

**BREVE ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO**  
**DE RENDA 1995/2000.**

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS,**

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, Paulista e Escola de Comando  
e Estado Maior do Exército, Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da  
Federação do Comércio do Estado de São Paulo e do Centro de Extensão  
Universitária - CEU.

O livro da Secretaria da Receita Federal sobre a Análise do Imposto sobre a Renda no Brasil de 1995-2000, constitui-se em excelente publicação oficial a respeito da evolução do direito tributário brasileiro, no concernente a seu mais complexo tributo.

Os debates sobre o anteprojeto de Código Tributário Nacional elaborado por Rubens Gomes de Souza --na preparação do modelo final encaminhado ao Congresso Nacional, com a participação de Rubens, Gilberto de Ulhôa Canto, Carlos da Rocha Guimarães, Gerson Augusto da Silva, Tito Rezende e, na fase final, de Aliomar Baleeiro, como relator no Congresso Nacional— são até hoje citados por doutrinadores e magistrados, conformando obra de relevância,

pois pode-se dizer que o referido Código dividiu o direito tributário brasileiro em dois períodos: antes e depois dele <sup>1</sup>.

A sua publicação, todavia, não foi oficial (foi um caderno do IBDF) e representando a preparação “de lege ferenda” do futuro diploma, que vige até hoje, sem que nenhuma de suas normas tenha sido considerada inconstitucional <sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Aliomar Baleeiro, após lembrar observação de Voltaire de que na França do Século XVIII mudava-se com mais freqüência de leis que de cavalos, escreveu sobre o CTN que: “A unificação do Direito Tributário federal, estadual e municipal oferece a primeira justificativa da codificação que o ministro Oswaldo Aranha, em hora inspirada, empreendeu, cometendo-a à competência reconhecida do Professor Rubens Gomes de Sousa. A essa luz, o projeto tem apenas utilidade não equiparável à de nosso Código Civil, porque a magistral obra de Clóvis Beviláqua foi edificada sobre fontes de um direito anterior e único em todo o Brasil: revela-se incomparavelmente mais útil e imprescindível, porque corresponde à tarefa jurídica, social e política do Cód. de Napoleão, que pôs termo à simultânea vigência de várias sortes de direito positivo dentro do mesmo país, naquele quadro ironizado pela vivacidade de Voltaire” (Direito Tributário Brasileiro, 10<sup>a</sup> ed., Forense, 1981, p. 16).

<sup>2</sup> Escrevi: “O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL é o diploma legislativo sobre direito fiscal melhor redigido de toda a história do Brasil. Desde a sua promulgação há quase 30 anos, nunca teve declarado inconstitucional qualquer de seus dispositivos.

Fruto de longa elaboração, que remonta aos idos da década de 50, teve na figura de Rubens Gomes de Souza seu grande idealizador. O país possuía delineamentos de um sistema na Constituição de 46, mas a variada legislação tributária das 3 esferas autônomas de poder gerava conflitos de difícil solução, nada obstante a voracidade fiscal à época ser incomensuravelmente menor que a atual.

Rubens, espírito superiormente dotado, buscou a sistematização do direito tributário pátrio, redigindo anteprojeto de indiscutível valor, não obstante a preocupação de pormenorização tê-lo feito demasiadamente extenso.

O Instituto Brasileiro de Direito Financeiro (IBDF) promoveu ampla discussão do anteprojeto com Gilberto de Ulhôa Canto, Tito Rezende, Carlos da Rocha Guimarães e Gerson Augusto da Silva sobressaindo nos apoios e críticas ao texto, que, felizmente, foram preservadas para a posterioridade por publicação daquela entidade, hoje Associação Brasileira de Direito Financeiro.

O anteprojeto, levado pelo governo Castelo Branco à Câmara dos Deputados, teve em Aliomar Baleeiro seu grande defensor, com decisiva participação na melhoria do texto.

Contou-me Gilberto de Ulhôa Canto, em um dos Simpósios de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária de que participou, que Octávio Bulhões, certa vez, ao discutir o anteprojeto com ele, apresentando sugestões que ele impugnava por ferir a Constituição, indagara como era possível governar um país

O presente trabalho assemelha-se em seriedade ao que se desenvolveu nos debates para a elaboração do CTN.

Nem mesmo, as propostas governamentais para a reforma do sistema tributário, no curso destes anos, apresentadas pelas mais variadas Administrações, inclusive aquela coordenada por Ariosvaldo de Mattos Filho, revelaram o cuidado científico e a precisão técnica dos que integram o livro ora elaborado pelos especialistas da Receita, com um adendo de autores não pertencentes aos quadros do governo, entre os quais eu me encontro, honrado pela lembrança.

É que o trabalho prima pela preocupação de estabelecer um elo entre a legislação do imposto sobre a renda conformada sob o direito anterior, o direito comparado e toda a relevante alteração que, nos últimos 5 anos, o governo atual propiciou, com indiscutível modernização, no perfil do principal imposto –senão o que mais gera recursos, pelo menos o de mais difícil compreensão— do sistema brasileiro.

---

*e gerar receitas para a prestação de serviços públicos se tudo era proibido em lei. Nada obstante, a preocupação dos então Ministros Chefes da Economia Octávio Bulhões e Roberto Campos, o texto levado à discussão parlamentar foi de tal grandiosidade, que até hoje perdura sem qualquer mácula de inconstitucionalidade.*

*Lembro-me, também, de que, certa vez, fazendo palestra sobre o sistema tributário na APEC, no Rio, com a presença dos ex-ministros Octávio Bulhões, Roberto Campos, Mário Henrique Simonsen, Ernane Galvêas e do Ministro aposentado do Supremo Tribunal Federal Antonio Nader, referi-me a esta perenidade do CTN, ao que Octávio Bulhões, com o humor britânico que mostrou até o fim de sua vida, mais sussurrado que dito, retrucou que, até para ele, fora surpresa a longevidade do CTN.*

*O certo é que o CTN foi diploma legislativo que nasceu após amplo debate entre especialistas, tendo sido escoimado de muitas imperfeições, o que só ocorre com um texto legislativo decorrente de necessário tempo de maturação” (Comentários ao Código Tributário Nacional, Editora Forense, 1997, p. 1).*

E, neste particular, há de se reconhecer que as conquistas foram evidentes e a adequação a uma realidade globalizada, com tributação em bases mundiais, foi, de rigor, consagrada. Hoje, sem risco de erro, mesmo os mais severos críticos do sistema tributário, são obrigados a reconhecer que houve indiscutível evolução e modernização no imposto sobre a renda no Brasil.

Pode parecer estranho que eu, crítico, muitas vezes rigoroso, da política tributária nacional, esteja a elogiar o trabalho da Receita Federal no concernente ao imposto sobre a renda e ao bem elaborado trabalho do eminente Secretário da Receita Federal, Dr. Everardo Maciel e de sua coordenadora, Dra. Andréa Lengruber, em livro que facilitará a todos os brasileiros a percepção do sistema.

É que a minha crítica tem-se voltado a 3 aspectos da política tributária nacional, ou seja, a irracionalidade do sistema constitucional, que outorgou competência impositiva à União, Estados e Municípios, com exclusividade em relação aos impostos; ao nível da carga tributária, de muito, superior à de todos os países emergentes, sem que haja contrapartida de serviços públicos para o volume de receita arrecadada e, por fim, a manutenção da cumulatividade de alguns tributos, que retiram a competitividade, no comércio exterior, dos produtos nacionais, sobre encarecer o custo do dinheiro, que termina, pelo efeito “bumerangue”, atingindo o próprio governo federal, o maior devedor do mercado financeiro.

Uma quarta crítica, é de ser feita, ou seja, a da transferência constitucional de praticamente metade dos dois principais impostos da União (IPI e I. Renda) para Estados e Municípios, percentual que

na Constituição pretérita, colocava-se na casa dos 33%, que já era, a meu ver, elevado <sup>3</sup>.

Por pressão de Estados e Municípios, em governo sem força congressual maior, foi a União obrigada a aceitar, durante a Constituinte, o aumento dos repasses de 33 para 47% (no IPI, o percentual abrangeu, ainda, a composição dos produtos exportados), com o que, para evitar um descompasso absoluto nas finanças federais, outros tributos de natureza não arrecadatória, mas regulatória, foram acionados de modo a compensar a perda de ingressos. As contribuições incidentes sobre circulação de bens e serviços, que tiverem suas alíquotas elevadas (Finsocial, depois COFINS), o IPMF e CPMF, são todos tributos ruins, porque

---

<sup>3</sup> *Escrevi: "O Texto atual é mais abrangente e mais generoso para com Estados e Municípios.*

*Por seu discurso, há descentralização de receitas, mas não há descentralização administrativa imposta, de tal forma que a União perde receitas, ganha atribuições, passando a ter os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário maiores, sem possuir mecanismos para transferir tais atribuições, a não ser que Estados e Municípios, de "livre e espontânea vontade", concordem em recebê-las. Não cuidou, pois, o constituinte de exigir também uma descentralização administrativa.*

*Parece que o fazer contas não era a especialidade maior de nossos parlamentares superiores. Sua especial forma de reduzir receitas e aumentar atribuições da União, como consequência, trouxe natural aumento da carga tributária, que passa a ser suportada pelo cidadão, através da tributação direta e indireta, e da mais perversa das imposições tributárias disfarçadas, que é a inflação ou a recessão, se combatida aquela.*

*O certo é que, ou por ignorância matemática, ou porque os contribuintes merecem consideração menor dos governantes --como já mereceram, na Idade Média, os escravos da gleba dos senhores feudais, não havendo, pois, originalidade no tratamento ofertado ao povo brasileiro pelo Legislativo Supremo--, tal visão preconceituosa, com descentralização de receitas e centralização de responsabilidades, está trazendo sérios problemas de execução a qualquer política tendente a estimular o trabalho, a poupança e o investimento, a curto prazo" (Comentários à Constituição do Brasil, 6º volume, tomo II, Ed. Saraiva, 1991, p. 3).*

cumulativos, mas foram instituídos, na busca de geração de receita compensatória pelas perdas constitucionais <sup>4</sup>.

Tenho dito que tal visão equivocada dos constituintes distorceu o sistema tributário brasileiro, desde a origem, sendo o Governo Federal menos culpado pela escolha de tributos de técnica ultrapassada --como COFINS, PIS, CPMF, IOF-- por não poder utilizar-se de tributação moderna sobre a renda e o valor agregado, a fim de atender às suas necessidades orçamentárias.

A isto se acresce, os erros de regionalizar-se um tributo de vocação nacional, o ICMS, com problemas insolucionados e insolucionáveis, e de outorgar uma terceira esfera de imposição circulatória aos

---

<sup>4</sup> *Edvaldo Brito escreveu: “Esse imposto, batizado pela sigla IPMF, fere a igualdade de direitos porque despreza as distinções sociais, nos moldes referidos antes.*

*A sua instituição pretende impor a utopia de que é possível a formação dos preços excluindo-se os custos, especialmente, os custos representados pela carga tributária.*

*É um imposto que onera, perversamente, esses custos porque pressionará, insuportavelmente, os preços das utilidades oferecidas ao povo, uma vez que essa nova carga tributária será transferida, em cascata, para o consumidor dessas utilidades, considerando-se a sua regressividade.*

*O IPMF é regressivo porque a sua incidência alcança o consumo geral dessas utilidades, na sua maioria, formadas por gêneros de primeira necessidade que são adquiridos pelas classes menos favorecidas que são correspondentes à maior parcela dos brasileiros. Parcela que aplica quase tudo que ganha na aquisição desses gêneros indispensáveis à sua sobrevivência: alimentos, remédios, roupas de uso comum, aluguéis, utensílios domésticos, artigos de higiene etc.*

*Um imposto regressivo retira das classes, assim, menos remuneradas, parcela maior do que aquela com que contribui a classe mais remunerada, porque esse último tipo de classe aplica na aquisição desses gêneros, apenas, parte do que ganha, desde quando em capacidade financeira maior.*

*Há mais de um século, lembra Aliomar Baleeiro, está provado, estatisticamente, “que quanto menor for a renda de uma família, tanto maior será a proporção gasta com alimentos” e que uma tributação regressiva à causa de concentração de riqueza num segmento limitado da sociedade; causa de pauperismo para a grande maioria; causa de embarços à saúde e ao bem-estar do povo” (Curso de Direito Tributário, volume 2, 5ª ed., Ed. Cejur, 1997, p. 441).*

Municípios (ISS) –o Brasil é a única Federação que outorga constitucionalmente competência impositiva aos Municípios, que também são entidades federativas, experiência única no concerto das Federações mundiais –, com o que o país hospeda uma tríplice incidência circulatória (poder-se-ia dizer quintupla, em face da COFINS e PIS), enquanto os outros países (mais de cem) trabalham fundamentalmente com o IVA ou com o sistema comum de tributação na ponta (Sale's Tax).

Tais inequívocas falhas do sistema conformado em 1988, não retiram, todavia, o mérito de, no concernente à legislação do imposto sobre a renda, ter o governo federal, na gestão iniciada em 1995, implementado autêntica revolução muito bem apresentada no presente livro.

O diagnóstico que a equipe da Receita Federal realizou sobre os problemas inerentes à legislação do imposto sobre a renda foi correto. A primeira constatação foi no sentido de que a legislação tributária era excessivamente complexa, gerando problemas inúmeros e provocando planejamentos fiscais decorrentes de sua complexidade, em virtude da longa convivência com a inflação.

A necessidade de, durante muitas décadas, neutralizar o corrosivo fenômeno –nem mesmo o governo Castelo Branco conseguiu afastá-lo, nada obstante o talento de Roberto Campos e de Bulhões— fez com que a legislação do imposto de renda fosse se adaptando e tornando-se de mais em mais complicada, embora graças a esta

complicação tenha sido possível reduzir os impactos negativos da diluição monetária na arrecadação <sup>5</sup>.

Discordo da declaração da equipe de que o Brasil viveu a hiperinflação, visto que em nenhum momento a economia brasileira se desorganizou, graças ao mecanismo da correção monetária. Vivemos sim, o fenômeno da superinflação, isto é, da inflação elevada, mas não aquele vivido pela Alemanha em 23 ou 48, onde a corrosão monetária provocou profunda desorganização da economia e acentuada recessão, à falta de mecanismos corretivos <sup>6</sup>.

Nada obstante, o efeito realimentador da inflação que a correção monetária pressupõe, nitidamente, como a insulina para os diabéticos, a indexação monetária para o fenômeno inflacionário

---

<sup>5</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes e eu escrevemos para a Asociación Argentina de Derecho Comparado em 1976: “A inflação de fundo orçamentário, que era aquela provocada pelos governos anteriores à Revolução, e que foi reduzida e mantida, em níveis toleráveis graças às correções provocadas por mini-reatualizações periódicas, foi substituída inicialmente por uma Inflação de custos e que passou a ser de demanda, com o seu sentido desorientador e denso componente, que é a falta de credibilidade no sistema capaz de controlá-la.

Diagnosticado o mal, a equipe governamental procurou atacá-lo, segurando-o em plano ainda não tranquilizador, com medidas retiradas do arsenal clássico, onde a drástica redução dos meios de pagamentos passou a ser a mais utilizada (4), assim como a busca de um re-equilíbrio do balanço de pagamentos, não mais coberto pelos investimentos externos superiores, decorrentes em parte do não controle da inflação. **O combate ao problema, mesmo à custa de uma sensível redução na taxa de crescimento, é, atualmente, a meta principal de uma economia, que se pergunta até onde a correção monetária não se transformou no monstro sagrado a ser destruído, pois que é hoje um dos maiores fatores desencadeantes da inflação.** De remédio, portanto ganhou foros de doença, cuja terapêutica mais eficaz para combatê-la ainda não foi encontrada” (grifos meus) (A correção monetária de débitos fiscais perante o ordenamento jurídico brasileiro, co-ed. Asociación Argentina de Derecho Comparado, Asociación Interamericana de la Tributación e Resenha Tributária, SP, 1976, p. 5).

<sup>6</sup> Stephen Webb em “Hiperinflation and Stabilization in Weimar Germany” (1988, Ed. Oxford – Nova York, 1989) entende que a hiperinflação desagrega sempre a economia.

impediu a desorganização da economia, que nem mesmo na última etapa anterior a instituição do real, ocorreu, no país.

É de se lembrar que todos os países emergentes mergulharam na inflação, após o 1º choque do petróleo e, principalmente, na década de 80, após o 2º choque, em que a flutuação dos juros provocada pelos petrodólares descompassou as economias que se tinham endividado excessivamente <sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> *Escrevi: “O “boom” econômico do final da década de 60 e começos da de 70 demonstrou a insuficiência do planeta em oferecer, indefinidamente, as matérias-primas fósseis e de origem mineral para as necessidades criadas, fato dramaticamente cristalizado, após o conflito árabe-israelense de fins de 73, quando o componente energético de mais aguda utilização, sem alternativa imediata de substituição, passou a ser definitivamente dirigido, no seu fornecimento ao mundo, por razões políticas e econômico-financeiras, mais do que desenvolvimentistas.*

*A transferência do controle dos recursos financeiros disponíveis, em escala mundial, para um pequeno grupo de pessoas, em decorrência do inesperado aumento do valor do petróleo, trouxe o imediato desequilíbrio na economia de todas as nações, durante grande parte da década de 70 e o despertar para a certeza de sua carência a partir da década de 90.*

*Quase todas as nações passaram a ter seus balanços de pagamento deficitários, grande parte dos esforços nacionais sendo encaminhados para a obtenção do precioso líquido. A conseqüência dramática descortinou o retorno à política protecionista, até mesmo nas nações mais desenvolvidas, com barreiras alfandegárias crescentes, no que o comércio internacional ganhou obstáculos adicionais, mormente para as nações menos desenvolvidas, cujos déficits elevaram-se assustadoramente, provocando endividamentos externos incontroláveis.*

*O fenômeno, todavia, foi geral, pois os recursos transferidos para as mãos dos poucos detentores dos campos produtores de petróleo, a maior parte deles sem maior tradição nas aplicações a longo prazo e em projetos de envergadura, alteraram completamente as regras do jogo internacional, carente ainda de uma revisão conceitual, principalmente em relação aos padrões clássicos do endividamento externo.*

*A par do protecionismo alfandegário, a inflação começou a minar todas as economias ocidentais, rara sendo a nação que a manteve em índices desprezíveis. A deterioração do valor das moedas provocou uma outra realidade, qual seja a busca de uma convivência tolerável e ainda não encontrada, no plano internacional, pela insuficiência das tradicionais normas do comércio entre as nações e da instabilidade dos padrões monetários conhecidos, com virtual inadequação ainda hoje das soluções em andamento e das necessidades conhecidas, no que tais fatores pressionaram ainda mais as inflações internas em face das dificuldades de colocação do produto externo” (Tributação de*

O Brasil conseguiu, graças à correção monetária –foi, talvez, o país que melhor soube dela se utilizar— evitar males danosos. Lembrome, após ter pedido a Gilberto de Ulhôa Canto e a mim para coordenar um livro, que foi editado na Holanda, sobre a correção monetária, em 1983, e de ter-se debruçado sobre o tratamento tributário das nações com alta inflação, em Congresso da IFA realizado no ano de 1984, na cidade de Buenos Aires, em que fui conferencista, van Hoorn afirmou que a engenhosa forma brasileira fora elogiada por todos os que a tinham estudado, após a leitura do livro, mas que nenhum país europeu gostaria de adotá-la, pelos males que terminava por acarretar <sup>8</sup>.

---

*Acréscimos de Patrimônio, Ganhos de Capital, Doações, Heranças e Legados, Ives Gandra Martins e Henry Tilbery, 1º Congresso Brasileiro de Direito Financeiro, Agosto 1979, Ed. IOB, p. 1).*

<sup>8</sup> *J. van Hoorn Jr., escreve: "Yet, little attention has been given to the effects of inflation on taxation at the wider level. The International Fiscal Association placed the subject as a main item on the agenda of its annual congress held in Vienna in 1977, where a fairly large number of national reports and an interesting general report were submitted. These reports showed that inflation and its effects on taxation are a matter of great concern to governments but that few solutions adopted nationally such as indexing, the creation of special reserves, and the revaluation of assets with corresponding depreciation – had found universal recognition.*

*The International Bureau of Fiscal Documentation believes that the subject of the effects of inflation on taxation should form part of its research activities. Indeed, the Bureau's many loose leaf publications contain more or less detailed sections dealing with this subject, but because of its rather limited manpower and financial resources, the Bureau has been unable to undertake a comprehensive research programme in this respect. Instead, the Bureau has had to look for other ways to analyse the problem. Despite the need to explore this problem on an international level, the Bureau has decided to do so on a national rather than an international and comparative basis. **A country that has experienced for a long time, that has great economic potential, and that has found interesting solutions is Brazil. The Bureau decided that should approach its Brazilian friends with the request to collect the necessary material to make such an analysis possible**" (grifos meus) (*Monetary Indexation in Brazil* n° 34, Amsterdam, 1983, p. 5).*

O certo é que o país conseguiu conviver com a inflação, mas, realmente, os seus reflexos albergados na legislação do imposto sobre a renda foram perversos, como diagnosticado pelo eminente Secretário da Receita.

O fluxo de receitas foi assegurado por técnicas cada vez mais complexas e nem sempre desejáveis para evitar o efeito Tanzi da Tributação, que acabava por inviabilizar qualquer política tributária. E, à evidência, não se fez política tributária, mas exclusiva política de arrecadação.

As indicadas relações ideais para uma adequada política tributária, capaz de gerar justiça tributária e promover desenvolvimento, estudadas no relatório do “Royal Commission on Taxation” do Canadá, da década de 60, não puderam ser adotadas, em face desta realidade <sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> Gustavo Miguez de Mello apresenta o seguinte quadro sobre política tributária (1º Congresso Brasileiro de Direito Financeiro, Supl. Especial, Mapa Fiscal, 8/99, p. 20):

**"As finalidades da cobrança de tributos**

*Especificação  
das Finalidades*

*Autores e Comissões*

*JUSTIÇA FISCAL*

*Ruy Barbosa, Constituição Federal do Brasil de 1946 (x), Royal Commission on Taxation (Canadá), Joseph Pechman, Fuentes Quintana, J. M. Sidou.*

*ALOCAÇÃO  
DE RECURSOS*

*Joseph Pechman, John Due, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidi.*

---

DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO	<i>Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, John Due, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Walter Heller.</i>
(estabilização interna I) PLENO EMPREGO	<i>Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, John Due, Richard Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidi.</i>
(estabilização interna II) COMBATE/INFLAÇÃO	<i>Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidi.</i>
(estabilização externa) EQUILÍBRIO BALANÇO DE PAGAMENTOS INTERNACIONAIS	<i>Royal Commission on Taxation, Joseph Pechman, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, Fuentes Quintana, Walter Heller, Victor Urquidi.</i>
FINALIDADE SOCIAL	<i>John Due, Richard e Peggy Musgrave, Manuel Lagares Calvo, Carl Shoup, J.M. Sidou, Richard Musgrave e Malcom Gillis, Walter Heller.</i>
COORDENAÇÃO FISCAL INTER-GOVERNAMENTAL	<i>Carl Shoup</i>
FINALIDADE POLÍTICA	<i>Royal Commission on Taxation, J.M. Sidou, Walter Heller.</i>
FINALIDADE JURÍDICA	<i>Royal Commission on Taxation.</i>
FINALIDADE ADMINISTRATIVA	<i>Richard Musgrave e Malcom Gillis, Royal Commission on</i>

No Brasil, em que a indexação atingiu penetração no sistema não vista em qualquer outro país, nitidamente acabou por afastar nossa legislação dos padrões internacionais.

No imposto de renda, multiplicaram-se as técnicas e os reincidentes tipos de tributação (IRPJ, CSLL, dois adicionais, fonte), com bases de cálculo e alíquotas diferenciadas, sobre haver diversificação crescente entre os contribuintes sujeitos à imposição.

Embora se discutisse a tese, na ocasião, de adoção de forte progressividade, houve por bem o governo não seguir por esta trilha, visto que, sobre estar em queda, em todo o mundo, a incidência progressiva, terminaria por afetar programas e investimentos, à luz da internacionalização da economia <sup>10</sup>.

---

*Taxation.*

*OBSERVAÇÕES (x) referência feita a adoção expressa. Aplicação da Constituição de 1946 de maneira alguma atendia a finalidade referente à justiça fiscal".*

<sup>10</sup> *Gilberto de Ulhôa Canto ensina: "Desejo aproveitar a oportunidade para dizer que o dispositivo é infeliz, porque consagra o princípio da progressividade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, numa época em que a validade do mesmo tem sido objeto de questionamento em vários países do mundo. Na Comunidade Econômica Européia e noutras partes do mundo sustenta-se que a progressividade satisfaz objetivos ideológicos anti-capitalistas, mas não atende aos reclamos do desenvolvimento, carreando para o setor público recursos mais elevados colhidos no setor privado com desfalque das potencialidades deste, muito melhores do que as do Estado, como empresário. Não quero considerar o mérito das opiniões em ambos os sentidos, mas o simples fato da existência da controvérsia parece contraindicar uma tomada de posição em termos de norma constitucional. Nota-se uma tendência clara no sentido da redução das alíquotas do imposto de renda, nos Estados Unidos, no Canadá e na Europa, justamente para possibilitar maior intercâmbio financeiro internacional, de sorte que a Constituição estratificou no seu bojo um princípio cuja adoção deve ser deixada aos artífices da política fiscal, e optou pela posição que se divorcia daquela que os países desenvolvidos estão assumindo, e na qual têm sido seguidos pelos países em desenvolvimento" (Caderno de Pesquisas Tributárias nº 14, Co-ed. CEEU/Res. Tributária, 1989, p. 24).*

Não se admitiu, todavia, o denominado “imposto mínimo” a meu ver, inconstitucional, visto que implicaria tributação sobre prejuízos e a conformação constitucional do tributo, explicitada pelo artigo 43 do CTN, apenas admite incidência sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica e não sobre uma “não aquisição”. E é pacífico na doutrina brasileira e na jurisprudência da Suprema Corte, que a Constituição não está subordinada à lei complementar, mas sim esta à Constituição. O artigo 43 do CTN, portanto, apenas explicitou a conformação constitucional do imposto sobre a renda, que não pode ser alterada, a não ser que a Constituição o seja <sup>11</sup>.

Diagnosticou-se, por fim, que o país mantinha a intributabilidade da renda auferida no exterior, enquanto a maioria dos países a internava. Afastava-se, pois, no passado, a incidência de muitas operações eventualmente tributáveis, pelo simples deslocamento do fato gerador do tributo para fora da soberania territorial do país.

---

<sup>11</sup> Ao examinar a eficácia da lei complementar explicitadora, no caso o artigo 14 do CTN, o Ministro Moreira Alves declarou: “E, a meu ver, está absolutamente correto. Porque não é possível se admitir que uma lei complementar, ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar. – Se é que há o que regulamentar em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la. Porque isso decorre estritamente da Constituição. Quando se diz, por exemplo, “para atender às suas finalidades essenciais” não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição. De modo que, obviamente, tanto fazia ser lei complementar, como ser lei ordinária, como ser decreto-lei, enfim, qualquer tipo de norma infraconstitucional. O Ministro Soares Muñoz não estava dizendo: “Não. Não pode, porque não é lei complementar”. Mas dizia: “Esse decreto-lei impõe uma restrição que não está no texto constitucional” (Pesquisas Tributárias – Nova Série n° 5, Co-Ed., CEU/Revista dos Tribunais, 1999, p. 29).

Feito o diagnóstico, a equipe do Sr. Secretário passou a promover a correção das distorções encontradas na legislação do imposto sobre a renda, e neste ponto reside o grande mérito do trabalho realizado neste últimos 5 anos, em que pese discordar de alguns aspectos das soluções adotadas.

A primeira relevante medida, após a implantação do plano real, foi a extinção dos mecanismos de correção monetária na legislação do imposto sobre a renda. A simplificação foi indiscutível, ganhando o governo maior arrecadação, principalmente, no concernente às pessoas jurídicas, quanto à dedução decorrente da diferença negativa entre um patrimônio líquido maior do que o ativo permanente, com o que a empresa era financiada pela perda de seu capital próprio e não pelo lucro da inflação. Ora, enquanto o contribuinte era beneficiado pela simplificação da arrecadação, inclusive com redução da alíquota básica e do adicional do IRPJ, inclusive com a redução de duas para uma a alíquota adicional, o Governo também o era por uma maior arrecadação.

No concernente à pessoa física, todavia, a manutenção de uma progressividade moderada, com uma isenção fixa pequena, faz com que a eliminação da correção venha implicando uma permanente mudança de faixa de incidência para o contribuinte, principalmente para os assalariados, sem que haja ganho real de salário, visto que o governo reduziu, mas não eliminou a inflação. Todo o ano, uma parcela maior de contribuintes sai da isenção para a faixa de 15% de incidência, em virtude do acréscimo inflacionário, ou de 15%

para 27,5%, sem que exista ganho real de salários ou vencimentos  
12.

De outro lado, a manutenção da taxa Selic, considerada legal pelo STJ, mantém a correção para os débitos fiscais acima da inflação, muito embora no REFIS –talvez o mais revolucionário processo de liquidação de créditos tributários em atraso-- tenha sido adotada a

---

<sup>12</sup> *Escrevi, antes do Plano Real, sobre o fenômeno inflacionário que: "COMBATTING INFLATION. Two basic positions have been advanced as to how the public debt should be dealt with, i.e. eliminating it by reducing expenses or eliminating it by increasing revenues.*

*Despite the fact that most economists in Brazil endorse the most appropriate solution, i.e. reducing expenses, primarily in the area of costs, all administrations have adopted formulas which attempt to combat the public debt by increasing revenues, particularly taxes.*

*Those who defend the idea of increasing revenues to cover the deficit (because this is easier than reducing expenses and slowing down the administrative machine) and argue that such an approach is not inflationary and does not hinder development, are forgetting something. In their view, since money ends by circulating and replenishing government coffers, the State does not need to issue more money. They forget that inasmuch as an increase in revenues requires a further levying of taxes, it necessarily and immediately brings about a general increase in the private costs of goods and services because these prices are necessarily passed on to the consumer. The circulation of money, however, does not represent development because the way the money is used can be more or less productive depending on how well or poorly it is invest. In other words, there are productive and non-productive ways of spending money; an examination of global economic policy demonstrates that the more the size and expenses of the State are reduced, the more space the private sector has to act creatively and efficiently, particularly when the private sector is encouraged by non-punitive tax policies and stable monetary policies.*

*Unfortunately, Brazil, has chosen to fight the public debt by increasing revenues, thus creating a climate of unrest and insecurity for investments. This, in turn has created an unstable monetary policy which cannot ensure protection for mid and long-term financial investments. The federal government will not reduce its expenses (although it publicly recognizes the immense waste in official expenditures), or reduce the size of its administrative machine and the number of its public employees. Consequently, the more inflation is tackled incorrectly by increasing revenues, the more inflation increases, creating an unstable savings and investments climate. This climate devastates development and this is clearly the wrong formula to combat inflation" (Bulletin 1989/8~9 - International Bureau of Fiscal Documentation - Volume 43, p. 403/404).*

indexação da UFIR, que exterioriza efetivamente a perda de substância da moeda, por força do processo inflacionário <sup>13</sup>.

<sup>13</sup> *Escrevi, ao comentar o voto do Ministro Domingos Franciulli no STJ, o seguinte: “No Recurso Especial nº 193.453/SC, em Embargos de Divergência (99/0046109-6), o eminente Ministro Domingos Franciulli considerou ilegal e inconstitucional a incidência da taxa Selic como índice corretivo dos débitos fiscais.*

*Com absoluta pertinência e demonstrando sólidos conhecimentos de economia e do sistema financeiro, ao analisar a insustentabilidade da referida taxa para definir o nível da inflação, que serve, de rigor, como parâmetro para a determinação do custo do dinheiro, S. Exa., no plano exclusivamente jurídico, esclarece que a referida taxa não é prevista em lei. Decorre apenas da Circular Bacen 2868/1999 e de outra de nº 2900 do mesmo ano, que no art. 2º, § 1º, veiculada está com a seguinte redação: “Define-se taxa Selic como a taxa média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais”.*

*Em outras palavras não mede, o índice referido, sequer o custo do dinheiro em toda a sua amplitude, mas apenas a liquidez dos recursos que transitam pelo mercado financeiro.*

*Lembra pois, o ínclito Magistrado, que a definição legal da taxa Selic inexistente, muito embora, algumas vezes, o legislador tenha a ela se referido, sem explicitá-la. Não pode, todavia, delegar competência legislativa, à falta de autorização constitucional, apenas nas hipóteses de medidas provisórias e leis delegadas, a Constituição outorga delegação de competência legislativa.*

*Ora, sendo um mero índice indutor de política monetária, nada tem a ver com a defasagem da moeda ocasionada pela inflação, única a poder efetivamente corrigir débitos fiscais, visto que o pagamento a destempo, já é punido por variadas penas pecuniárias, inclusive juros moratórios, fartamente utilizados pelo fisco em relação ao contribuinte inadimplente.*

*As distorções que sua adoção provoca –como reitera o eminente jurista e Ministro da Corte da Legalidade— são evidentes, distorções estas perfeitamente visualizadas no quadro seguinte, se comparando Selic com o INPC:*

Mês/ Índice	INPC 1997	IPC-FIPE 1997	SELIC 1997	INPC 1998	IPC-FIPE 1998	SELIC 1998	INPC 1999	IPC-FIPE 1999	SELIC 1999
Jan.	0,81%	1,23%	1,73%	0,85%	0,24%	2,67%	0,65%	0,50%	2,18%
Fev.	0,45%	0,01%	1,67%	0,54%	-0,16%	2,13%	1,29%	1,41%	2,38%
Março	0,68%	0,21%	1,64%	0,49%	-0,23%	2,20%	1,28%	0,56%	3,33%
Abril	0,60%	0,64%	1,66%	0,45%	0,62%	1,71%	0,47%	0,47%	2,35%
Mai	0,11%	0,55%	1,58%	0,72%	0,52%	1,63%	0,05%	-0,37%	2,02%
Jun.	0,35%	1,42%	1,61%	0,15%	0,19%	1,60%	0,07%	-0,08%	1,67%
Jul	0,18%	0,11%	1,60%	-0,28%	-0,77%	1,70%	0,74%	1,09%	1,66%
Ag.	-0,03%	-0,76%	1,59%	-0,49%	-1,00%	1,48%	0,55%	0,74%	1,57%
Set	0,10%	0,01%	1,59%	-0,31%	-0,66%	2,49%	0,39%	0,91%	1,49%
Out	0,29%	0,22%	1,67%	0,11%	0,02%	2,94%	0,96%	1,13%	1,38%
Nov.	0,15%	0,53%	3,04%	-0,18%	-0,44%	2,63%	0,94%	1,48%	1,39%
Dez.	0,57%	0,57%	2,97%	0,42%	-0,12%	2,40%	0,74%	0,49%	1,60%

*Nota: Os dados acima transcritos foram obtidos das seguintes fontes:  
INPC-IBGE: site do IBGE*

A alteração, todavia, implicou considerável simplificação da legislação e melhor compreensão do imposto de renda por parte daqueles que são obrigados a suportá-lo.

Quanto à neutralidade da tributação, o modelo avançou, equiparando os rendimentos de capital próprio com os de terceiros, com o que os investimentos ganharam neutralidade, no concernente à imposição tributária. A medida não é comum nas legislações estrangeiras, mas tem o mérito de eliminar as formulações artificiais de as empresas preferirem os financiamentos dedutíveis a utilização de seus próprios recursos.

O tratamento equalizado, por outro lado, entre o investidor estrangeiro e nacional, atende a um reclamo nacional de que havia privilégios para os estrangeiros a que os nacionais não tinham acesso, criando-se uma espécie de “protecionismo às avessas”. Tal busca de equalização, sobre corresponder à justiça tributária, adequou a legislação nacional ao princípio da equivalência, exposto no artigo 150, inciso II, da lei suprema.

Tenho dúvidas, todavia, se os benefícios fiscais reduzidos não afetarão a atuação de entidades sociais, dramaticamente

---

*([http://www.obge.gov.br/estatística/indicadores/preços/inpc\\_ipca/defaultinpc.shtm](http://www.obge.gov.br/estatística/indicadores/preços/inpc_ipca/defaultinpc.shtm))*

*IPC-FIPE: site da Folha de São Paulo*

*(<http://www.uol.com.br/economia/pladin/inflação.htm>)*

*Taxa SELIC: site do Banco Central do Brasil*

*(<http://www.bcb.gov.br/htms/copom/historic.shtm>)*

*e site da Secretaria da Receita Federal*

*(<http://www.receita.fazenda.gov.br/Pagamentos/jrselic.htm>)*

---

*(Revista Dialética de Direito Tributário nº 58, julho/2000, p. 54/55).*

necessitadas de recursos. Realizando, a maior parte das entidades beneficentes, obras sociais que o governo deveria fazer com os tributos que recebe **e não faz**, a redução de incentivos afeta parte substancial de instituições privadas dedicadas a fecundo trabalho social e educacional. Em outras palavras, todos aqueles que agem em benefício de outros, fazendo o que os governantes deveriam fazer e não fazem, foram atingidos pela redução implantada <sup>14</sup>.

Quanto à simplificação decorrente do SIMPLES e do lucro presumido, a nota que se deveria dar ao Secretário da Receita Federal seria 10 com louvor. Inequivocamente, a adoção do Simples e do lucro presumido, para a maioria esmagadora dos contribuintes brasileiros, correspondeu à aplicação do princípio constitucional colocado nos arts. 170, inc. IX, e 179, merecendo todo apoio. Representa a boa revolução tributária. O verdadeiro espírito de se fazer justiça tributária revelou-se nas duas soluções <sup>15</sup>.

Evolução deu-se, por outro lado, no concernente à tributação internacional, com o alargamento da base de cálculo do imposto sobre a renda para pessoas físicas e jurídicas, abrangendo suas

---

<sup>14</sup> *Pertenço à Comissão supervisora do “Prêmio Bem Eficiente” que Kanitz & Associados oferece às 50 entidades que anualmente ostentem melhor “performance” em atender à sociedade e conheço, pois, as dificuldades que têm tais entidades.*

<sup>15</sup> *Os artigos 170, inciso IX, e 179 da Constituição Federal estão assim redigidos: “Art. 170 A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: .... IX. tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país”; “Art. 179 A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.*

receitas internacionais. Já pelos tratados contra dupla tributação, grande parte das receitas tributadas já merecia o “tax credit” no país, razão pela qual a internacionalização para todas as operações fazia-se necessária. E o mecanismo de controle do preço de transferência, objetivando impedir manipulações daqueles preços sem cotação de mercado ou com preços de grande volatilidade, completou o cerco a possíveis fraudes nas relações internacionais, evitando-se a remessa de lucros indevidos sem tributação na fonte, incorporados a preços superfaturados ou fenômeno inverso, com idêntico intuito. As operações fora dos padrões de mercado passaram a ser melhor controladas pelos preços de transferência, sempre que empresas controladas ou coligadas procuram utilizar-se de tais mecanismos para burlar a legislação de regência <sup>16</sup>.

---

*<sup>16</sup> Fortunato Bassani Campos sobre os preços de transferência, em palestra na Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo, disse: “A disciplina do preço de transferência, tanto em nível brasileiro quanto em nível internacional, objetivou exatamente evitar a manipulação desses valores e isso foi confessado explicitamente na exposição de motivos da Lei nº 9430/96, cujos artigos de 18 a 24 regulamentam a matéria.*

*Nessa exposição de motivos o Ministro da Fazenda aduz o seguinte: “As normas contidas nos artigos 18 a 24 da Lei 9430 representam um significativo avanço da legislação nacional, face ao ingente processo de globalização experimentado pelas economias contemporâneas. No caso específico, em conformidade com as regras ajustadas aos países integrantes da OCDE, estão propostas normas que possibilitam um controle dos denominados preços de transferência de forma a evitar a prática lesiva aos interesses nacionais de transferências de resultados para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas residentes ou domiciliadas no exterior”.*

*Na verdade, bem antes da disciplina do preço de transferência, a legislação do imposto de renda no Brasil já dispunha de armas ou de normas tendentes a evitar essa manipulação, que é exatamente a legislação da distribuição disfarçada de lucro na área do imposto de renda e a legislação sobre valor aduaneiro na área do imposto de importação.*

*A rigor, não seria nem necessária a disciplina do preço de transferência, e quando fizemos essa observação, que era uma crítica, foi-nos argumentado pelo Sandro e pelo Paulo Baltazar, que são os autores da lei, que essa legislação visou exatamente substituir a distribuição de lucro, porque eles achavam que ela*

No concernente às pessoas físicas e jurídicas, todavia, tenho sérias dúvidas se se pode tributar investimentos externos em moeda externa, considerando geradora de lucros a desvalorização cambial. A desvalorização cambial representa uma perda para o investidor nacional, e não um lucro para investidor internacional. Creio que a matéria poderá ser contestada judicialmente, visto que quem tem 100.000 dólares, continua com os 100.000 dólares e não terá lucro algum a ser tributado, no caso de desvalorização do real. O investidor nacional, este sim, poderia considerar-se atingido por incorreta política monetária e pedir ressarcimento do “erro técnico” que levou à desvalorização contra as previsões governamentais de que ela não ocorreria.

Enfim, tal aspecto não altera a minha perspectiva de que a legislação, todavia, no que concerne ao alargamento das bases tributárias para investidor no exterior de contribuintes nacionais, é correta.

Quanto à pessoa física, houve indiscutível simplificação do sistema, que já não necessita ser modificado todos os anos. A objeção mais séria, já manifestada acima, refere-se à falta de correção monetária da base de cálculo, pois embora pequena a inflação, não foi ainda erradicada. Critico, também, o baixo valor de dedução de gastos com educação, num país que necessita agudamente de educar seu

---

*não estava atingindo os objetivos propostos, talvez, por uma certa dose de subjetivismo ou dificuldade de aplicação prática na área internacional.*

*Sob esse aspecto então, sem dúvida, se justifica a disciplina do preço de transferência” (Temas de Legislação Tributária, Edição Delegacia da Receita Federal de Julgamentos de São Paulo, Outubro de 1998, p. 14).*

povo. Poderia a margem de dedução ser maior, levando-se em conta que grande parte da população tem que valer-se das escolas particulares, que oferecem, aliás, melhor qualidade de ensino, já que, apesar de ser obrigação do governo oferecer educação ao povo, o ensino público de 1º e 2º graus é insuficiente e de péssima qualidade <sup>17</sup>.

Há de se reconhecer, todavia, que a evolução foi boa e a simplificação inequívoca.

Por fim, a modernização de técnicas de cobrança, principalmente a eletrônica, foi outro indiscutível avanço da nova legislação.

---

<sup>17</sup> O artigo 208, inciso I, da Constituição Federal, assim redigido: “O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: I. ensino fundamental obrigatório e gratuito, assegurada, inclusive, sua oferta gratuita para todos os que a ele não tiveram acesso na idade própria”, mereceu de Celso Bastos os seguintes comentários: “O inc. I do art. 208 da Constituição estabelece a garantia do ensino fundamental, obrigatório e gratuito, assegurada, inclusive, sua oferta gratuita para todos os que a ele não tiveram acesso na idade própria. A Emenda Constitucional nº 14, de 12 de setembro de 1996, foi a responsável pela nova redação dada a este inciso, que antes apenas dispunha que o ensino fundamental era obrigatório e gratuito, inclusive para os que a ele não tiveram acesso na idade própria. Acrescentamos que os §§ 1º e 2º do art. 208 estipulam que o acesso ao ensino obrigatório gratuito é um direito público subjetivo e que o seu não-oferecimento pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente. O inc. I está diretamente relacionado com o inc. IV do art. 206, já por nós comentado, que estabelece a gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais. Observamos que o legislador constitucional achou por bem repetir o princípio da gratuidade do ensino fundamental, com o propósito de ressaltar a importância desse princípio e de efetivar a obrigação do Estado de proporcionar a todos o ensino gratuito. Escrevem José Goldemberg e Eunice Durham sobre o ensino fundamental obrigatórios: “O ensino fundamental precisa ser obrigatório porque, na sociedade moderna, o próprio exercício da cidadania, assim como o desenvolvimento econômico, exigem uma população escolarizada. Sendo obrigatório, precisa ser gratuito, pois, dada a pobreza da população, seria impossível universalizá-la de outra forma. E, sendo obrigatório e gratuito é indispensável que o Poder Público seja responsabilizado pela sua oferta necessária e é justo que o seja porque o ensino fundamental beneficia a todos” (Comentários à Constituição do Brasil, 8º volume, 2ª ed., Ed. Saraiva, 2000, p. 586).

Minha análise, portanto, embora perfunctória, do excelente trabalho exposto no presente livro, reconhece que quanto ao imposto sobre a renda, a evolução foi considerável e a legislação brasileira corresponde, hoje, às técnicas de arrecadação dos países mais modernos. As divergências que expus neste breve estudo, e as que tenho manifestado em livros, artigos e conferências, não comprometem o reconhecimento de que houve manifesto progresso na disciplina do imposto sobre a renda, nestes últimos 5 anos.

SP, 10/2000.