagar, uma vez que, o critério do benefício, por se tratar de uma relação de troca, onde permanecem as dificuldades relativas à individualização dos serviços públicos, não fornece instrumentos de operacionalização do referido imposto.

2.3. - Princípio da Capacidade de Pagar

No Princípio da Capacidade de Pagar, a igualdade dos indivíduos refere-se à possibilidade de pagamento. Os atributos são considerados como pagamentos compulsórios. Os encargos são repartidos entre os indivíduos e cada qual contribuirá com uma parcela correspondente à sua capacidade de pagamento. Hoje, é quase consensual entre os teóricos aceitar como certa a proposição que, a posição relativa de bem-estar dos indivíduos deve ser medida em termos de sua renda e que o sacrifício é uma função da renda cedida ao Estado sob a forma de imposto (28:128).

Segundo Myrdal, a aplicação do Princípio de Equidade na distribuição do ônus tributário, sob a ótica da capacidade individual de contribuição, assumiu caráter subjetivo com a interpretação de John Stuart Mill - "a justa distribuição da carga tributária é obtida quando todos contribuem de forma em correr em sacrifício igual". Considerando, que o pagamento de tributos é interpretada como um sacrifício, a equidade na tributação seria obtida à medida que este sacrifício fosse igual para todos os contribuintes (apud 33:172).

A teoria do igual sacrifício foi precisada pelos economistas da escola de utilidade marginal, como Carver, e contestada por outros teóricos contemporâneos. De acordo com os primeiros, a igualdade de sacrifício não se verificaria se o Estado taxasse proporcionalmente os rendimentos. Exemplificando: quando o Estado retira em forma de imposto 10% sobre quem ganha CR\$ 30.000,00 e os mesmos 10% sobre quem ganha CR\$ 100.000,00.

No primeiro caso, o indivíduo, provavelmente, iria privar-se de bens que atenderiam às suas necessidades primárias, uma vez que, nestes é que se consome todo o seu rendimento. No segundo caso, os 10% impediriam o consumo de bens supérfluos ou a possi

bilidade de poupar. Neste entender, "para que ocorra o sacrifício igual é necessário, que a fração a ser cobrada ao opulento seja maior, causando-lhe a mesma intensidade psicológica do sentimento de perda". Baseia-se no pressuposto, que a utilidade dos bens econômicos é inversamente proporcional à sua quantidade. Desta maneira, "a capacidade contributiva dos indivíduos eleva-se mais que proporcionalmente, já que a utilidade dos bens, que ela enseja, é decrescente em função de seu quantitativo". Marginalistas, como Sax fundamentaram nesta teoria a razão de ser da progressividade do imposto (04:219).

Teóricos contemporâneos, como Kendrick e Pigou, refutaram a teoria da utilidade marginal da renda como justificativa do imposto progressivo. Admitiram, que vários bens atingem um limite de utilidade, no momento em que a necessidade está plenamente satisfeita. Mas, no caso da renda - dinheiro - que é um bem de natureza especial, que permite a compra de qualquer outro bem econômico, a sua desutilidade em termos de satisfação não se verificaria. Isto, porque as necessidades são ilimitadas. O próprio contexto social e econômico se encarrega de criar novas necessidades. Portanto, outras causas explicam a predominância do imposto progressivo, tal como, o aumento contínuo das despesas públicas exigindo maiores receitas. Estas poderiam ser alcançadas pela progressividade do imposto atingindo a total capacidade contributiva das classes mais altas, uma vez que, um aumento nas taxas proporcionais achataria as classes de renda média e baixa. Uma outra razão encontra-se na política de redistribuição de renda entre os indivíduos. Observa-se, no sistema capitalista, elevado índice de desigualdade na distribuição da renda e, esta poderia ser reduzida através da progressividade do imposto, desde que o Estado objetivasse maior igualdade de renda (ibid 04:220).

A progressividade com que o imposto de renda é aplicado no Brasil, como também, o intervalo de classe de rendimento bruto em que a forma progressiva predomina, será efeito de análise do capítulo 49.

A progressividade do imposto sobre a renda justificada na utilidade marginal da renda ou numa política de redistribuição promovida pelo Estado, é a forma pela qual viabiliza-se a utilização deste imposto como instrumento de política sócio-

econômica, e que não deixa de estar coerente com o Princípio de Equidade da tributação.

2.4. - Conceitos de Renda Tributável

A aplicabilidade do Princípio de Capacidade de Pagamento exige um indicador de igualdade entre os indivíduos, e o comumente aceito é a renda. Logo, tornou-se necessário definir o conceito de renda tributável e várias teorias surgiram a respeito.

Segundo Adam Smith, a renda teria origem em uma das quatro operações: salários, renda proveniente do trabalho; lucro, oriunda da utilização do capital; juros, resultante do domínio do capital e, renda propriamente dita, quando oriunda da exploração da terra por seus próprio donos (apud 27:10).

Jean B. Say, conceituava a renda como "um produto derivado sempre de um capital, material ou imaterial, que pode ser uma riqueza nova separada ou uma riqueza nova agregada ao capital". Say distinguiu o conceito de ganhos de capital do de renda. Os ganhos de capital seriam "todo valor que se recebe em dinheiro ou em outra espécie e que não seja o preço do bem reduzido no ano, fazendo parte da renda daquele ano. É um capital, uma propriedade que passa de mão a outra, seja por meio de troca, de doação ou herança" (ibid, 27:13).

O conceito de renda para John Stuart Mill baseia-se na teoria de Adam Smith. Acrescenta, porém, que somente se deverá tributar a renda consumida e não a investida, uma vez que esta última, torna-se capital, que irá produzir nova renda. Preconiza a não tributação por qualquer ganho de capital, uma vez que, "este nada mais é do que acréscimo do valor em um bem que já sofreu tributação em sua fase de renda, ou seja, no momento em que seu possuidor, exerceu opção de não consumir o rendimento, mas capitalizá-lo. Gravar o ganho de capital seria tributar o que já fora anteriormente gravado sob a forma de renda" (ibid. 27:15).

Esses foram alguns dos conceitos de renda analisados sob a ótica meramente econômica. Porém, no campo jurídico o conceito de renda subdivide-se em duas correntes distintas, quais sejam: Teoria da Renda-Produto e Teoria da Renda-Incre

mento Patrimonial.

A teoria da renda-produto associa-se à fundamentação econômica, considerando a renda como um produto do capital. Alguns dos precursores da teoria renda-produto foram Edwin Seligman e De Viti de Marco.

Seligman, conceituava renda como sendo "aquilo que entra para uma pessoa, além dos gastos necessários à sua aquisição e que está disponível para seu consumo. Mais do que isto, a renda seria detentora do conceito de fluxo periódico sem que haja alteração de capital". Teria o caráter de periodicidade e manutenção do capital (ibib. 27:19).

Para De Viti de Marco é necessário optar pela tributação do valor do capital ou pelo valor da renda, uma vez que, considera a "relação tributária, uma relação de valor". Em sua análise, divide a renda em renda produzida e renda consumida. Exemplifica, dizendo, que o pão para o padeiro é renda-produto da mesma forma que o terno para o alfaiate. Mas, no momento de troca, o pão para o alfaiate é renda consumida o mesmo acontecendo com o terno para o padeiro, e a incidência tributária recairia sobre a renda produto (ibid. 27:21).

Entretanto, o conceito de renda que predominou entre os teóricos fiscais, como Schanz, Fisher, Haig, foi a definição de renda como incremento patrimonial ou renda-acrécimo total.

Um dos precursores desta teoria foi Georg Schanz. Em seu conceito de renda, o autor abrange as heranças, serviços valoráveis em dinheiro, ganhos especulativos e ganhos de capital. A renda-acrécimo total está relacionada diretamente com a mudança de capacidade econômica do contribuinte.

A conceituação de renda-acrécimo total foi adotada por vários teóricos fiscais, que definem "renda como igual ao consumo durante um dado período mais acréscimo em valor líquido" (28:212), fundamentando-se na mudança da capacidade econômica do contribuinte, o que, conseqüentemente, altera sua capacidade contributiva: será este o conceito de renda em que este estudo se referenciará. A polêmica em torno deste conceito não constitui objetivo imediato deste trabalho.

2.5. - Imposto de Renda Pessoa Física

O imposto de renda pessoa física teve origem na Inglaterra no ano de 1798. Foi criado com o objetivo de aumentar a captação de recursos para financiar a Guerra Napoleônica. Primeiramente, foi criado em caráter extraordinário para atender às despesas de guerra, sendo institucionalizado no sistema tributário britânico em 1842.

Os Estados Unidos foi o segundo país a implantar o imposto de renda pessoa física. Como na Inglaterra, foi criado, também, em caráter extraordinário para fazer face às despesas da Guerra de Secessão. Somente em 1923 foi estabelecido em caráter permanente.

O imposto de renda deixa de ser um tributo extraordinário para tornar-se um dos elementos de maior relevância no sistema tributário, principalmente, nos países capitalistas, onde se tornou um tributo comumente adotado.

O importante papel assumido pelo imposto de renda pessoa física no sistema tributário, é resultado da evolução dos processos de produção, que desenvolveram uma economia capitalista, a qual alterou a situação social e econômica da sociedade, onde as fortunas e as rendas não provinham, unicamente, de base imobiliária.

Em decorrência da mudança da capacidade tributária não mais baseada em fontes imobiliárias, como nos séculos anteriores, mas apresentando formas diversas devido a um processo contínuo de industrialização, tornou-se necessário ao Estado utilizar-se de instrumentos adequados às novas estruturas econômicas. Deu-se início ao aprimoramento do imposto de renda como fonte de captação de recursos ao Tesouro.

O imposto de renda assumiu um papel significativo na política tributária nos anos da Primeira Grande Guerra. Com a expansão deste imposto como elemento captador de recursos, fez-se necessário a criação de um sistema operacional, que enquadrasse no Princípio de Capacidade de Pagamento dos indivíduos, baseando-se no Princípio da Equidade, uma vez que essas teorias são de maior importância na política tributária. Criou-se, então, dois métodos de aplicação do imposto de renda pessoa física, que são: Imposto de Renda Global e Cédular.

a. Imposto de Renda Global

O gravame tributário incide sobre a renda total, ou seja, sobre o conjunto das rendas procedentes de diversas fontes, in dependente da procedência destas (29:177). Portanto, não discrimina as rendas em rendas ganhas, oriundas do trabalho e rendas não ganhas, provenientes do capital.

Este imposto tem como características: a neutralidade em relação à composição da renda total, aplicando um gravame uniforme às rendas do capital e do trabalho; a generalidade, no sentido de se tributar todas as rendas acima de um nível de subsistência.

A fim de que a operacionalização do imposto de renda global proporcione a equitativa distribuição do ônus tributário é necessário, segundo Silva, (34:11) pressupor " que diferentes categorias de rendimento são variáveis homogêneas no que se refere ao esforço envolvido na sua percepção ".

Tal pressuposto não se verifica principalmente nos rendimentos do trabalho versus rendimentos do capital, uma vez que estes "são duas riquezas de fontes e destinos diversos. Enquanto, o capital se acumula e se desdobra aumentando a sua vitalidade, o trabalho tem ponto de saturação e, depois de atingido esse ponto, diminui e enfraquece até ao aniquilamento. Um é a fonte sem diques; o outro reflui e se esgota" (17:163).

Os rendimentos do trabalho estão diretamente vinculados ao esforço dispendido na época em que o rendimento é realizado. Ao passo que, os rendimentos de capital são resultados de esforços de trabalho, ocorridos no passado e refletidos através de poupanças acumuladas. Portanto, a época em que ocorre o esforço de trabalho do rendimento é diferente.

Um mesmo nível de renda anual pode referir-se a diferentes níveis de esforço de trabalho ou de sacrifício tributário. Silva (34:12), exemplifica ao dizer que, o rendimento pago a um assalariado, em troca de seu esforço de trabalho é diferente do rendimento obtido através de ganhos de capital, onde o esforço de trabalho é, praticamente inexistente.

Considerando-se que o Princípio da Equidade referir-se-ia à igualdade de distribuição da carga tributária, não somente em termos de igualdade de nível de renda, mas, também, em

termos de igualdade de esforço de obtenção da renda, as rendas do trabalho e as rendas do capital não poderiam ser consideradas iguais.

Esta discriminação encontra-se na aplicação do imposto de renda pessoa física pelo método cedular.

b. Imposto de Renda Cedular

As rendas oriundas de fontes diversas estão sujeitas a diferentes escalas de gravame, em conformidade com a sua origem. Como resultado, a proporção do imposto total à renda total está em função da composição da renda (29:184).

O imposto cedular diferencia os tipos de rendas em rendas ganhas, não ganhas e mistas, aplicando variadas escalas de alíquotas em conformidade com a procedência da renda. Musgrave (29:185), define tipo de renda ganha, aquela gerida pelo trabalho; as não ganhas, advindas pela posse de capitais e as mistas, auferidas pelo trabalho e pelo capital.

Um consideração significativa na literatura sobre finanças públicas, e, que fornece suporte ao imposto cedular é o argumento de que a renda do capital deveria ser gravada com alíquotas mais elevadas que a renda do trabalho, ou se conceder especiais créditos ou deduções a esta última. Esta diferença fundamenta-se no fato, que a renda do trabalho classifica-se como renda ganha através de um esforço de trabalho e, a renda do capital como não ganha.

Buchanan (13:319), chega a estabelecer uma analogia entre a força de trabalho e o bem de capital em seus aspectos econômicos. Da mesma forma, em que, as deduções por depreciação e conservação se destinam à manutenção do bem de capital, a força de trabalho necessita de gastos essenciais em bens de consumo e serviço para sua manutenção. Porém, é de difícil quantificação distinguir entre a parte de consumo, que é necessário computar como manutenção da força de trabalho e a que representa a renda efetiva propriamente dita. Assim, as rendas do trabalho deveriam ser tratadas diferentemente das rendas do capital, favorecendo-se a primeira; apesar da diferença se estabelecer num campo não empírico, mas real.

Outro argumento em defesa de uma taxaço mais amena às rendas do trabalho, tem sido a afirmação de que a posse de propriedade outorga uma capacidade de contribuição, que não se reflete na capacidade da força de trabalho.

O imposto cedular estabelece a diferenciação entre as rendas do trabalho e as rendas do capital, não as considerando num mesmo nível de igualdade e preconizando um gravame mais elevado às rendas do capital.

Os conceitos sobre a teoria clássica da tributação, descritos neste capítulo, servirão de quadro referencial para o próximo; analisar-se-á a forma de operacionalização do imposto de renda pessoa física no Brasil, e porque este, a partir de um dado momento, passou a beneficiar os rendimentos do capital, onerando os rendimentos do trabalho, especialmente do trabalho assalariado.

3 - DISTORÇÕES DOS CONCEITOS CLÁSSICOS NA
OPERACIONALIZAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA
PESSOA FÍSICA

Pretendendo, verificar se o Princípio de Equidade está inserido na forma de aplicação do imposto sobre as rendas das pessoas físicas no Brasil, tomar-se-á como referência os conceitos abordados no capítulo anterior. O modo pelo qual se apura o imposto devido sobre as rendas, será analisado desde a sua criação onde se utilizava o método cedular, taxando com alíquotas mais baixas os rendimentos do trabalho assalariado. A partir de 1964 a forma de operacionalização deste imposto foi alterada, passando a ser empregado o método dito global. Os rendimentos do trabalho e do capital não foram mais discriminados e vários instrumentos, que interferem diretamente na apuração do imposto devido, bem como, em sua progressividade, foram enfatizados o que veio dirigir a incidência tributária basicamente sobre as rendas do trabalho, distorcendo os conceitos clássicos da tributação.

Remontam à época do Império, as primeiras tentativas para inclusão do imposto de renda no sistema tributário brasileiro.

Com a Proclamação da República, Ruy Barbosa, exercendo o cargo de ministro da fazenda, já propunha a implantação do imposto de renda de forma mais ampla, estendendo-se assim os chamados imposto sobre "dividendos e vencimentos" que a República herdara do Império. Ruy Barbosa defendia a generalidade do imposto de renda ao dizer: "A concepção do imposto sobre a renda não se compadece com a isenção de classes. Todas elas, salvo no grau mínimo, apenas correspondentes aos mais estritos meios de subsistência, devem abranger-se nos domínios dessa contribuição. Todas as fontes de riquezas públicas: os bens imobiliários, os capitais em numerário e em créditos ativos, os ofícios, as profissões, as funções, os empregos, todos esses elementos, a capacidade contributiva industrial na sua totalidade, no seu complexo, deve concorrer em escala equitativamente proporcional à sua importância comparativa, para a coleta geral" (apud 19:13).

Porém, somente em 1922, pelo artigo 31º da Lei orçamentária nº 4 625 de 31 de dezembro foi instituído o imposto de renda, o qual dizia: "Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem" (19:11).

Em 1923, um ano após a sua criação, o imposto de renda representava 4,98% da receita tributária da União, em 1942, ano em

que se organizou a Diretoria do Imposto de Renda pelo Decreto-Lei 4 042 e se prescreveu sobre a cobrança e a fiscalização a través do Decreto-Lei 4 178/42, atingiu a ordem de 29,51% e em 1952 chegou a corresponder a 40,30%, tornando-se um imposto representativo junto ao sistema tributário brasileiro.

A instituição em 1922 do imposto de renda, primeiramente, foi operacionalizada por um método misto, ou seja, uma combinação do método cedular com o método global.

O processo utilizado para apurar o imposto líquido devido teve dois momentos distintos: antes do ano de 1964 e após-64 (forma atual). No entanto a terminologia dos componentes do processo de apuração da renda líquida - abatimentos, deduções - permaneceu a mesmo nos dois períodos.

A renda líquida é apurada através dos seguintes passos:

1. Os rendimentos brutos dos declarantes seriam classificados em categorias ou cédulas. A classificação dos rendimentos em cédulas teve várias alterações nos dois períodos citados, porém, podem ser resumidas no seguinte quadro:

QUADRO Nº 1

CLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS

Cédulas	Antes - 64	Pós-64 (forma atual)
A	Rendimentos do comércio da exploração industrial e agro-pecuária.	Rendimento do Capital: . juros de títulos de dívida pública;
B	Rendimentos de capitais e valores mobiliários	. juros em geral.
C	Rendimentos de salários e ordenados, remunerações sob qualquer Título e forma contratual	Rendimentos do Trabalho Assalariado: . salários e ordenados, . Honorários.
D	Rendimentos de profissões não comerciais e não compreendidas em categorias anteriores.	Rendimento do Trabalho Sem Vínculo Empregatício: . rendimentos do profissional autônomo.

E	Capitais imobiliários	Rendimentos de Aluguéis: . aluguéis em geral
F	-	Rendimentos Distribuídos por Pessoa Jurídica: . dividendos, . lucro em geral.
G	-	Rendimentos Agro-Pecuários: . cultura de solo . criação de animais.
H	-	Outros rendimentos não clas sificados nas cédulas ante- riores.

Estes rendimentos constituem a base fiscal de tributação do imposto de renda pessoa física.

2. Do rendimento bruto de cada cédula ou categoria são subtraídas as deduções cedulares, isto é, as deduções dos gastos necessários à manutenção da fonte produtora do rendimento, previstas na legislação;

$$\text{Rendimento Bruto (-) Deduções} = \text{Rendimento Líquido.}$$

3. O somatório dos rendimentos líquidos de cada cédula constituirá a renda bruta;

4. Da renda bruta são subtraídos os abatimentos, que são os encargos pessoais e de família permitidos pela legislação;

$$\text{Renda Bruta (-) Abatimentos} = \text{Renda Líquida.}$$

É sobre a renda líquida, que incidirá o imposto. Desta forma, renda líquida é igual a renda tributável. Esta renda assemelha-se ao conceito de renda tributável - igual ao consumo mais incremento patrimonial - conforme discutiu-se no 2º capítulo.

No período anterior ao ano 1964, a aplicação do imposto era dividida em duas partes:

- a. imposto cedular;
- b. imposto complementar.

O imposto cedular era composto por taxas proporcionais, que incidiam sobre o rendimento líquido de cada cédula. As taxas variavam de 1% a 5% de acordo com a categoria dos rendimentos. Assim, o rendimento líquido da cédula A era taxado com uma

alíquota de 3%, a cédula B-5%, C - 1%, D - 2% e a E - 3%.

O imposto complementar consistia numa escala de alíquotas progressiva, incidentes sobre a renda líquida, cujas taxas variavam de 0,5% a 10%. Os indivíduos, que não alcançassem um mínimo pré-fixado de renda líquida, eram isentos de tributação, pretendendo-se com isso, que os rendimentos correspondentes ao mínimo de subsistência não fossem tributados.

Observe-se, que na aplicação do imposto cedular, as alíquotas incidentes sobre os rendimentos do trabalho eram menores do que sobre os demais rendimentos. Principalmente, rendimentos do trabalho assalariado era beneficiado pelo imposto cedular. Esta discriminação a favor das rendas do trabalho assalariado foi vigente até 1964. A partir daí, os rendimentos do trabalho passam a constituir a principal base tributária não sendo mais favorecido por este imposto, que foi extinto. Tal situação será efeito de análise no final deste e no capítulo seguinte.

Esta forma de gravame, que discrimina as rendas em pro do trabalho, encontra-se fundamentada na teoria do imposto cedular, que a considera como renda ganha e que portanto, deve ser beneficiada em razão do esforço de trabalho dispendido para obtenção desta renda em contraposição à ausência do esforço de trabalho na obtenção das rendas do capital e seu elevado grau de vitaliciedade.

O imposto cedular basear-se-ia no Princípio de Equidade, não só em termos de igualdade de nível de renda, mas em igualdade de esforço na obtenção da renda. As rendas do trabalho assalariado são oriundas de um esforço de trabalho constante de periodicidade diária, enquanto as rendas do capital são resultantes de poupanças acumuladas e heranças, cujo esforço de trabalho é praticamente inexistente, na época de obtenção da renda.

Este modo de aplicação do imposto de renda pessoa física, não permaneceu imutável. Surgiram várias leis e decretos procurando dar maior exequibilidade ao imposto, de forma a aumentar a captação de recursos e adaptá-la ao modelo industrial de crescimento econômico, que se expandia nas décadas de 50 e 60.

Em novembro de 1954, com a lei nº 2 354, criou-se o imposto de renda retido na fonte, que incidia sobre os rendimentos do trabalho assalariado, com o objetivo de agilizar o ingresso de recursos ao Tesouro e racionalizar os serviços administrativos.

Porém, a partir de 1964, uma ampla revisão do imposto de renda pessoa física foi levada a efeito pela Lei 4 506 de 30 de novembro de 1964. Das medidas de maior relevância, cum pre destacar:

a. ampliação do incentivo à poupança através do aba timento de 50% da renda bruta, quando aplicado em ORTN's (Obri gações Reajustáveis do Tesouro Nacional);

b. maior precisão na definição dos rendimentos e das respectivas deduções;

c. extinção das taxas cedulares permanecendo o impos to progressivo (19:45).

Com a Lei 4 506, o imposto de renda pessoa física foi passivo de uma significativa alteração em seu modo de aplica ção. A classificação dos rendimentos em cédulas permaneceu, a fim de proporcionar uma visão da origem da totalidade dos ren dimentos sujeitos a tributação. A referida classificação viabi liza o ajuste da passagem de rendimento bruto à renda líquida, precisando as diferentes medidas, para definir os custos dedu tíveis.

O processo de apuração da renda líquida continuou o mesmo do período anterior a 1964. Extinguiu-se, porém, o impos to cedular, que incidia sobre o rendimento líquido das cédulas, permanecendo somente o imposto global, ou seja, a escala de a líquotas progressivas incidentes sobre a renda líquida.

Esta escala de alíquotas progressivas seria aumentada, para compensar a perda de recursos arrecadados com a revogação do imposto cedular. E assim, no ano de 1965 o intervalo da es cala de alíquotas foi de 3% a 65%.

A significativa modificação no modo de se aplicar o imposto de renda pessoa física, ocorrida em 64, resultou na forma atual em que este imposto é aplicado.

Esta aplicação se faz através de uma escala unifor me de alíquotas, que incide sobre as classes de renda líquida, um conjunto de deduções, um conjunto de abatimentos, um conjunto de incentivos fiscais e ainda um imposto de renda retido na fon te.

A escala uniforme de alíquotas do imposto de renda glo bal caracteriza a neutralidade deste imposto, no que diz res

peito à composição da renda, considerando-a como homogênea em seu esforço de trabalho e em seu custo de obtenção. Mas, na prática, esta característica de neutralidade não se verifica na operacionalização do imposto de renda pelo método global. O próprio conjunto de deduções evidencia a heterogeneidade quanto ao custo de obtenção do rendimento, porém, não discrimina as rendas quanto ao esforço de trabalho.

Pressupondo-se, que a igualdade na capacidade de pagamento é definida não apenas por iguais níveis de renda, mas, iguais níveis de esforço de trabalho, uma taxa uniforme a rendimentos não homogêneos implicaria uma iniquidade tributária. Neste caso, segundo Silva (34:13) "uma distribuição progressiva da carga tributária seria obtida apenas quando esta variasse diretamente com a renda e inversamente com o esforço de trabalho correspondente". Considera-se o fato de que, os rendimentos do trabalho, principalmente, do assalariado, provêm de um esforço de trabalho expresso normalmente numa jornada diária de 8 (oito) horas, ao passo que, nos rendimentos do capital observa-se a inexistência deste esforço de trabalho. Desta forma, a equidade na distribuição do ônus tributário efetivar-se-á à medida, que ocorra um gravame mais elevado às rendas do capital.

Ainda, de acordo com Silva (34:17), "objeções à uniformidade de tratamento poderiam mencionar a hipótese, de que a acumulação de capital é o resultado de um esforço anterior de trabalho, caso em que a discriminação não seria justificada. Vale a pena lembrar, todavia, a possibilidade de que, em grande parte dos casos a herança, a especulação, o monopólio, a oportunidade de usufruir de benefícios concedidos pelo governo, ou outras condições especiais, tenham desempenhado um papel mais importante na formação da riqueza individual. Por outro lado, a própria multiplicação do patrimônio, que resulta do aproveitamento de oportunidades de investimento, também não se relaciona diretamente com o esforço de trabalho anterior. A objeção inicial seria verdadeira apenas na medida, em que a riqueza individual se correlacionasse positivamente com o tempo de serviço".

Quanto à heterogeneidade dos rendimentos, no que se refere ao custo de obtenção, o conjunto de deduções deveria ser aplicado, de forma a igualar estes custos, para que a incidên

cia tributária recaísse sobre rendimentos iguais, conforme se discutiu no capítulo 2º " imposto igual para rendimento igual".

No entanto, este conjunto de deduções por razões administrativas é deficiente em sua operacionalidade. A falta de se manter uma fiscalização direta das despesas de custeio à percepção do rendimento, resulta na estipulação de percentuais estimativos de custos de obtenção, redundando em iniquidade de tratamento. Por exemplo, um indivíduo, que possua um trabalho assalariado, mas não exerça funções externas à organização não tem o direito de deduzir as despesas de locomoção de seu domicílio ao local de trabalho. Entretanto, os que exercem funções externas podem deduzir atualmente 5% de seu rendimento bruto, independente de comprovação, o que possibilita a inclusão das despesas do transporte domicílio - local de trabalho.

Situação semelhante, verifica-se com indivíduos, que exercem trabalho não assalariado, normalmente profissionais liberais, onde é permitido pela forma de imposto aplicado pelo método global, uma dedução de 20% do seu rendimento bruto, independente de comprovação, para cobrir os gastos necessários à percepção deste rendimento. Se for analisado, que o custo de um determinado trabalho não assalariado, pode ser inferior à alíquota estipulada incidente sobre o rendimento bruto, este contribuinte estará sendo beneficiado, pois, a dedução pode ser maior que o custo de obtenção do rendimento. Ao passo que, outros contribuintes, que exerçam atividades de custo superior à referida taxa de dedução permitida, estarão sendo prejudicados.

Uma outra situação iníqua, proveniente das deduções, verifica-se na relação dos rendimentos de um bem de capital e os rendimentos do trabalho.

Nos rendimentos, obtidos através do aluguel de propriedade, são permitidas, no atual sistema de imposto de renda, deduções que objetivam suprir as despesas necessárias, oriundas pela depreciação do patrimônio, constituindo o custo de obtenção deste rendimento, ou seja, a conservação do bem de capital.

A obtenção dos rendimentos do trabalho se faz através de desgaste de energias-calorias, vestuários, enquanto se trabalha. A reposição deste desgaste necessita de um consumo complementar em bens e serviços, que compõem o custo do ganho do rendimento pelo trabalho e que, no entanto, não estão inseridos no conjunto de deduções.

O conjunto de deduções não atinge a igualdade dos rendimentos através das deduções cedulares, isto é, da dedução dos custos de obtenção do rendimento e o imposto uniforme recai sobre rendimentos diferentes, não refletindo, portanto, a equidade tributária.

Ao conjunto de abatimentos atribuir-se-ia a redução de certos encargos pessoais e de família não envolvidos na percepção do rendimento. Nos anos de 1969 e 1973, este conjunto abrangia ainda reduções por aplicações em investimentos e rendimentos derivados de investimentos. No ano de 1980, estas reduções não se encontram mais no conjunto de abatimentos e, sim, no conjunto de incentivos fiscais. As referidas reduções representam estímulos aos investimentos e não encargos pessoais e de família. Estímulos estes, que são usufruídos pelas classes de rendimento mais alto, favorecendo-as, uma vez que, as classes de rendimento mais baixo não possuem rendimentos disponíveis para aplicação em investimentos. A maior soma dos abatimentos utilizados pelas classes de rendimentos mais baixos, refere-se ao ítem Dependente, que diminui à medida, que a classe de rendimento aumenta, já que aí diminui o número de dependentes. Um outro ítem, que atenderia às necessidades das classes de rendimentos mais baixos, se fosse inserido no atual conjunto de abatimentos, seria a redução por despesas de medicamentos, pois, a redução por serviços médicos e hospitalares - ítem do conjunto de abatimentos - normalmente, supõe-se não ser utilizada por estas classes, que usufruem os serviços prestados por instituições públicas e que são gratuitos. Assim, o conjunto de abatimentos não atende, totalmente, aos encargos pessoais e de família, de modo especial das classes de rendimento mais baixo.

Na operacionalização do imposto de renda pelo método global, não é evidente a característica de generalidade, que advoga a tributação de todas as rendas acima de um nível de subsistência; haja visto, o fato da não tributação dos ganhos de capital, lucros imobiliários e transferências patrimoniais.

A legislação brasileira não definiu exatamente o conceito de renda tributável, restringindo-se, a estabelecer, que o imposto sobre a renda recairia sobre " a renda e provento de qualquer natureza" (art.21 inciso IV da Emenda Constitucional nº 1/69 apud 27:7).

A conceituação de renda dada pela legislação é bastante ampla. Quando se emprega, o conceito de renda definido por renda - acréscimo total ou renda igual consumo, mais acréscimo patrimonial, os ganhos de capital são enquadrados como ato tributável.

No atual modo de operacionalização do imposto de renda, há um conjunto de operações financeiras, que se caracterizam-se como ganhos de capital e não são tributados, tais como: lucros auferidos em transações imobiliárias e mobiliárias, quando não identificam a principal atividade do declarante; lucro na venda de ações; as transferências patrimoniais - heranças, doações - também, não são tributadas. Estes rendimentos e transferências são classificados como rendimentos isentos ou não tributáveis. A não tributação destes, subestima a capacidade contributiva do declarante, incorrendo em iniquidade tributária e interfere na função do imposto de renda pessoa física, para uma distribuição mais equável de rendas entre os indivíduos o que, de acordo com Musgrave (apud 5:156), "quanto mais se sobe na escala de rendimentos, tanto mais frequentemente e fácil é ver converter rendimentos em ganhos de capital, para escapar ao imposto. Isto tem como consequência falsear o jogo da progressividade, que não é, então, mais que um alibi, que funciona em benefício dos mais ricos".

Um outro fator, que obstrui a redistribuição de rendas pelo referido imposto e reduz o grau de progressividade deste, é o conjunto de incentivos fiscais. As aplicações em cadernetas de poupanças, subscrições em ações de empresas para o desenvolvimento econômico do Nordeste e da Amazônia, aplicações em florestamento e reflorestamento e demais incentivos fiscais, são reduzidos do imposto devido. Tais incentivos são utilizados, basicamente, pelas classes de rendimentos que possuem maior disponibilidade financeira, ou seja, os opulentos, resultando numa desigualdade tributária em prol dos investidores e cerceando a progressividade do imposto.

Em decorrência das alterações efetivadas, a partir de 1964, o aumento na arrecadação do imposto de renda, no período 64-70 foi superior a 100% , conforme o quadro a seguir.(34:45).

QUADRO Nº 2

ARRECAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA - 1964 - 1970

	1964	1970
Imposto Arrecadado Pessoas Físicas (milhões de 1970)	794,8	2.513,2
Imposto Arrecadado Pessoas Jurídicas (Milhões de 1970)	1.654,0	2.383,8
Total (Milhões de 1970)	2.448,8	4.897,0

Fonte: Silva, Fernando R., (34:45)

A arrecadação proveniente do imposto sobre os rendimentos da pessoa física aumentou cerca de 216% enquanto a pessoa jurídica foi na ordem de 44%. Do total dos rendimentos da pessoa física declarados em 1970, 67% referem-se a rendimento de trabalho assalariado - cédula C -, de acordo com o quadro abaixo:

QUADRO Nº 3

RENDIMENTO BRUTO DECLARADO CONFORME FONTE DE ORIGEM
ANO BASE 1970

Natureza do Rendimento	Rendimento Bruto	
	CR\$	%
A - Rendimento do Trabalho		
Assalariado (C)	50.428.181	66,96
Não Assalariado (D)	12.828.917	17,03
B - Rendimentos do Capital		
Juros de Títulos da Dívida Pública (A)	16.696	0,02
Juros, Lucros, Dividendo (B + F)	2.849.658	3,78
Aluguéis e Arrendamentos (E)	5.594.988	7,43
C - Rendimentos da Agricultura e da		
Pecuária (G)	1.037.390	1,38
D - Outros não Especificados (H)	2.558.727	3,40
total	75.314.557	100,00

Fonte: Anuário Econômico Fiscal (1972) (apud 34:48).

No ano de 1977, os rendimentos do trabalho assalariado apresentavam uma participação de 70% do total de rendimentos declarados, o que vem comprovar a reduzida participação dos rendimentos do capital como base fiscal, para tributação do imposto de renda.

Esse tratamento mais favorável aos rendimentos do capital consistiria na moderna função do Estado, de estimular a poupança e incentivar os investimentos por meio de imposto de renda; isto porque o imposto serviria de instrumento de aceleração do crescimento econômico, segundo a exposição de motivos da Lei 4 506/64 (12:01).

Um outro aspecto a ser examinado, no modo de aplicação do imposto de renda pessoa física no Brasil, refere-se ao imposto de renda retido na fonte. Criado em novembro de 1954 e incidente sobre salários e ordenados, conforme já se abordou anteriormente, recebeu particular ênfase com a lei 4 506/64, que o estendeu a rendimentos de aluguéis e atividades autônomas.

A periodicidade de cobrança do imposto retido na fonte, é diferente com relação aos rendimentos de salários e a outros tipos de rendimentos. No primeiro, a cobrança se efetua mensalmente, ao passo que, aos outros tipos de rendimentos a periodicidade é menor, como nos rendimentos de aluguéis em que é trimestral.

No atual período inflacionário, a contribuição do trabalhador assalariado ao Tesouro, é mais elevada em valores reais, quando comparada com a contribuição de declarantes, que percebem outros tipos de rendimentos, em que a retenção na fonte não se aplica, ou esta possui menor periodicidade; isto porque, a correção monetária não acompanha o índice inflacionário. Esta diferença, na cobrança do imposto de renda retido na fonte, acentua a desigualdade na distribuição do ônus tributário entre as diferentes categorias de rendimento, onerando os rendimentos da classe assalariada.

Segundo Silva (34:49), a retenção na fonte incidente sobre os rendimentos do trabalho aumentou, substancialmente, no período 64-70, ao mesmo tempo, em que, ocorria um procedimento inverso no caso dos rendimentos de capital. No ano de 1964, os percentuais de retenção na fonte foram na ordem de 18% para os rendimentos do trabalho e 60% para os rendimentos do capital. Já em 1970, as percentagens de retenção na fonte foram na ordem de 50% para os rendimentos provenientes do trabalho e 17% oriundos de rendimentos do capital. "Em termos reais, praticamente todo o acréscimo na

receita do imposto sobre a renda pessoal neste período, resultou de uma maior ênfase na retenção na fonte".

O imposto de renda retido na fonte concentra-se nas classes de rendimentos mais baixos e sua proporcionalidade aumentou substancialmente, no período 69 - 77, conforme verifica-se no quadro a seguir:

QUADRO Nº 4

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

Classes de Rendimento Bruto	Percentuais					
	1969		1973		1977	
	A	B	A	B	A	B
1a.	65,56	-	59,94	acima de	68,66	acima de
2a.	77,24	49,18	76,06	100	74,91	100
3a.	69,72	46,19	74,95	"	77,73	"
4a.	67,35	50,84	72,72	80,41	75,96	"
5a.	65,09	50,80	70,57	70,96	74,88	"
6a.	62,36	48,67	71,01	69,75	73,47	"
7a.	56,99	43,29	69,73	68,44	72,11	"
8a.	50,69	38,32	68,16	66,39	71,99	"
9a.	44,53	32,81	64,93	60,81	71,09	"
10a.	39,48	28,46	61,85	52,68	70,61	"
11a.	36,05	25,18	58,74	46,25	70,03	"
12a.	33,67	17,73	54,23	40,48	69,09	"
13a.	25,84	9,44	47,04	32,00	68,70	93,61
14a.	8,79	5,47	20,35	20,35	67,42	82,81
15a.	0,09	0,06	31,47	8,51	63,07	72,66
16a.	-	-	-	-	53,54	61,51
17a.	-	-	-	-	41,96	54,96
18a.	-	-	-	-	28,55	49,65

Legenda: A = $\frac{\text{Rendimento Bruto da Cédula C}}{\text{Rendimento Bruto Total}}$

B = $\frac{\text{Imposto Renda Ret. Fonte}}{\text{Imposto Devido}}$

Obs: As importâncias correspondentes as classes de rendimentos veja quadro 10, no anexo.

Observe-se, também, a elevada participação dos rendimentos do trabalho assalariado no montante de rendimento bruto declarado, e seu aumento considerável no período 69-77, fazendo com que o imposto de renda retido na fonte recaia, predominantemente, sobre os rendimentos da classe assalariada, pois, à medida que aumenta o percentual de rendimentos de cédula C - salários - no total de rendimento bruto, aumenta o percentual de retenções na fonte.

A desigualdade, na cobrança do imposto de renda retido na fonte, em relação às diferentes categorias de rendimento, sobrecarregando com o ônus tributário os rendimentos do trabalho assalariado, reflete a falta de equidade na forma de aplicação do imposto de renda pessoal, que beneficia os rendimentos de capital.

A apuração da carga tributária média, propriamente dita, ou seja, o imposto líquido devido sobre rendimento bruto total por categorias de rendimento ou cédulas, é impossível calcular pela inexistência de dados.

Tal fato, porém, não desmerece a análise feita do modo de aplicação do imposto de renda pessoa física, através de seus conjuntos de deduções, abatimentos, incentivos fiscais, imposto de renda retido na fonte, escala uniforme de gravame e conjunto de rendimentos não tributáveis. Estes instrumentos, diretamente relacionados com a distribuição do ônus tributário, demonstraram iniquidade nesta distribuição por meio de um tratamento mais favorável aos rendimentos de capital, em detrimento dos rendimentos do trabalho assalariado, que representa a maior parte no montante dos rendimentos tributáveis.

A atual forma de aplicação do imposto de renda pessoal física contém característica do imposto de renda operacionalizado pelo método cedular, - que grava diferentemente as rendas em conformidade com a fonte de rendimento, - uma vez que, discrimina o valor básico dos rendimentos a serem tributados, por meios dos instrumentos de deduções, incentivos fiscais, abatimentos e retenção na fonte. Porém, pela forma como é aplicado, de acordo com a análise feita, resultou num tratamento favorável aos rendimentos do capital e não aos rendimentos do trabalho, como ocorre no método cedular. Demonstra, também, característica do imposto de renda aplicado pelo método global, através de uma escala uniforme de alíquotas incidentes sobre o total da renda líquida; no entanto, é destituído da característica de generalidade pela não tributação de todas as rendas acima de um nível de subsistência. estipulado

pela legislação. Desta forma, nota-se as distorções dos conceitos clássicos da tributação.

Desta forma, pode-se dizer, que a operacionalização do imposto de renda pessoa física é efetivada através de uma combinação do método cedular e do método global e não, unicamente do método global, conforme estipulado pela lei 4 506/64, aplicado principalmente sobre os rendimentos do trabalho.

4 - ANÁLISE NUMÉRICA

Este capítulo, apresentará uma análise dos dados referentes ao conjunto de deduções, abatimentos, incentivos fiscais e imposto líquido devido, por meio da construção de 4 (quatro) gráficos respectivos em função das classes de rendimento bruto.

Tem por objetivos:

a. caracterizar, em cada gráfico, as informações estatísticas, que evidenciam a progressividade, a proporcionalidade e a regressividade das curvas traçadas. Conforme foi tratado no capítulo 2º, a progressividade do imposto líquido devido, é forma pela qual se viabiliza um processo de redistribuição de rendas entre os indivíduos, atingindo a total capacidade contributiva das classes de rendas mais altas. Situação inversa ocorre no conjunto de reduções (deduções, abatimentos), que quando apresentam uma forma progressiva, reduzem o grau de progressividade do imposto líquido devido, uma vez que, são subtraídas dos rendimentos, que servirão de base para o cálculo deste imposto;

b. verificar, em que intervalo de classes de rendimentos brutos se concentram os declarantes, o volume de rendimentos brutos, as deduções, os abatimentos, os incentivos fiscais e o imposto líquido devido, apurando a participação da cédula C (classe assalariada) nestes valores;

c. examinar a dinâmica dos dados de um ano para o outro.

4.1. DEDUÇÕES SOBRE O RENDIMENTO BRUTO POR CLASSES DE RENDIMENTO BRUTO

O conjunto de deduções é um dos instrumentos do imposto de renda pessoa física. As deduções são classificadas em cédulas e aplicam-se somente a rendimentos pertencentes à mesma cédula. A procedência do rendimento determina a cédula, a que este pertence e as deduções cabíveis.

Os rendimentos podem ser classificados em 8 (oito) cédulas com deduções específicas, sendo:

QUADRO 5

CLASSIFICAÇÃO DAS DEDUÇÕES CEDULARES

Oédula	Espécie de Rendimento	Deduções Cedulares
A	Juros de títulos da dívida pública.	Comissões e Corretagens
B	Juros em geral	Comissões e Corretagens
C	Trabalho Assalariado	Contribuições previdenciárias e sindicais, publicações técnicas e materiais de trabalho.
D	Trabalho não assalariado	Despesas, relacionadas com atividades profissionais, necessárias a percepção do rendimento, limitadas a um determinação percentual.
E	Aluguéis em geral	Impostos e taxas, despesas de conservação.
F	Lucros em geral	-
G	Exploração agro-pecuária	-
H	Rendimentos do capital ou trabalho não compreendidos nas oédulas anteriores.	Despesa relacionada com atividade profissional e necessária a percepção do rendimento e à manutenção da fonte produtora.

Obs: No ano de 1977, as oédulas A e B foram unificadas.

Fonte: Manual de Orientação do IRPF.

No gráfico Deduções/Rendimento Bruto, o eixo horizontal refere-se às classes de rendimentos brutos e o eixo vertical aos índices da fração Deduções/Rendimento Bruto. As curvas traçadas são obtidas pela interligação dos pontos de cada classe de rendimento bruto com os índices da relação deduções/rendimento bruto correspondentes e referem-se aos anos de 1969, 1973 e 1977.

Na construção da curva deduções/rendimento bruto no ano de 1969 e outras informações obtidas no anuário econômico-fiscal constataram-se os seguintes dados:

Classes de Rendimento Bruto	% de todos Declarantes	% de todo Rendimento Bruto	% de todas Deduções	Forma
1a. a 10a.	99,80	97,30	95,75	crescente
11a. a 13a.	0,19	2,49	3,94	decrescente

Destes valores a classe assalariada (cédula C) participa com :

Classes de Rendimento Bruto	Declarantes Céd.C Total de Declar.	Rendimento Bruto Cédula C Rend.Bruto Total	Deduções da Céd.C Deduções totais
1a. a 10a.	51,67	67,06	52,35
11a. a 13a.	24,38	32,36	18,60

No trajeto da 13a. à 14a. classes de rendimentos a relação deduções/rendimento bruto toma forma crescente, voltando a ser decrescente a partir da 14a. classe em diante.

Constata-se, que o gráfico de 1969 é progressivo até a 10a. classe de rendimento; oscila entre a 10a. e 14a. classes de rendimento e, torna-se regressivo a partir da 14a. classe de rendimento.

No ano de 1973, a curva Deduções/Rendimento Bruto comportou:

Classes de Rendimento Bruto	% de todos Declarantes	% de todo Rendimento Bruto	% de todas Deduções	Forma
1a. a 9a.	95,33	80,74	74,58	crescente

Destes valores a cédula C participa com:

Classes de Rendimento Bruto	Declarantes Céd.C Total de Declar.	Rend.Bruto da cédula C Rend.Bruto Tot.	Deduções da céd.C Deduções Totais
1a. a 9a.	52,28	69,86	58,44

A partir da 9a. classe de rendimento bruto a relação de deduções/rendimento bruto tomou forma decrescente, sendo que, no intervalo da 11a. à 13a. tornou-se quase proporcional. No entanto, da 13a. classe de rendimento bruto em diante, tornou-se crescente.

Verifica-se uma progressividade na relação deduções/rendimento bruto, passando-se para proporcional entre a 11a. a 13a.e, novamente progressiva, a partir da 13a. classe de rendimento bruto.

O índice deduções/rendimento bruto em 1977, compreendeu:

Classes de Rendimento Bruto	% de todos Declarantes	% de todo Rendimento Bruto	% de todas Deduções	Forma
1a. a 10a.	70,91	39,88	39,98	Crescente
11a. a 16a.	28,38	54,56	54,05	decrescente
17a. a 18a.	0,69	5,54	5,96	Crescente

Destes valores a classe assalariada participa com:

Classes de Rendimento Bruto	Decl.da Cédula C Total de Decl.	Rend.Bruto Céd.C Rend.Bruto Total	Deduções da céd.C Deduções Totais
1a. 10a.	24,90	25,23	13,55
11a. a 16a.	34,15	53,45	35,93
17a. a 18a.	27,56	38,49	12,87

O gráfico deduções/rendimento bruto em 1977, possui 2 formas distintas. A primeira, progressiva da 1a. à 10a. classe de rendimento bruto e da 16a. classe a 18a., e a segunda, regressiva da 11a. à 16a. classe de rendimento.

No ano de 1977, o declarante pertencente, principalmente, a cédula C, poderia optar pelo conjunto de deduções ou por um desconto padrão, que substituiria o total das deduções e parte dos abatimentos. O desconto padrão consistiria num determinado percentual que, aplicado sobre o rendimento bruto proveniente da

cédula C, tornaria dedutível o valor correspondente. Assim, o gráfico Deduções/Rendimento Bruto refere-se somente aos declarantes, em cujo rendimento bruto utilizou-se dados constantes do conjunto de deduções; e o gráfico Desconto Padrão/Rendimento Bruto retrata os declarantes em cujo rendimento bruto, utilizou-se o desconto padrão.

A relação Desconto Padrão/Rendimento Bruto comportou:

Classes de Rendimento Bruto	% de todos Declarantes	% de todo Rendimento Bruto	% de todo Desconto Padrão	Forma
1a. a 10a.	93,74	81,82	84,15	crescente

Destes valores, a classe assalariada participa com 72, 83% dos declarantes, 87,49% do rendimento bruto e 100% do desconto padrão. A partir da 10a. classe de rendimento, o gráfico de monstra forma decrescente.

Constata-se que, a relação desconto padrão / rendimento bruto é progressiva no intervalo da 1a. à 10a. classe de rendimento e, regressiva a partir desta última.

No conjunto de deduções, somando-se as deduções propriamente ditas, e o desconto padrão, o total de declarantes em cujo rendimento bruto utilizaram-se as deduções ou desconto padrão, verificou-se no intervalo da 1a. à 10a. classe de rendimento:

Classes de Rendimento Bruto	Declarantes	em percentagens	
		Rendimento Bruto	Deduções (+) Desconto Padrão
1a. a 10a.	86,72	65,92	68,10

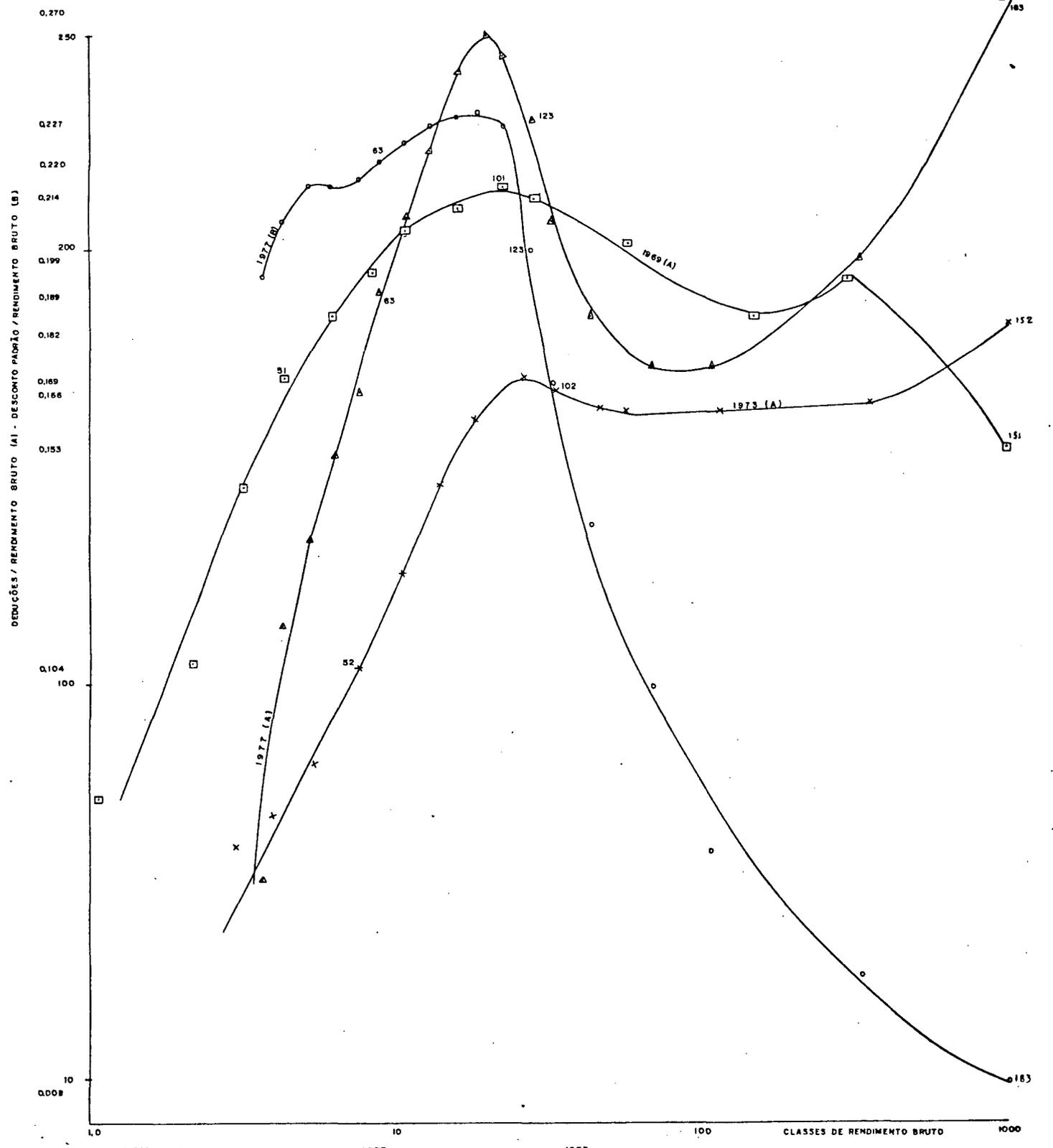
A participação da cédula C neste intervalo representa:

Classes de Rendimento Bruto	Decl. da Cédula C	Rend. Bruto Céd. C	Deduções (+) Desc. Padrão da Cédula C
	Total de Declar.	Rend. Bruto Total	Tot. Deduções + Desc. Padrão
1a. a 10a.	60,78	73,22	81,55

Os anos em análise, demonstraram uma progressividade constante até a 10a. classe de rendimento, com exceção de 1973, onde a progressividade atinge somente até a 9a. classe de rendimento bruto.

O percentual médio da relação deduções/rendimento aumentou, significativamente, no período 73 - 77. Em 1969 apresentou 12,56%, em 1973 12,42%, passando para 20,74% em 1977, considerando, neste, o somatório das deduções e desconto padrão.

A progressividade do conjunto de deduções, principalmente nas dez primeiras classes de rendimento bruto dos anos em análise, e nas duas últimas dos anos de 1973 e 1977, interferem, diretamente, no grau de progressividade do imposto líquido devido, pois as deduções são subtraídas do rendimento, no qual se aplica o imposto. Essa progressividade significa, que as últimas classes de rendimento deduzem maior valor de seus rendimentos, que as demais classes.



LEGENDA:

1969		1973		1977	
CLASSE DE RENDIMENTO BRUTO		CLASSE DE RENDIMENTO BRUTO		CLASSE DE RENDIMENTO BRUTO	
51-52	"	52-53	"	63-64	"
101-102	"	102-103	"	123-124	"
151-152	"	152-153	"	183-184	"

4.2. ABATIMENTOS SOBRE RENDIMENTO BRUTO POR CLASSES DE RENDIMENTOS BRUTOS

A determinação do grau de progressividade do imposto de renda pessoa física subordina-se ao conjunto de abatimentos existentes. Deste modo, a renda líquida é o resultado da subtração dos abatimentos da renda bruta.

O conjunto de abatimentos, nos anos analisados, variou seus itens, sendo:

QUADRO 6

ÍTEMS DE ABATIMENTOS

Itens de Abatimentos	1969	1973	1977
1. Juros de dívida pessoal	X	X	X
2. Seguros de vida	X	X	X
3. Seguros de acidentes pessoais	X	X	X
4. Perdas extraordinárias	X	X	X
5. Despesas com recursos naturais e prospecção de jazidas	X	X	X
6. Despesas com instrução	X	X	X
7. Contribuições e doações	X	X	X
8. Bolsas de estudo	X	X	X
9. Rendimentos derivados de investimentos	X	X	-
10. Aplicações em investimentos	X	X	-
11. Dependentes	X	X	X
12. Médicos	X	X	X
13. Dentistas	X	X	X
14. Hospitalização	X	X	X
15. Juros ao Sistema Financeiro de Habitação	-	X	X
16. Prêmio de estímulo a produção intelectual	X	X	X
17. Pensão alimentícia	X	X	X
18. Aluguel residencial	-	-	X

(x) = existência do item

(-) inexistência do item

No eixo horizontal do gráfico, encontram-se as classes de rendimento bruto e no eixo vertical os índices da relação Abatimentos/Rendimento Bruto.

Ao analisar o gráfico constata-se, de forma geral, um caráter decrescente dos abatimentos, ou seja, à medida, que a classe de rendimento bruto aumenta, reduz-se o percentual de a batimento sobre o rendimento bruto.

No ano de 1969, a curva de abatimentos decresceu, con sideralmente, até a 10a. classe de rendimento bruto, compreendendo neste intervalo:

em percentagens				
Classes de Rendimento Bruto	% de todo Declarantes	% de todo Rendimento Bruto	% de todos Abatimentos	Forma
1a. a 10a.	99,80	97,30	98,79	decres.
11a. a 13a.	0,18	2,48	1,12	cresoen.

Destes valores, a classe assalariada participa com:

Classes de Rendimento Bruto	Declarantes da Cédula C Total de Declarantes	Rendimento Bruto da Cédula C Rendimento Bruto Total
1a. a 10a.	51,67	67,06
11a. a 13a.	24,38	32,36

O percentual de abatimentos utilizados pela cédula C, não é possível calcular pela falta de dados.

A partir da 14a. classe de rendimento bruto, a relação abatimento/rendimento bruto apresenta, novamente, tendência de de crescente.

Em 1973, o índice abatimento/rendimento bruto é de cresente até a 12a. classe de rendimento bruto, comportando:

Classes de Rendimento Bruto	% de todos Declarantes	% de todo Rendimento Bruto	% de todos Abatimentos	Forma
1a. a 12a.	99,16	93,59	96,94	Descres.

Destes valores, a cédula C representa 51,65% dos declarantes e 68,39 do rendimento bruto.

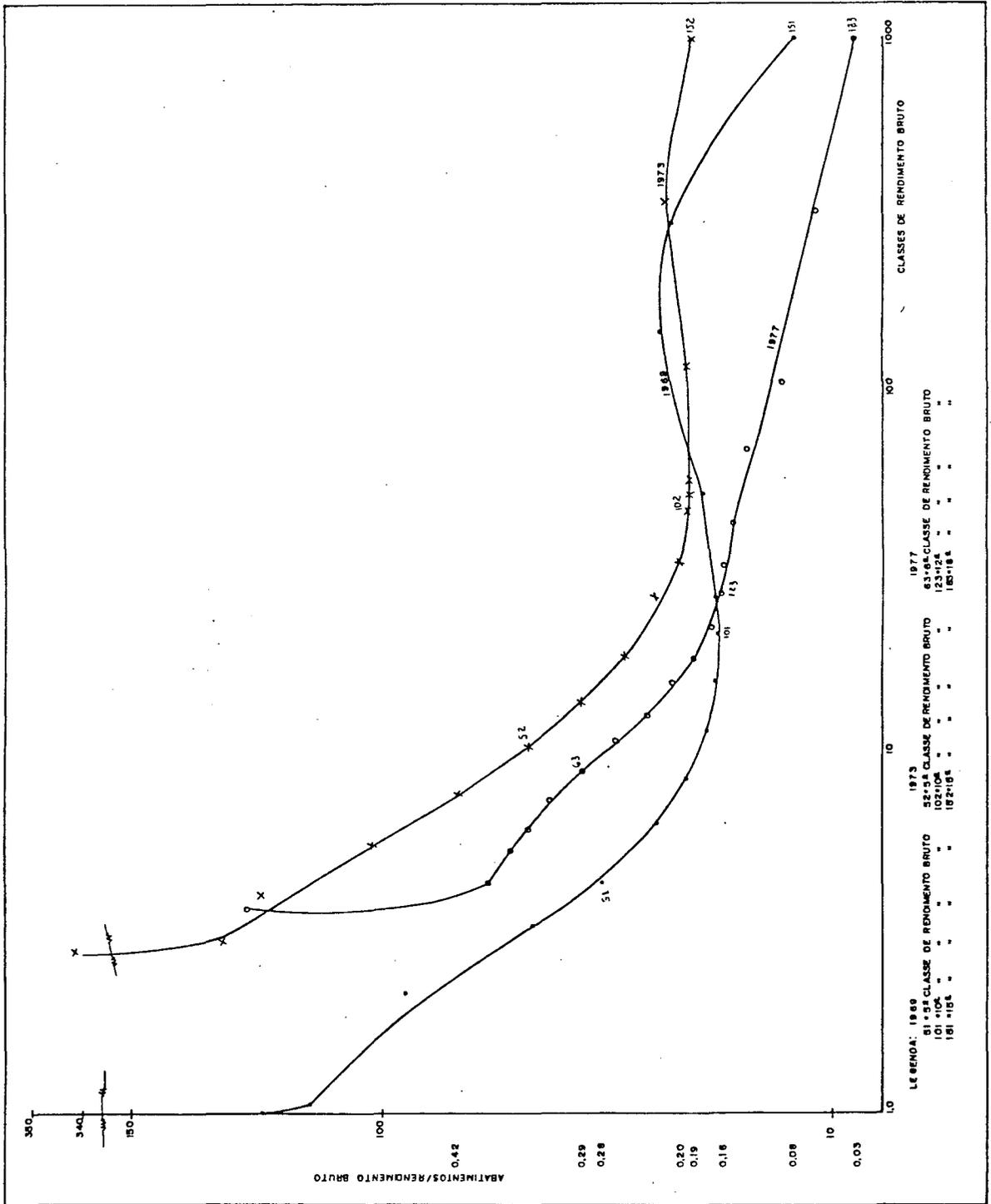
Da 12a. classe de rendimento bruto em diante, a curva demonstrou uma proporcionalidade quase absoluta.

O ano de 1977, apresentou uma curva decrescente com uniformidade. Neste ano, o sistema de abatimentos não apresentou itens, tais como: rendimentos derivados de investimentos, aplicações em investimentos, estando mais coerente ao seu objetivo de representar os encargos pessoais e de família. Porém, ainda permaneceu o item de Despesas com recursos naturais e propeção de jazidas, que não deixaria de ser uma forma de investimento. Em 1969, estes itens detinham dos abatimentos 1,08% e em 1973 o percentual era de 4,05%.

O percentual médio da relação abatimento/rendimento bruto diminuiu, bruscamente, no período 73 - 77. Em 1969 era de 40,97%, em 1973 correspondia a 41,83%, reduzindo para 25,23%, em 1977. Tal redução poderia ser atribuída ao fato de que, os itens aplicação em investimentos e rendimentos derivados de investimentos, não foram considerados como abatimentos no ano de 1977. Estes itens foram classificados como Redução para Investimentos, que nesta análise, somou-se aos incentivos fiscais, por entender, que estes se referem às reduções permitidas no imposto de renda, que tenham por fim estimular os investimentos.

As curvas de abatimentos nos três anos em análise, apresentam forma regressiva, isto é, a relação abatimentos/rendimento bruto diminui à medida, que a classe de rendimento bruto aumenta.

O caráter de regressividade dos abatimentos resulta de ser o item Dependente, o mais relevante no conjunto de abatimentos. Em 1969, a sua participação foi de 93,38%, em 1973 de 81,03% e em 1977 de 75,13% do montante de abatimentos. Este concentra-se nas primeiras classes de rendimento, em que o nível de rendimento é mais baixo.



4.3. INCENTIVOS FISCAIS SOBRE O RENDIMENTO BRUTO POR CLASSES DE RENDIMENTO BRUTO

O imposto devido pode ser reduzido através da aplicação em incentivos fiscais. Assim, a progressividade do imposto líquido devido está, diretamente, relacionada com o total de aplicações em incentivos fiscais.

O conjunto de incentivos fiscais apresentou-se da seguinte forma:

QUADRO 7
ÍTEMES DE INCENTIVOS FISCAIS

Incentivos Fiscais	1969	1973	1977
1. Decreto-Lei 157/67	X	X	X
2. Decreto-Lei 880/69	X	X	X
3. Ações do Banco do Nordeste do Brasil S/A	X	-	-
4. Ações do Banco da Amazônia S/A	-	X	-
5. Reduções por Investimento (investimentos incentivados)	-	-	X

(x) = existência do ítem

(-) = inexistência do ítem

O eixo vertical do gráfico representa os índices da relação Incentivos Fiscais/Rendimento Bruto e, o eixo horizontal, as classes de rendimento bruto.

O gráfico demonstrou que, no ano de 1969, os incentivos fiscais foram crescentes até a 12a. classe de rendimento bruto, contendo:

Classes de Rendimento Bruto	% de todo Declarante	% de todo Rendimento Bruto	% de todos Incentivos Fiscais	Forma
1a. a 12a.	99,97	99,14	96,37	crescente

Destes valores, a cédula C possui 51,63% dos declarantes e 66,46% do rendimento bruto. O percentual de incentivos fiscais aplicado, pelos declarantes da cédula C não é possível calcular pela falta de dados.

A partir da 12a. classe de rendimento bruto, a relação incentivos fiscais/rendimento bruto apresenta índices decrescentes.

Os incentivos fiscais, no ano de 1969, são progressivos até a 12a. classe de rendimento bruto. A partir desta, tornam-se regressivos.

Os anos de 1973 e 1977, evidenciam progressividade em todas as classes de rendimento bruto, sendo a progressividade de 1973 inferior à de 1977, pois em 73, a última classe de rendimento bruto (15a.) aplicava 3,5% de seu rendimento em incentivos fiscais e em 1977 esta última classe (18a.) aplicou 6,21%.

Em 1973 constatou-se que:

Classes de Rendimento Bruto	% de todos Declarantes	% de todo Rendimento Bruto	% de todos Incentivos Fiscais	Forma
1a. a 10a.	97,14	86,00	56,77	crescente

Destes valores, a cédula C possui 52,00% dos declarantes e 69,37% do rendimento bruto.

No ano de 1977, o intervalo da 1a. à 10a. classe de rendimento bruto compreendeu:

Classes de Rendimento Bruto	% de todos Declarantes	% de todo Rendimento Bruto	% de todos Incentivos Fiscais.	Forma
1a. a 10a.	86,72	65,92	23,12	crescente

Destes valores, a classe assalariada participa com 60,70% dos declarantes e 73,22 do rendimento bruto.

O percentual médio da relação incentivos fiscais / Rendimento bruto aumentou, consideravelmente, nos anos analisados, sendo:

Incentivos Fiscais	
	%
Rendimento Bruto	
1969	0,38
1973	0,65
1977	1,09

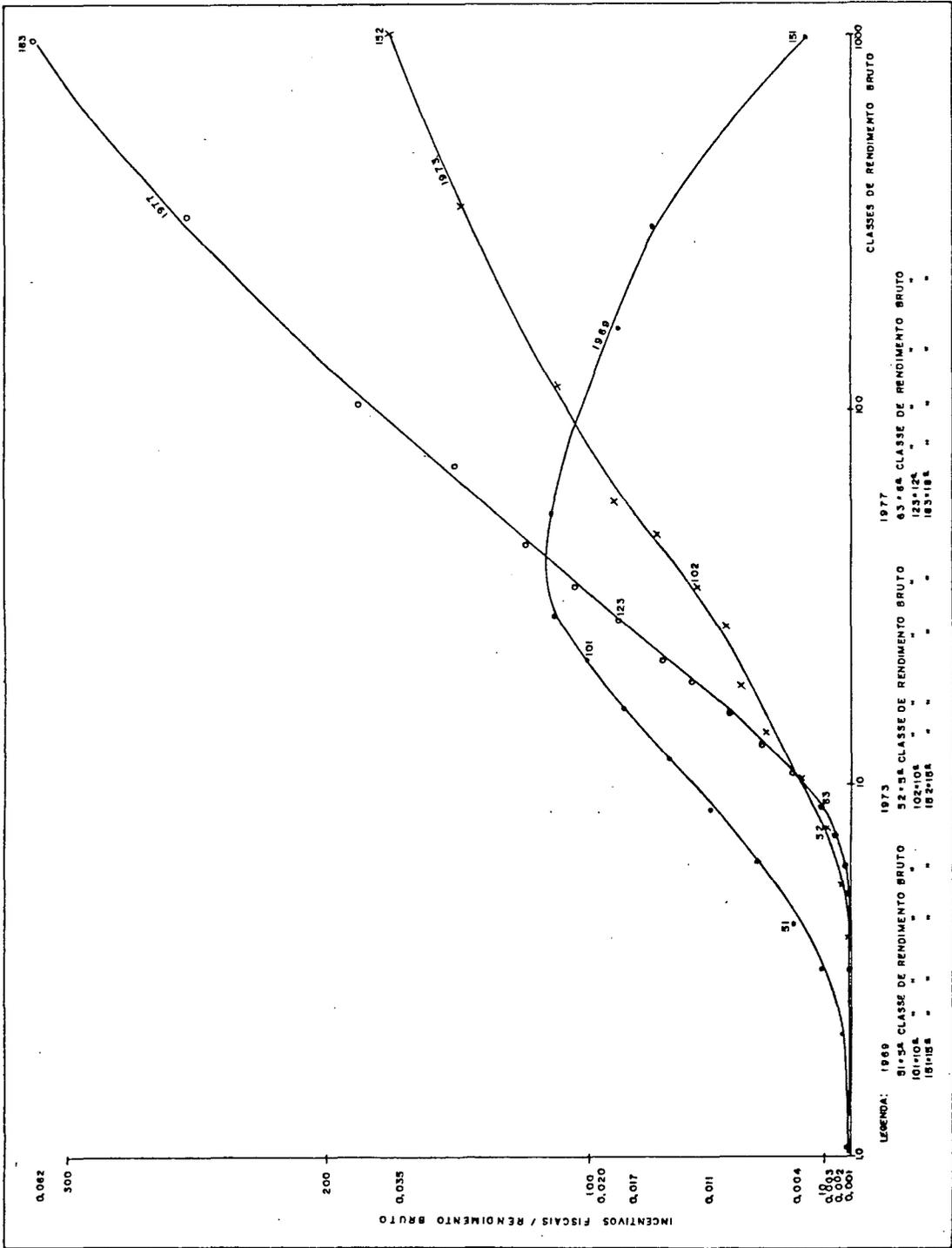
Fonte: Anuário Econômico - Fiscal.

A aplicação em incentivos fiscais concentra-se nas últimas classes de rendimento bruto.

Ano	Classes de Rendimentos	<u>Incentivos Fiscais</u> <u>Rendimento Bruto</u> %
1969	1a. à 10a.	0,33
1969	11a. à 15a.	2,07
1973	1a. à 10a.	0,43
1973	11a. à 15a.	2,03
1977	1a. à 12a.	0,57
1977	13a. à 18a.	2,96

Ainda, no ano de 1969, as cinco últimas classes detinham 14,60% do total de incentivos fiscais, aumentando em 73 para 43,22% e em 1977 as seis últimas classes continham 60,00%. Com isso, verifica-se, que o conjunto de incentivos fiscais beneficia, principalmente, as últimas classes de rendimentos brutos e que, no período em análise, houve uma maior concentração no ano de 1977.

A progressividade deste conjunto ocasionará uma redução no grau de progressividade do imposto líquido devido, uma vez que, os incentivos fiscais são deduzidos do imposto devido.



4.4. IMPOSTO LÍQUIDO DEVIDO SOBRE O RENDIMENTO BRUTO POR CLASSES DE RENDIMENTO BRUTO

No eixo horizontal do gráfico, encontra-se as classes de rendimento bruto e no eixo vertical, os índices da relação Imposto Líquido Devido/Rendimento Bruto. As curvas traçam-se pela ligação dos pontos de cada classe de rendimento bruto com os respectivos índices da relação imposto líquido devido/rendimento bruto e referem-se aos anos de 1969, 1973 e 1977.

Ao analisar o gráfico, constata-se uma progressividade nos três anos (69, 73, 77).

No ano de 1969, a relação imposto líquido devido / rendimento bruto é bastante progressiva até a 13a. classe de rendimento bruto, comportando:

Classe de Rendimento Bruto	% de todos Declarantes	% de todo Rendimento Bruto	% de todo Imposto Liq. Devido	Forma
1a. a 13a.	99,99	99,79	98,28	crescen.

Destes valores, a classe assalariada participa com 51,62% dos declarantes e 66,20% do rendimento bruto. O percentual do imposto líquido devido, pertencente à cédula C não foi possível calcular pela inexistência de dados.

Da 13a. à 14a. classe de rendimento bruto, o gráfico torna-se quase proporcional e, novamente, assume a progressividade da 14a. classe de rendimento bruto em diante.

Os coeficientes da relação imposto líquido devido/rendimento bruto em 1973, apresentam caráter progressivo em todas as classes de rendimento bruto, constatando-se que:

Classes de Rendimento Bruto	% de todos Declarantes	% de todo Rendimento Bruto	% de todo Imposto Liq. Devido	Forma
1a. a 11a.	98,63	91,28	62,66	Crescente

Destes valores, a cédula C participa com 51,75% dos de clarantes e 68,75% do rendimento bruto.

Mas, a progressividade de 1973 é menor, que a de 1969. Enquanto em 1969, o imposto líquido devido da última classe de rendimento bruto (15a.) representava 37,10% do rendimento bruto, em 1973, passou a representar 25,90%, aumentando, porém, em 1977 para 27,20%.

No ano de 1977, a relação imposto líquido devido/rendimento bruto demonstrou uma progressividade até a 16a. classe de rendimento bruto, comportando neste intervalo:

Classes de Rendimento Bruto	% de todos Declarantes	% de todo Rendimento Bruto	% de todo Imposto Liq. Devido	Forma
1a. a 16a.	99,77	97,81	87,85	Crescente

A participação da cédula C nestes valores, é na ordem de 58,57% dos declarantes e 71,05% do rendimento bruto.

A partir da 16a. classe de rendimento, o gráfico assume, praticamente, uma forma proporcional.

O percentual médio da relação imposto líquido devido / rendimento bruto não teve aumento significativo nos anos em análise, pois:

Anos	$\frac{\text{Imposto líquido devido}}{\text{Rendimento Bruto}} \%$
1969	3,46
1973	4,03
1977	4,82

Fonte: Anuário Econômico-Fiscal

Porém, o percentual por classes de rendimento bruto foi, significativamente, crescente em 1969, reduzindo-se em 73 e elevando-se em 1977, mas em grau inferior a 69, conforme o quadro 14, em anexo.

Ao deflacionar as classes de rendimento bruto nos anos de 1973 e 1977 a valores de 1969, verifica-se, que a aplicação do imposto líquido devido assume uma forma bastante regressiva no período 69-77. Tomando por base, um declarante que, no ano de 1969, tivesse um rendimento bruto acima de CR\$2.000.000,00, (dois milhões) de cruzeiros, este pertenceria à 15a. classe destinando 37,11% de seu rendimento bruto ao imposto. No ano de 1973, este declarante pertence ainda à 15a. classe de rendimento bruto, porém, destina o percentual de 25,94%. No entanto, em 1977 o mesmo declarante, classifica-se na 18a. classe de rendimento bruto, contribuindo ao imposto de renda com 26,68% do seu rendimento bruto.

Observa-se, também, um achatamento na progressividade das alíquotas do imposto de renda. Enquanto em 1969, as alíquotas eram progressivas até a importância de CR\$ 2.154.240,00, em 1973, essa importância reduz para CR\$ 705.767.00 e no ano de 1977, para CR\$ 656.077,00 (importâncias deflacionadas a índices de 1969). Portanto, todos os rendimentos superiores a esses valores são submetidos a alíquota proporcional - porque a alíquota não mais varia em função do volume de rendimentos, contribuindo para a regressividade do imposto de renda.

Relacionando o gráfico de Incentivos Fiscais/ rendimento Bruto com o gráfico de Imposto Líquido Devido/Rendimento Bruto, observa-se, que no ano de 1969, os índices da relação incentivos fiscais/rendimento bruto diminuíram nas três últimas classes de rendimento bruto. (Não se obteve uma razão consistente para tal diminuição. Deduz-se, que tenha sido por tratar-se de instrumento novo de redução do imposto, uma vez que, o DL 157 foi criado em 1967 e o DL 880 em 1969). E foi neste ano de 1969, em que se apresentou o maior grau de progressividade do imposto líquido devido. Desta forma, se corrobora, que os incentivos fiscais são instrumentos significativos de redução do grau de progressividade do imposto de renda.

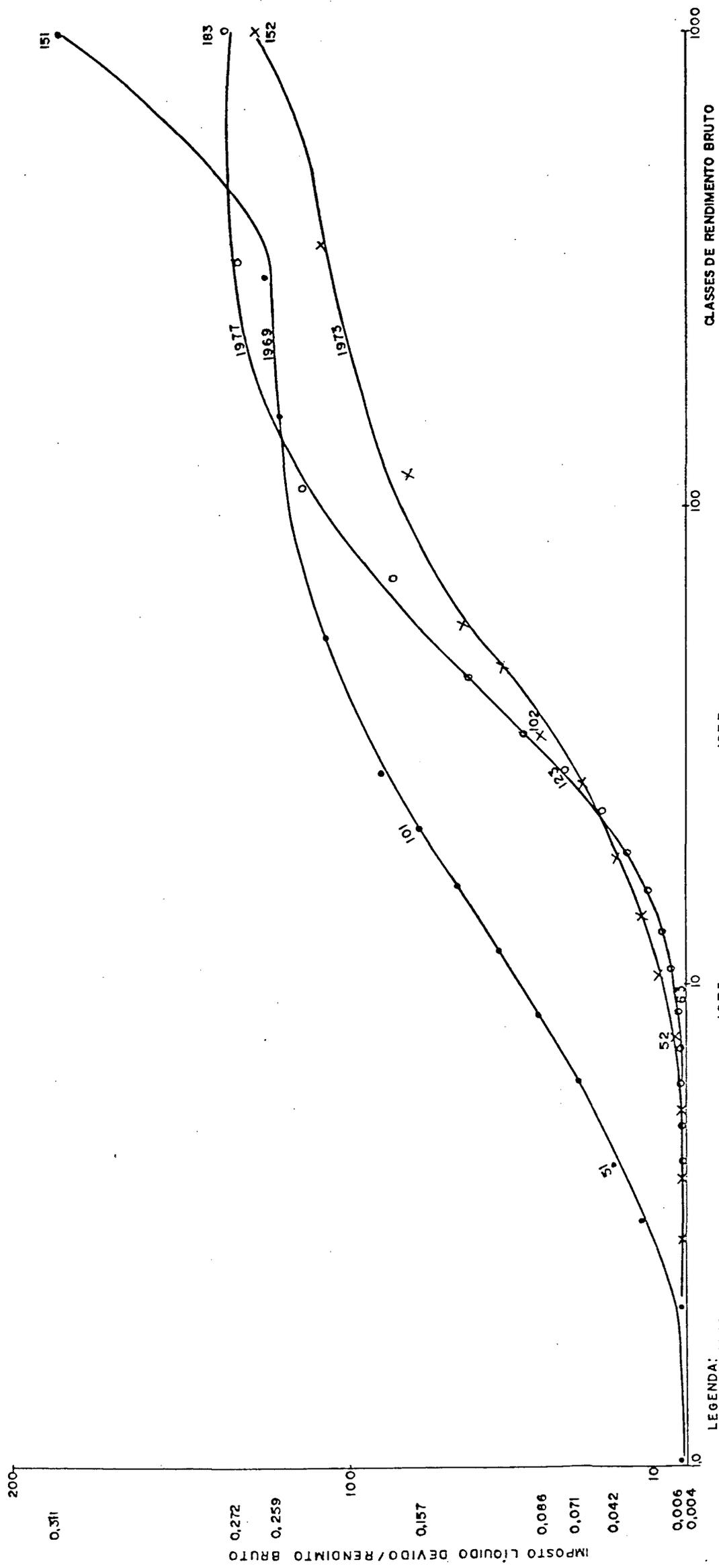
Pela análise dos gráficos, verificou-se, que a progressividade nos conjuntos de reduções (deduções, abatimentos, incentivos fiscais) diminui o grau de progressividade do imposto de renda e que, este grau era mais elevado em 69. Reduzindo o grau de progressividade do imposto, que, em 1977, chega a ser quase que proporcional, a carga tributária recaía sobre as classes de menores rendimentos, beneficiando as classes de maiores rendimentos, que passam a ser gravadas com uma alíquota proporcional. Pode-se dizer, que o imposto de renda pessoa física é pro

gressivo, mas com tendência à proporcionalidade. O ônus tributário incidente sobre os rendimentos da classe assalariada, não é possível calcular pela inexistência de dados, porém, a maior parte dos rendimentos brutos tributados pertencem à cédula C; em 1969, era na ordem de 65,00%, em 1973, 67,00% e em 1977, chega à casa de 70,00%, o que se deduz, que o gravame tributário é incidente, principalmente, sobre os rendimentos da classe assalariada.

Observa-se, também, que a participação dos rendimentos da classe assalariada é, normalmente, superior a 65% no intervalo de classes de rendimento bruto, que apresentaram grau de progressividade mais acentuada; desta forma, se deduz, que a progressividade do imposto incide, basicamente, sobre os rendimentos desta classe.

A forma progressiva, que o imposto de renda pessoa física deveria ser aplicado, seria para atingir a total capacidade contributiva das classes de renda mais altas, a fim de aumentar a captação de recursos para o Tesouro e promover uma redistribuição de renda entre os indivíduos, de acordo com que se discutiu nos capítulos anteriores.

No entanto, este capítulo demonstrou, que a progressividade do imposto não atinge as classes de rendas mais altas, que são passivas de uma tributação quase que proporcional. Ao passo que, nas classes de rendas mais baixas, onde se concentram a maior parte dos rendimentos da cédula C, o imposto é significativamente progressivo. Desta forma, se verifica, novamente, as distorções dos conceitos clássicos na operacionalização do imposto de renda pessoa física no sistema tributário brasileiro.



LEGENDA: 1969

51.51 CLASSE DE RENDIMENTO BRUTO
101.101 " " " "
151.151 " " " "

1973

52.52 CLASSE DE RENDIMENTO BRUTO
102.102 " " " "
152.152 " " " "

1977

63.63 CLASSE DE RENDIMENTO BRUTO
123.123 " " " "
183.183 " " " "

CLASSES DE RENDIMENTO BRUTO

5 - RAZÕES ADMINISTRATIVAS DA MUDANÇA

As razões administrativas da mudança no imposto de renda pessoa física envolveriam uma análise do momento histórico, em que se processam as alterações na forma de aplicação do imposto de renda pessoa física, bem como os motivos políticos, econômicos e sociais, que conduziram a tais alterações, por entender, que uma reforma tributária só seria implantada, para servir aos objetivos de um planejamento governamental.

As modificações no modo de operacionalização do imposto de renda visaram dois objetivos primordiais:

- a. aumentar a captação de recursos;
- b. estimular a formação de poupanças e investimentos (12:4).

A elevação na receita tributária do imposto de renda destinava-se a equilibrar as finanças do Tesouro, que apresentavam deficit resultante de execução orçamentária.

O desequilíbrio financeiro, acompanhado de elevados índices inflacionários, originou-se no final da década de 50 e início dos anos 60.

Os últimos anos da década de 50 apresentavam altas taxas de crescimento econômico, resultantes de um surto de industrialização, através do processo de substituição de importações, iniciado após a Segunda Grande Guerra.

Segundo Mantega e Moraes, no período de 1930 a 1950, a expansão capitalista repousava no setor de bens de consumo popular. O processo produtivo desenvolvia-se por meio de estrutura de mercado competitiva e os investimentos iniciais exigiam somas reduzidas de capital. Entre 1949 e 1959, o número de estabelecimentos industriais aumentou em média 32%. Esta média foi ultrapassada pelos setores de transportes, mecânica, elétrico, metalurgia, comunicações, que apresentaram um crescimento superior a 100% (26:26).

O financiamento deste surto industrial deu-se " pari passu ":

- a. uma crescente participação do Estado na economia , tanto direta - no setor de infra-estrutura e bens de produção ; como indireta, financiamento público dos setores de longa maturação, através do BNDE e outras instituições bancárias estatais;

b. pela entrada de capital estrangeiro - financiamentos, empréstimos e investimentos diretos;

c. pelo capital privado nacional (ibid 26:27)

A ênfase dada à proliferação a curto prazo do setor industrial, através do processo de substituição de importações, fez com que os investimentos públicos fossem superiores à sua poupança, conforme quadro abaixo, contribuindo para um processo inflacionário.

QUADRO 8

POUPANÇA E FORMAÇÃO DE CAPITAL NOS SETORES PÚBLICO E PRIVADO EM
RELAÇÃO À RENDA INTERNA BRUTA.

Ano	Setor Privado		Setor Público		Déficit do Balanço de Pagamento
	Poupança	Formação de Capital	Poupança	Formação de Capital	
1947	12	14	4	3	2
1948	14	14	4	4	0
1949	10	10	4	5	1
1950	12	8	2	5	-1
1951	13	17	5	5	3
1952	16	17	4	6	4
1953	15	11	1	4	0
1954	19	19	4	5	1
1955	17	14	2	5	0
1956	17	13	1	4	0
1957	16	12	1	7	2
1958	12	10	5	9	2
1959	16	14	6	10	2
1960	14	12	5	10	3

Fonte: Calculado por I. Kerstenetzky, com base nas contas na
cionais levantadas pela FGV, (apud 3:89).

Para Baer, (3:173) "o processo inflacionário desempe-
nhou o papel de mecanismo destinado a financiar a industriali
zação por meio da redistribuição da renda, em detrimento dos
consumidores (especialmente os assalariados) e em benefício dos
investidores, quer públicos, quer privados, ... "o processo de
industrialização deixou de elevar o poder aquisitivo das mas
sas, em consonância com a ampliação da capacidade de produção".

A partir do ano de 1962, a economia brasileira entra
em crise. A elevada taxa de crescimento de 7,3% obtida em 1961,
diminui para 5,4% em 1962 e 1,6% em 1963, sendo acompanhada de
um índice inflacionário galopante na ordem de 53,3% em 1962 e
73,5% em 1963 (23:204).

Tornava-se necessário, implantar reformas de base econômica, a fim de evitar, que a economia entrasse em colapso total. Neste sentido, foi elaborado o Plano Trienal de Desenvolvimento Econômico no período 62 - 63, que objetiva: "a) recuperação do ritmo de desenvolvimento, observado no período 1957-1961, em torno de 7% ao ano; b) algumas correções na distribuição de renda, quer sob o aspecto pessoal, quer sob o aspecto regional; c) a contenção progressiva do processo inflacionário; d) a realização das reformas de base (administrativa, bancária, fiscal e agrária) e o reescalonamento da dívida externa " (25: 53).

Porém, as propostas contidas neste Plano, não foram exeqüíveis no decorrer do ano de 63, pela falta de apoio das instituições políticas e sociais. "As pressões dos setores industriais, quanto a facilidades de crédito, levaram o governo a abandonar, em parte, as diretrizes da política creditícia. E as reivindicações das classes assalariadas tanto do proletariado urbano como do funcionalismo civil e militar - forçaram o governo a abandonar, também, a política de controle salarial. Além disso, cresceu bastante o movimento da opinião pública, contra o capital estrangeiro, o Fundo Monetário Internacional (FMI) e as normas vigentes, para remessa de lucros e dividendos para o exterior. Os partidos e as lideranças políticas de esquerda intensificaram a campanha contra o "capital estrangeiro", o "imperialismo", o "latifúndio" e o "entreguismo". Nesse contexto, o Governo Goulart abandonou a política de combate à inflação proposta no Plano Trienal" (23:210). Ocorria, então uma colisão de forças. " Por um lado colocavam-se as condições políticas e econômicas, bem como ideológicas, favoráveis à formação de um sistema capitalista de tipo nacional. E, por outro lado, colocavam-se as condições políticas e econômicas, bem como ideológicas favoráveis ao desenvolvimento do capitalismo associado, isto é, favoráveis à reelaboração das relações e estrutura de dependência. Foi no âmbito dessa contradição, que se desenvolveu o antagonismo entre as forças políticas favoráveis à expansão do capitalismo (forças essas, que reuniam elementos das duas correntes mencionadas) e as forças políticas de esquerda, favoráveis à transição pacífica, para o socialismo " (ibid 23:197). Essas forças sobrepuseram o poder do Estado, fazendo com que o governo central perdesse o controle da situação.

Neste contexto, o quadro econômico e social agrava-se, sendo premente, a implantação de medidas corretivas. Ocorre, então, que o poder central é assumido pelas forças armadas e o Estado passa a ser governado em regime militar.

O Estado passa a ser "forte" e implanta-se a hegemonia absoluta do Poder Executivo sobre o Legislativo, através de atos institucionais onde as políticas econômicas passam a ser ditadas" (23:227).

Com a concentração do poder decisório no Executivo, a partir de 1964, este, assessorado por um grupo de tecnocratas, que se institucionalizou no período 64-70 e afirmou sua posição hegemônica sobre o Congresso, as reformas administrativas foram viabilizadas. Tal fato, observa-se nas palavras de Médici "Vamos deixar o Congresso com os políticos e o governo com os técnicos" (Jornal O Estado de São Paulo apud 23:245). E se ratificam no depoimento de Delfim Neto "... porque é evidente que, no nível que realmente conta (isto é, no nível das regulamentações), quem administra o país é o burocrata: é ele quem diz, quem paga e quem não paga imposto, quem decide o que é similar nacional... quem acaba impondo as prioridades..." (Jornal do Brasil apud 23:249).

A partir de 1964, as reformas administrativas foram implantadas, através de formulações de políticas monetárias, bancárias, tributárias, salarial e de investimentos, por meio da execução do Programa de Ação Econômica do Governo (PAEG) que objetivava:

a. "acelerar o ritmo de desenvolvimento econômico do País, interrompido no biênio 1962-1963;

b. conter, progressivamente, o processo inflacionário durante 1964 e 1965, objetivando um razoável equilíbrio de preços a partir de 1966;

c. atenuar os desníveis econômicos setoriais e regionais, e as tensões criadas pelos desequilíbrios sociais, mediante a melhoria de vida;

d. assegurar, pela política de investimentos, oportunidades de emprego produtivo à mão-de-obra, que aflui ao mercado de trabalho;

e. corrigir a tendência a deficits descontrolados do balanço de pagamentos, que ameaçam a continuidade do processo

de desenvolvimento econômico, pelo estrangulamento da capacidade para importar " (PAEG apud 23:231).

A formulação de políticas econômicas no período 67-69 prosseguiu, a partir da execução das principais diretrizes econômicas, estabelecidas pelo governo em 1964.

No ano de 1968, a economia brasileira passa a recuperar as altas taxas de crescimento interrompido no biênio 1962-1963. No período 1968-1972, o PNB real cresce à média anual de 10%. O deficit orçamentário do governo federal, em relação ao PNB, diminuiu de 4,2% em 1963 para 0,3% em 1971, ocorrendo, simultaneamente, uma redução nos índices inflacionários que, em 1964, era na ordem de 100%, diminuiu para cerca de 20% no período 1968-1972.

Este período (68-73) foi caracterizado como o " milagre econômico brasileiro ", onde altas taxas de crescimento foram alcançadas e mantidas com baixos índices inflacionários (35:9).

A elaboração das diretrizes econômicas no período pós-64 visou à estabilização de preços e às reformas no mercado financeiro. Uma das medidas tomadas para promover a estabilização de preços foi a de aumentar as receitas fiscais, através de melhoramentos nos mecanismos de arrecadação de impostos. Uma das reformas no mercado financeiro, foi a ênfase dada aos incentivos fiscais, que foram usados na orientação regional e setorial dos recursos (3:228).

No que diz respeito à reforma tributária, esta se deu na reelaboração das leis do imposto de renda, do imposto de consumo, da sonegação fiscal e do sistema tributário nacional, em conjunto.

A reelaboração na aplicação do imposto de renda, especificamente pessoa física, ampliava a incidência tributária com o fim de drenar recursos financeiros ao Tesouro e estimulava a formação de poupanças através da aquisição de títulos do governo, dando especial ênfase à aplicação em incentivos fiscais, não só em investimentos no mercado acionário, como também, aos órgãos da SUDAM, SUDENE.

Das alterações ocorridas nas reformulações de aplicação do imposto de renda pessoa física, a partir de 1964, não se evidencia a sua função como instrumento de redistribuição de

de renda, haja vista, a concentração de renda sucedida no período de 1960 a 1970, conforme o quadro abaixo:

QUADRO 9

MUDANÇAS NA DISTRIBUIÇÃO DA RENDA NO BRASIL (1960-1970)

	1960	1970	Renda per capita (em CR\$)	
			1960	1970
Mais baixas 40% superiores	11,2	9,0	84	90
Em seguida 40%	34,3	27,8	257	278
Em seguida 15%	27,0	27,0	540	720
Superior 5% inferiores	27,4	36,3	1645	2940
Total médio	100,0	100,0	300	400

Fonte: Calculado com base no Censo Demográfico, IBGE, 1970 (apud 3:239).

Nota-se, que o período denominado como o "milagre brasileiro", com elevadas taxas de crescimento econômico, foi acompanhado de uma significativa concentração de rendas.

Segundo Baer (3:237), essa concentração de renda foi resultante de fatores, tais como:

a. um processo de industrialização, em que a relação capital/trabalho nas indústrias foi mais alta do que nos demais setores da economia;

b. de políticas de estabilização econômica em 1964 com medidas de contenção salarial, que provocou uma redução dos salários reais; estes aumentaram menos, que proporcionalmente em relação ao aumento da produtividade.

c. um uso generalizado de incentivos fiscais que conduziu recursos a determinadas regiões e setores da economia;

As regiões beneficiadas pelos incentivos fiscais são, basicamente, a Norte e Nordeste por meio da subscrição de ações de empresas industriais ou agrícolas, consideradas de interesse, para o desenvolvimento econômico destas regiões e através de quotas dos Fundos de Investimentos do Nordeste (FINOR) ou da Amazônia (FINAM). Os setores, que beneficiam, são, praticamente,

o turismo, o desenvolvimento florestal, o sistema financeiro a través do mercado acionário, subscrição de ações de sociedades anônimas de capital aberto e a aquisição de títulos do governo e aplicações em cadernetas de poupanças.

A aplicação em incentivos fiscais é feita especialmente, pelas classes de maiores rendas, o que o torna um conjunto progressivo junto à forma de operacionalização do imposto de renda. Os valores aplicados nestes incentivos são reduzidos do imposto de renda, diminuindo o grau de progressividade deste e restringindo a sua função de redistribuição de renda, conforme os dizeres de Italo Ramos (apud. 3:272) "Um fator, que vem impedindo o imposto de renda de exercer um efeito redistributivo pronunciado, tem sido a grande difusão dos mecanismos de incentivos fiscais nos anos 60 e 70. No início dos anos 70, esses incentivos equivaliam a cerca da metade do total dos incentivos diretos".

O conjunto de alterações, analisadas anteriormente, na aplicação do imposto de renda pessoa física visou, predominantemente, suprir as necessidades de recursos para o equilíbrio orçamentário e incentivos aos investimentos, em vez de objetivar o alcance de uma equitativa distribuição do ônus tributário e uma redistribuição de renda entre os indivíduos. Sendo bem, conforme, ao pensamento de Musgrave (28:63), em que as considerações de equidade concernentes na política tributária pelos países capitalistas, preocupam-se mais com os incentivos tais como, créditos, as inversões, deduções por poupanças. Estas considerações implicam numa redução do grau de igualdade tributária.

Com uma política tributária voltada para os interesses econômicos, a atuação do imposto de renda pessoa física formou-se como elemento arrecadador de recursos e estimulador de poupanças e investimentos. Desta forma, a sua incidência tributária recaiu fundamentalmente sobre as rendas do trabalho, onerando a classe assalariada em benefício da classe capitalista. Cabe aqui, o depoimento de Mill (apud 30:129), "É certo, que os gerentes não são pessoalmente donos da propriedade, que administram. Mas disso, não se deve inferir, que eles não integram pessoalmente a classe proprietária". Consubstanciando-se nas palavras de Afonso (1:115), "a medida, que o aparelho do Estado capitalista passa por um processo de modernização e à medi

da, que o desenvolvimento capitalista expande o número de pessoas assalariadas, a tendência geral do sistema é forçar a parte assalariada da população a arcar com parcelas cada vez maiores na arrecadação estatal".

As razões administrativas da mudança foram essencialmente razões econômicas. E o imposto de renda pessoa física foi utilizado, basicamente, como um instrumento de política econômica, objetivando maior ingresso de recursos ao tesouro e estimulando os investimentos. Com isso, a carga tributária foi orientada a incidir, principalmente, sobre os rendimentos do trabalho, que é bastante significativo em decorrência da expansão do sistema capitalista.

6 - CONCLUSÃO

O estudo desenvolvido demonstrou, que a forma como o imposto de renda pessoa física está sendo aplicado é iníqua em relação às categorias de rendimentos. Este é aplicado por uma combinação do método cedular e global, porém, de forma distorcida de seus conceitos clássicos.

Observou-se, que as modificações sucedidas na operacionalização do imposto, tiveram por fim adaptá-lo a um sistema econômico em que se fazia necessário aumentar a captação de recursos e promover a capitalização. Desta forma, a sua função econômica se sobrepôs à sua função social - uma distribuição equitativa do ônus tributário entre os indivíduos, e a sua utilização como instrumento propulsor de uma redistribuição de rendas.

Os rendimentos do trabalho passam a ser a principal base fiscal. Com isso, a classe detentora do capital seria privilegiada pelo gravame tributário em detrimento da classe trabalhadora.

Considerando-se, que uma das funções do Estado deveria ser a de reduzir as desigualdades econômicas e sociais entre os indivíduos, seria necessário a implantação de uma reforma no modo de operacionalização do imposto de renda pessoa física, que proporcionasse uma distribuição equável do ônus tributário. Ao mesmo tempo, em que o imposto incidente sobre os rendimentos fosse igual para rendimento igual, e que, portanto, os rendimentos heterogêneos, como os rendimentos do capital e do trabalho, fossem taxados diferentemente. Um outro aspecto a ser considerado seria a forma progressiva, em que o imposto deveria ser aplicado, para que a sua função social de redistribuição de rendas entre os indivíduos, não fosse cerceada.

Porém, a elaboração de tal reforma, constituiria temática para um novo estudo. Esta não deixaria de estar associada a objetivos mais amplos de um planejamento econômico, em que a sua implantação ou não dependeria dos interesses das classes sociais, que detêm o poder político e econômico.

ANEXOS

A - Glossário

B - Quadros Numéricos

GLOSSÁRIO

01. Capitalização - Ato de converter em capital; acumular com vista à formação de capital.
02. Categoria de Rendimentos - Classificação dos rendimentos em função da fonte procedente.
03. Conceito de Renda - consumo durante um dado período, mais acréscimo em valor líquido.
04. Conjunto de abatimentos - itens subtraídos da renda bruta, referentes a certos encargos pessoais e de família, não envolvidos na percepção do rendimento.
05. Conjunto de deduções - itens referentes a gastos necessários à manutenção da fonte produtora, bem como, das despesas de custeio do rendimento.
06. Conjunto de incentivos fiscais - estratégias de estímulos a investimentos, utilizadas pelo Estado, para determinados setores da economia e polos regionais de desenvolvimento.
07. Contribuinte - aquele que participa das despesas do Estado, através do pagamento de tributo.
08. Declarante - pessoa física que cumpre obrigatoriedade com relação ao fisco, através do preenchimento de formulários de declaração de rendas.
09. Escala uniforme de alíquotas - tabela de taxas que não se altera em função da categoria de rendimento.
10. Ganho de capital - diferença entre o valor de compra e de venda de bens econômicos.
11. Gravame uniforme - igual encargo tributário.
12. Imposto líquido devido - imposto devido menos incentivos fiscais.

13. "Milagre econômico brasileiro" - período (1968 - 1973) que se caracteriza por altas taxas de crescimento econômico alcançadas e mantidas com baixos índices inflacionários (35:9).
14. Renda bruta - somatório dos rendimentos líquidos de cada cédula.
15. Renda ganha - renda obtida através do esforço de trabalho.
16. Renda líquida - renda bruta menos o conjunto de abatimentos.
17. Renda mista - renda obtida através do esforço de trabalho e através dos rendimentos de bens de capital.
18. Renda não ganha - renda obtida através da fonte produtora de bens de capital.
19. Rendimento bruto - rendimentos tal qual é obtido numa fonte produtora de renda.
20. Rendimento líquido - rendimento bruto menos deduções.
21. Progressivo - ocorrência de aumento mais que proporcional, de uma variável em estudo em função do aumento do rendimento bruto. (veja quadro abaixo).
22. Proporcional - ocorrência de aumento em que se observa a proporção de uma variável em estudo em função do aumento de rendimento bruto.
23. Regressivo - ocorrência de aumento menos que proporcional de uma variável em estudo, em função do aumento do rendimento bruto.

Renda	Regressivo	Proporcional	Progressivo
10,00	100 1%	100 1%	100 1%
100,00	200 0,2%	1000 1%	2000 2%
1000,00	300 0,03%	10000 1%	30000 3%

Fonte: Adaptado da Tabela Table 3 Tase Liability apud Charles M. Allan, pg 30.

QUADRO 10
CLASSES DE RENDIMENTOS BRUTOS

anos nº	valores expressos em unidade de CR\$					
	1969		1973		1977	
1a.	Até	4.200	até	10.700	Até	47.300
2a.	4.201	a 7.480	10.701	a 11.550	47.301	a 55.500
3a.	7.481	a 14.960	11.551	a 15.300	55.501	a 66.400
4a.	14.961	a 22.440	15.301	a 21.250	66.401	a 80.100
5a.	22.441	a 29.920	21.251	a 30.050	80.101	a 95.500
6a.	29.921	a 44.480	30.051	a 40.750	95.501	a 115.600
7a.	44.481	a 59.840	40.751	a 54.600	115.601	a 140.100
8a.	59.841	a 82.280	54.601	a 71.250	140.101	a 169.300
9a.	82.281	a 112.200	71.251	a 103.000	169.301	a 203.800
10a.	112.201	a 149.600	103.001	a 130.750	203.801	a 244.800
11a.	149.601	a 194.480	130.751	a 180.750	244.801	a 297.600
12a.	194.481	a 374.000	180.751	a 222.550	297.601	a 358.500
13a.	374.001	a 1.077.120	222.551	a 457.000	358.501	a 433.200
14a.	1.077.121	a 2.154.240	457.001	a 1.371.100	433.201	a 564.200
15a.	acima de	2.154.240	acima de	1.371.100	564.201	a 910.000
16a.					910.001	a 1.408.000
17a.					1.408.001	a 4.223.500
18a.					acima de	4.223.500

Fonte: Anuários Econômico-Fiscal, anos de 1971, 1975 e 1979.

QUADRO 11
DEDUÇÕES E DESCONTO PADRÃO SOBRE RENDIMENTO
BRUTO

Classes de Rendimento Bruto	1969	1973	1977
1a.	0,04244	0,04325	0,05537 0,19302*
2a.	0,07365	0,06274	0,11491 0,20635*
3a.	0,10500	0,06901	0,13298 0,21451*
4a.	0,14706	0,08172	0,15155 0,21468*
5a.	0,16944	0,10415	0,16624 0,21628*
6a.	0,18393	0,12568	0,18914 0,22018*
7a.	0,19479	0,14513	0,20744 0,22432*
8a.	0,20465	0,15936	0,22490 0,22819*
9a.	0,20958	0,16987	0,24188 0,23064*
10a.	0,21461	0,16601	0,24719 0,23192*
11a.	0,21122	0,16221	0,24451 0,22850*
12a.	0,20041	0,16124	0,22795 0,19999*
13a.	0,18413	0,16186	0,20636 0,16824*
14a.	0,19244	0,16387	0,18375 0,13609*
15a.	0,15330	0,18241	0,17285 0,09924*
16a.	-	-	0,17255 0,06116*
17a.	-	-	0,19755 0,03325*
18a.	-	-	0,27043 0,00950*

(*) = Desconto Padrão

Fonte: Anuários Econômico-Fiscal, anos de 1971, 1975 e 1979.

QUADRO 12

ABATIMENTOS SOBRE RENDIMENTO BRUTO

Classes de Rendimento Bruto	1969	1973	1977
1a.	0,61879	1,70528	0,63203
2a.	0,57406	0,66944	0,39082
3a.	0,47627	0,62012	0,37303
4a.	0,34811	0,50833	0,35328
5a.	0,28163	0,42472	0,32864
6a.	0,23315	0,35251	0,29762
7a.	0,19817	0,29559	0,26457
8a.	0,17779	0,25632	0,23209
9a.	0,16488	0,22635	0,20733
10a.	0,16077	0,20482	0,18653
11a.	0,16598	0,19440	0,17056
12a.	0,17488	0,19065	0,16135
13a.	0,22276	0,19369	0,15529
14a.	0,21049	0,21565	0,14703
15a.	0,08733	0,19025	0,12976
16a.	-	-	0,09795
17a.	-	-	0,063011
18a.	-	-	0,030522

Fonte: Anuários Econômico-Fiscal, ano de 1971, 1975 e 1979.

QUADRO 13

INCENTIVOS FISCAIS SOBRE RENDIMENTO BRUTO

Classes de Rendimento Bruto	1969	1973	1977
1a.	-	-	-
2a.	0,00018	-	0,00001
3a.	0,00067	0,00016	0,00007
4a.	0,00220	0,00073	0,00038
5a.	0,00440	0,00188	0,00098
6a.	0,00750	0,00394	0,00209
7a.	0,01070	0,00628	0,00408
8a.	0,01380	0,00831	0,00678
9a.	0,01720	0,00956	0,00923
10a.	0,02010	0,01173	0,01186
11a.	0,02260	0,01489	0,01431
12a.	0,02280	0,01804	0,01768
13a.	0,01790	0,02254	0,02089
14a.	0,01520	0,02970	0,02479
15a.	0,00331	0,03538	0,03019
16a.	-	-	0,03747
17a.	-	-	0,05031
18a.	-	-	0,06214

Fonte: Anuários Econômico-Fiscal, anos de 1971, 1975 e 1979.

QUADRO 14

IMPOSTO LIQUIDO DEVIDO SOBRE RENDIMENTO BRUTO

Classes de Rendimento Bruto	1969	1973	1977
1a.	-	-	-
2a.	0,00173	0,00003	0,00003
3a.	0,00907	0,00054	0,00016
4a.	0,02527	0,00237	0,00077
5a.	0,04202	0,00642	0,00189
6a.	0,06321	0,01438	0,00407
7a.	0,08848	0,02592	0,00819
8a.	0,11082	0,04001	0,01470
9a.	0,13534	0,06051	0,02369
10a.	0,15772	0,08609	0,03531
11a.	0,17884	0,10923	0,05063
12a.	0,21288	0,13232	0,07193
13a.	0,24187	0,16533	0,09641
14a.	0,24892	0,21783	0,12779
15a.	0,37113	0,25942	0,17307
16a.	-	-	0,22781
17a.	-	-	0,26689
18a.	-	-	0,27295

Fonte: Anuários Econômico-Fiscal, anos de 1971, 1975 e 1979.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

14. Conjuntura Econômica. Rio de Janeiro. Fundação Getúlio Vargas, v. 24, n. 12, dez. 1970.
15. _____, 24, n. 12, dez. 1978
16. DALTON, Hugh. Princípios de finanças públicas. 2 ed. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1972. 301 p.
17. DEODATO, Alberto, Manual de ciência das finanças. 13 ed. São Paulo, Saraiva, 1973. 334 p.
18. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Anteprojeto de código do imposto de renda. Rio de Janeiro, 1965. 247 p. (3).
19. FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Evolução do imposto de renda no Brasil. Rio de Janeiro, 1966. 176 p.
20. FURTADO, Celso et alii. Brasil; tempos modernos, 2 ed. Rio de Janeiro, Paz e Terra, 1977. 194 p.
21. _____, O Mito do desenvolvimento econômico. 5 ed. Rio de Janeiro, Paz e Terra, 1981. 117 p.
22. GONÇALVES, Reinaldo. Imposto sobre a renda das pessoas físicas - 1966/75; um estudo de progressividade. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, EPGE, 1976. 120 p. / Tese de mestrado /.
23. IANNI, Octavio. Estado e planejamento econômico no Brasil (1930 - 1970). 2 ed. Rio de Janeiro, Civilização Brasileira, 1977, 316 p.
24. KALDOR, Nicholas. Impuesto al gasto. Mexico, Fondo de Cultura Económica, 1963. 250 p.

35. SINGER, Paul. Dominação e desigualdade; estrutura de classes e repartição da renda no Brasil. Rio de Janeiro, Paz e Terra, 1981. 185 p.
36. _____, A Crise do "milagre"; interpretação crítica da economia brasileira. 4 ed. Rio de Janeiro, Paz e Terra, 1977. 167 p.
37. SKIDMORE, Thomas. Brasil; de Getúlio a Castelo. Rio de Janeiro, Paz e Terra, 1975. 512 p.