

O DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO CONCENTRADOR DE RENDA

Moacir Hetzel
Mestrando em Direito
pela PUC-RJ

INTRODUÇÃO

O Brasil é um país marcado por carências básicas que inviabilizam uma vida minimamente digna à população. São variadas as estatísticas que comprovam este fato. Ele também é um dos países que apresentam um dos mais altos níveis de concentração de renda do mundo o que está demonstrado no relatório anual do Banco Mundial de 1988 onde consta que, apesar de termos um dos maiores PIBs do mundo, de longe somos os que possuímos a distribuição de renda mais iníqua entre 46 países pesquisados.

Não é necessário muito esforço mental para constatarmos a existência de uma íntima relação entre ambos os problemas, sendo a concentração de renda um dos principais causadores dos problemas sociais brasileiros.

A concentração de renda não foi fruto do acaso e muito menos constitui-se numa consequência indesejável da política econômica, foi sim consequência de uma decisão política, portanto foi intencional, claramente manifesta através da famosa frase do ex-ministro da agricultura e também do planejamento, Delfin Netto, que disse ser necessário primeiramente fazer o bolo crescer para apenas posteriormente dividi-lo.

Entre os mecanismos causadores da concentração nas últimas décadas encontramos a repressão política que limitou as lutas sociais, a política educacional excludente, a inflação, a poupança forçada, os estímulos ao capital e a recessão, entre outros.

É no interior dos estímulos ao capital que encontramos a influência do direito tributário no processo de concentração de renda que aqui nos interessa em particular e que a partir de agora analisaremos mais detalhadamente.

O CONTEXTO DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Em meados da década de sessenta a política tributária foi alterada significativamente. Esta alteração fez parte de um conjunto de reformas amplas realizadas em nível de governo central do país. As outras foram a reforma bancária, a regulamentação do mercado de capitais, a reforma da administração e do aparelho do Estado.² São mudanças que viabilizam-se em razão das condições existentes após o golpe militar de 1964, ou seja,

“o pacto de poder que se estabelece nesta época entre todos os setores das classes dominantes contra as pretensões das classes trabalhadoras de implantar uma nova ordem socioeconômica que substituisse a existente, permite que se redefinam os papéis das forças atuantes no sistema e que se recomponham seus interesses. As regras estabelecidas para a sacramentoção do pacto impõem a cada participante sua ‘quota de sacrifício’ e estabelecem as alianças entre o Estado, as empresas nacionais e o capital internacional.”³

Especificamente no âmbito da política tributária, o que vinha sendo observado até então era um descompasso entre ela e o desenvolvimento econômico do país, como também assinala Oliveira em seu trabalho. A estrutura tributária consuetudinária era a de 1946, sendo que esta mantinha no essencial o que preceituava a de 1934, e, portanto, distante da realidade da metade da década de sessenta. Durante este período histórico o setor industrial desenvolveu-se tanto a ponto de alterar o perfil econômico do país, que era agroexportador.

Como a iniciativa privada não dispunha de capital suficiente, foi o Estado quem bancou a infra-estrutura econômica necessária para o desenvolvimento das indústrias. No entanto a arrecadação tributária, que é uma das mais importantes fontes de recursos do setor público, obtida a partir da estrutura tributária de 1946, era insuficiente frente os novos compromissos assumidos pelo Estado.

O sistema tributário passou a sofrer remendos para que a arrecadação aumentasse, como foram os casos da criação do adicional restituível sobre o I. R. (Imposto de Renda) em 1951 e do I. U. E. E. (Imposto Único sobre Energia Elétrica) em 1954.

As alterações realizadas no direito tributário após a Constituição de 1946 fizeram com que a estrutura tributária acumulasse distorções resultantes de competências mal definidas, que geravam sobreposições de tributos e falta de precisão dos fatos geradores.

Fora do âmbito tributário foram tomadas medidas para aumentar o volume de capital em poder do Estado. Este foi o caso da Instrução 113 que adotava mecanismos inflacionários. A atração do capital internacional foi outra medida adotada.⁴

Paralelamente a estes Remendos, a tentativa de realizar uma reforma tributária vinha sofrendo resistências por parte de amplos setores empresariais.⁵ Na década de sessenta a adoção de medidas inflacionárias para obter recursos se inviabilizaram tendo em vista que a inflação tornou-se crescente, a depressão econômica tornou-se uma realidade, a disputa política se acirrou. Chegou-se, assim, ao golpe militar que criou as condições para uma alteração substancial na política tributária.

A reforma tributária teve como pilar básico a emenda constitucional 18/65, que posteriormente foi incorporada pela Constituição de 1967 e pela emenda constitucional 1/69. O código tributário nacional, criado em 1966 para vigorar a partir de 1967, completou a reforma através de um detalhamento das diretrizes gerais da nova política.

Conforme Oliveira,

“numa perspectiva mais ampla, os objetivos perseguidos pela reforma, refletem a necessidade de adequação do sistema tributário à situação em que se encontrava a economia e ao novo papel que se preparava para desempenhar no processo de acumulação de capital.”⁶

Segundo o mesmo autor os principais objetivos foram o de o Estado aumentar a captação de recursos financeiros, bem como de transformar o sistema tributário num instrumento para impulsionar, promover e orientar o processo de acumulação de capital. Acrescentamos que este foi caracterizado por uma centralização do capital, como vimos na primeira parte deste capítulo.

A centralização do capital, por sua vez, foi uma decorrência da correlação das forças políticas das últimas três décadas e consequência da política de desenvolvimento econômico. Com a emergência do regime militar, ganham poder o capital internacional e nacional, principalmente o de maior porte, e perdem poder os assalariados e demais segmentos sociais mais pobres que vinham organizando-se e reivindicando reformas de cunho social.

Ainda que preocupações de cunho social, como a redução das desigualdades regionais e a taxa progressiva das rendas mais elevadas, foram elencadas como objetivos⁸, secundários é verdade, da reforma tributária, a opção política feita pelas forças vencedoras de 1964 para o desenvolvimento econômico do país foi a da realização de uma poupança forçada⁹ na economia brasileira. A função desta foi a de juntar um maior excedente econômico possível com o objetivo de haver capital disponível para investimentos que gerassem uma maior produção econômica. Como os investimentos seriam feitos pelos detentores dos meios de produção e como os trabalhadores estavam desmobilizados em função da repressão, a poupança forçada foi extraída dos salários, através do achatamento salarial, e transferida para a iniciativa privada, o que resultou na centralização do capital.

No dizer de Oliveira:

“... a par da compressão salarial acionada desde a instauração do governo militar em 1964, entre outras medidas que visaram ampliar o poder aquisitivo das camadas de renda mais alta e acelerar a formação de capital, o sistema tributário foi progressivamente mutilado das suas intenções e ajustado à política concentrationista do modelo adotado, integrando-se plenamente ao painel de instrumentos de política econômica à disposição das autoridades governamentais.”¹⁰

ALTERAÇÕES PRODUZIDAS PELA REFORMA TRIBUTÁRIA

Comparando-se a emenda constitucional 18/65 com as normas tributárias existentes anteriormente a ela, partindo-se das existentes na Constituição de 1946, percebemos que houve uma depuração do direito tributário, uma maior or-

ganicidade do sistema tributário, uma ampliação das funções dos tributos e uma centralização destes, alterações estas que influíram no processo de concentração de renda e que passaremos a detalhar a partir de agora.

A *depuración do direito tributário* deu-se no sentido de que foram eliminadas as distorções a que nos referimos anteriormente e que implicavam dúvidas quanto à competência, o que, por sua vez, implicavam sobreposição de tributos e imprecisão dos fatos geradores de tributos. Na exposição de motivos do C. T. N., código este que foi elaborado para sistematizar os tributos da federação, o então Ministro da Fazenda Otávio Gouveia de Bulhões escreveu:

“A multiplicação e a acumulação de incidências tributárias, a despeito da separação formal dos impostos, dificultam e oneram a produção. Os empecilhos ao progresso estão se tornando alarmantes...”¹¹

A eliminação deste problema deu-se através de outra característica marcante da emenda constitucional em questão que é a *organicidade das normas tributárias*, assumindo assim uma forma mais clara de sistema tributário. Houve criação, eliminação e fusão de tributos que foram agrupados com base no tipo de atividade econômica, sendo eles assim subdivididos em impostos sobre o comércio exterior, sobre o patrimônio e a renda, sobre a produção e a circulação de bens e os especiais.

Outra característica importante é a de que foi dada maior importância à função que os tributos podem desempenhar como *instrumento de política econômica*, o que apontamos antes como sendo um dos próprios objetivos da reforma. Assim, os impostos de importação e de exportação passaram a ser definidos de acordo com a política de comércio exterior e que no caso era a da intensificação das exportações com o objetivo de obter divisas e para encontrar mercado para as manufaturas. O imposto de importação ainda passou a servir de mecanismo para capturar eventuais excedentes de renda resultantes da exportação.¹²

O imposto de renda, para além do papel que cumpre na arrecadação tributária, também passou a exercer mais amplamente funções de instrumento de política econômica, principalmente no sentido de estimular a poupança interna e dinamizar o mercado de capitais.¹³

O ex-ministro Bulhões explicita esta intenção quando afirma em sua exposição de motivos ao C. T. N. que o imposto de renda,

“além de captar receita adequada para os cofres públicos, é capaz, graças à flexibilidade de sua incidência, de promover a expansão econômica e corrigir as desigualdades da distribuição de renda social entre os indivíduos e entre as regiões do país”.¹⁴

Embora este imposto já vinha servindo como instrumento de política econômica, é a partir da reforma que ele passa a cumprir melhor esta tarefa.

Através de estímulos fiscais concedidos aos contribuintes do imposto de renda, o governo estimulou pessoas físicas e jurídicas a adquirirem papéis do governo, bem como estimulou a subscrição de ações de sociedades anônimas com a finalidade de aumentar o capital das mesmas, o que detalharemos melhor mais adiante. Desta forma é que o imposto de renda passou a atuar como instrumento de política econômica.

O imposto sobre operações financeiras, que foi criado por ocasião desta emenda, substituindo o imposto do selo, também passou a desempenhar funções junto ao processo de acumulação de capital. Através do manuseio de alquotas, incidência e incentivos passou a exercer um maior controle sobre o mercado financeiro, que, por sua vez, foi uma peça chave na mobilização de capitais para se promover o desenvolvimento econômico dentro da nova estratégia de acumulação de capital posta em prática com a ascensão dos militares ao poder em 1964, Oliveira falando do I. O. F. diz que

“sua idéia base consistia em complementar, de forma ordenada, a ação dos instrumentos monetários e fiscal na área dos mercados financeiro e de capital”.¹⁵

A centralização, por fim, ficou caracterizada pelo fato de que a maior parte dos mais importantes tributos ficaram sob competência da União. Isto ocorreu por intermédio do processo de fusão, eliminação ou criação dos tributos ou pela simples transferência da competência sobre tributos das esferas estadual ou municipal para a esfera da União. Desta forma destacamos que esta última ficou com a competência sobre ambos os impostos relativos ao comércio exterior, sobre o imposto de renda, os impostos especiais, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações financeiras.

A INFLUÊNCIA DA REFORMA NA CENTRALIZAÇÃO DO CAPITAL

As características que marcaram mais profundamente a reforma tributária, e que expusemos até aqui, influíram na centralização do capital da seguinte maneira: a utilização mais ampla do direito tributário como instrumento do processo de acumulação fez com que, como as próprias palavras já o dizem, ele passasse a ser utilizado como ferramenta em favor da política econômica adotada e que era concentracionista de renda.

Até então as normas tributárias produziam efeitos no campo econômico muito mais no sentido de produzir receita financeira para o Estado. A partir da reforma, além deste papel, passou-se a explorar a utilização das normas de modo a estimular ou desestimular comportamentos econômicos.

A depuração do direito tributário, bem como a organicidade do mesmo, foi feita por meio de uma sistematização das normas que permitiu uma melhor visualização do sistema tributário através do enxugamento do mesmo, o que possibilitou aos definidores da política tributária e da política econômica uma melhor avaliação dos efeitos que cada alteração realizada no âmbito do sistema viessem a produzir. Ou seja, ficou menos difícil avaliar as repercussões no campo econômico das modificações feitas nas normas tributárias e conseqüentemente ocorreu uma utilização mais eficaz do instrumental tributário em favor da política econômica a ser adotada.

A centralização dos tributos, concentrados principalmente nas mãos da União, permitiu que o poder central tivesse um maior controle do instrumental tributário e assim ficou mais fácil produzir os efeitos desejados no campo econômico. Desta forma, fica evidente a interligação desta característica com a da utilização do direito tributário como instrumento de política econômica.

Um testemunho da existência desta estratégia é o Fundo de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios criado através da emenda constitucional 18/65. No caso do Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal a União passou a arrecadar os recursos do I.R. (Imposto de Renda) e do I.P.I. (Imposto sobre Produtos Industrializados) para somente após repassar um determinado percentual aos Estados e Distrito Federal.

No âmbito estadual o mesmo mecanismo foi posto em prática através do I. C. M. (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias) cuja arrecadação passou a constituir o Fundo de Participação dos Municípios, que posteriormente eram distribuídos em cada estado, entre seus municípios.

Ainda que este fundo seja menos centralizado que o anterior, pelo fato de existir em cada estado, ele ainda é uma forma centralizada em nível estadual. Além disso a determinação do percentual das alíquotas ficou centralizada em nível de toda a federação, já que elas passaram a ser determinadas pelo Senado.

A prática centralizadora destes dois fundos ficou comprovada pelo abalo que provocou nas finanças estaduais e municipais,¹⁶ transformando-os em pedintes dos recursos federais e por conseqüência obrigando-os a seguir a política central sob pena de colapso.

O EXEMPLO DOS INCENTIVOS FISCAIS

Os incentivos fiscais constituem-se num exemplo muito claro de como ocorreu na prática a utilização de instrumentos tributários em favor de políticas econômicas e que resultaram na concentração de renda, Oliveira assim descreve:

"O mecanismo de incentivos, abatimentos, isenções e deduções fiscais, aprimorado e aprofundado a partir de 1964, emergiria como canalizador de uma apreciável parcela de recursos arrecadados para a atividade privada, como prioritários para a acumulação."¹⁷

O mesmo autor ainda assinala em seu livro¹⁸ que foi principalmente através de instrumentos tributários como as isenções, deduções, abatimentos e reduções de alíquotas que o Estado passou a transferir uma expressiva parcela de recursos arrecadados para os setores tidos como prioritários para o processo de acumulação de capital.

Os setores prioritários eram o setor empresarial, como mencionamos anteriormente, e, a partir do segundo governo militar, a camada social mais próxima do topo da pirâmide social,¹⁹ já que esta teria renda para adquirir bens de consumo duráveis o que ocuparia a capacidade ociosa do setor industrial correspondente e assim promoveria a continuidade do desenvolvimento industrial.

Os incentivos fiscais adotados no Brasil podem ser classificados em quatro tipos, que são: a) os destinados ao desenvolvimento de regiões atrasadas ou inexploradas; b) os destinados a estimular determinadas atividades produtivas; c) os destinados a fortalecer e ampliar o mercado de capitais; e d) os destinados a diversificar e ampliar a pauta de exportações.²⁰

São muitos os incentivos, entre os quais apresentamos os seguintes:

- nas áreas de abrangência da SUDENE (Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste) e da SUDAM (Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia) o incentivo consistia basicamente no abatimento de 50% do I.R. devido pelas pessoas jurídicas desde que estes recursos fossem investidos em projetos aprovados pelas respectivas superintendências;²¹
- no programa para o desenvolvimento do estado do Espírito Santo o benefício consistia numa utilização particularizada das vantagens do fundo que teve por origem o decreto-lei 157/67, da SUDEPE e da EMBRATUR, os quais apresentaremos mais adiante;²²
- na área de abrangência do PROVALE (Programa Especial para o Vale do São Francisco) os incentivos davam-se através do PIN e do PROTERRA, que também apresentaremos adiante;²³
- junto à SUDEPE (Superintendência do Desenvolvimento da Pesca) havia o abatimento de 50% do I.R. devido por pessoas jurídicas que investissem estes recursos na atividade pesqueira, isenção do I.I. (Imposto de Importação) e I.P.I. de bens de produção de equipamentos para a pesca, bem como dos próprios equipamentos para pesca, além da isenção do I.R. dos empreendimentos econômicos aprovados pela superintendência;²⁴
- junto à EMBRATUR (Empresa Brasileira de Turismo) havia a possibilidade das pessoas jurídicas que aplicassem em hotéis de turismo abaterem até 50% do valor devido a título de I.R.;²⁵
- as pessoas jurídicas que realizassem investimentos em florestamento e reflorestamento também eram estimuladas com o abatimento de 50% do I.R.;²⁶
- através do PROTERRA (Programa de Redistribuição de Terras e Estímulos à Agroindústria do Norte e Nordeste) as pessoas jurídicas podiam deduzir até 20% do total devido ao I.R. desde que estes valores fossem creditados na conta do programa;²⁷

- por meio do S.F.H. (Sistema Financeiro de Habitação) as pessoas físicas podiam abater até 15% da renda bruta, para fins de cálculo do I.R., das quantias aplicadas em depósitos e letras hipotecárias que fossem destinados à financiamentos de construção de habitações²⁸, bem como eram isentos do I.R. os rendimentos decorrentes de depósitos feitos em entidades do S.F.H.;²⁹
- por intermédio do programa de Desenvolvimento Industrial estava isenta do I.P.I. a importação de bens de produção sem similar nacional, bem como havia a depreciação acelerada e a concessão de crédito prêmio no valor equivalente ao I.P.I. para bens de capital adquiridos no mercado nacional, além do apoio financeiro preferencial nas entidades de crédito oficiais aos que se enquadrassem no programa;³⁰
- a ampliação do parque industrial de filial de empresa estrangeira instalada no Brasil era um investimento que tinha seu valor descontado nos lucros que serviam de base para o pagamento do I.R.;³¹
- as empresas de mineração podiam abater 20% da receita bruta, para fins de cálculo do lucro real para apuração do I.R. a pagar, nos primeiros dez anos de exploração de cada jazida,³² bem como podiam abater o valor correspondente à exportação de minerais elaborados abundantes do lucro sujeito ao I.R.;³³
- os recursos advindos da alienação de imóveis e que viessem a incorporar o capital de pessoa jurídica ou empresa individual podiam ser abatidos do cálculo do lucro real destinado à apuração do valor devido de I.R.;³⁴
- as pessoas jurídicas podiam deduzir até 1% do valor devido a título de I.R. desde que aplicassem o valor correspondente na compra de ações da EMBRAER (Empresa Brasileira de Aeronáutica S/A);³⁵
- as pessoas físicas e jurídicas que comprassem ações do Banco da Amazônia S/A e Banco do Nordeste do Brasil S/A podiam abater do I.R. até 50% do valor dispendido na compra das mesmas, desde que o total não ultrapassasse a 25% do total devido a título do referido imposto;³⁶
- o PIN (Programa de Integração Nacional) era um programa através do qual realizavam-se obras de infra-estrutura nas áreas de atuação da SUDENE e da SUDAM. Seus recursos eram constituídos de 30% das importâncias deduzidas do I.R. Assim, embora não constituía-se de um estímulo fiscal que representava uma capitalização direta por parte dos que descontavam em favor deste programa, havia um benefício indireto, já que utilizavam-se das obras,³⁷

- os devedores do I.T.R. (Imposto Territorial Rural) e das contribuições ao INCRA (Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária) foram beneficiados através da dispensa do pagamento de juros, multa e inclusive correção monetária dos referidos débitos desde que aplicassem os valores correspondentes em projetos agropecuários ou agroindustriais aprovados pela SUDENE ou SUDAM ou em planos de colonização aprovados pelo INCRA,³⁸
 - através da CONEP (Comissão Nacional de Estímulos à Estabilização de Preços) e da CIP (Comissão Interministerial de Preços) havia a previsão de estímulos fiscais na área do antigo imposto de consumo ou de vendas e consignação, posteriormente substituídos pelo imposto sobre produtos industrializados e sobre a circulação de mercadorias, além de estímulos no I.R. para as empresas industriais ou comerciais que cumprissem determinados requisitos de aumento da produtividade e de contenção de preços;³⁹
 - o decreto-lei 157, de 10/02/1967, concedia estímulos à capitalização através de abatimento do I.R. em valor correspondente à correção monetária das O.R.T.N.s (Ordem Reajustável do Tesouro Nacional), sendo que o total do abatimento não podia ultrapassar a 6% do imposto. Ainda concedia dedução do I.R. de 6% da importância efetivamente paga sob forma de dividendos aos acionistas da empresa. No mesmo decreto encontramos ainda a permissão para deduzir até 10% do I.R. devido pelas pessoas físicas e jurídicas desde que estas investissem o valor correspondente na aquisição de ações e debêntures;⁴⁰
 - a fusão, incorporação e abertura de capital de pessoas jurídicas eram estimuladas com a possibilidade que as mesmas tinham de reavaliarem os bens integrantes do ativo imobilizado acima dos limites da correção monetária até o valor do mercado, com isenção do I.R. incidente sobre o acréscimo de valor;⁴¹
 - a aquisição de Letras do Tesouro era estimulada através da não tributação da diferença entre o valor de compra e de venda das mesmas;⁴²
 - a exportação de produtos manufaturados foi estimulada com a possibilidade de dedução do valor correspondente às mesmas no cálculo do lucro sujeito ao imposto de renda;⁴³
- Os incentivos aqui apresentados não foram todos os existentes, e sim parte deles, que servem aqui para ilustrar um período em que eles foram particularmen-

te expressivos. Este período foi o da segunda metade da década de sessenta e começo da década de setenta, quando eles foram criados para atender metas econômicas.

A partir de 1982 tivemos outra onda de incentivos e estímulos com o objetivo de estimular as exportações. Isto ocorreu porque em setembro desse mesmo ano o F.M.I. (Fundo Monetário Internacional), representando os interesses da comunidade financeira internacional, comunicou às autoridades econômicas do Brasil que a partir daquele momento o país não só não receberia créditos novos ou para rolar a dívida, como deveria passar a desembolsar recursos próprios para pagar seus débitos internacionais. Como os detentores do comando da economia brasileira optaram por continuar a ter um bom relacionamento com o capital internacional, tiveram que estimular as exportações para obter dólares com a finalidade de pagar os credores internacionais. Neste momento os incentivos foram na área do I.E. (Imposto de Exportação), I.C.M., I.P.I., além de crédito à exportação.

No dizer de Oliveira,

“a abertura do leque de incentivos, quer a pessoas jurídicas ou físicas, confirma os objetivos de obtenção de taxas de crescimento elevadas, respaldadas na dinamização do mercado de capitais, na promoção das exportações, nos estímulos a setores deprimidos e no incentivo à realização de novos investimentos. Tendem a engendrar, também, em contrapartida, um fluxo real de renda para as camadas mais favorecidas da sociedade, contribuindo para acelerar a concentração dinâmica da renda e ajustar a estrutura da demanda por bens duráveis de consumo à estrutura da oferta”⁴⁴

A última frase da afirmação revela uma consequência dos incentivos fiscais que nos interessa nesse capítulo, ou seja, a concentração de renda promovida pela legislação tributária.

Esta última contribuiu de forma indireta no processo e concentração de renda, no momento em que cumpriu papel de instrumento de uma política econômica centralizadora de capital. Contribuiu diretamente quando, como vimos nos exemplos de incentivos, beneficiava principalmente o setor empresarial e pessoas físicas de mais posses.

Por exemplo, foram vários os estímulos na área do I.R. das pessoas físicas, a ponto da alíquota ter ficado em torno de 20% no ano de 1972 para este seg-

mento de contribuintes, quando a alíquota legal do imposto estava estipulada em 30%.⁴⁵ Poderia ser contra-argumentado que este benefício não se constituiu numa vantagem tendo em vista que segmentos sociais pobres estão isentos do imposto. Acontece que a tabela progressiva de alíquotas do I.R. possui uma faixa de isenção muito estreita, ou seja, válida para rendas baixíssimas, após a qual inicia-se uma faixa de incidência composta por contribuintes que, mesmo possuindo uma renda um pouco superior à da primeira faixa, ainda são pessoas de baixa renda. Além disso, o I.R. que recai sobre o lucro é considerado um custo empresarial e como tal é transferido ao consumidor final. Assim, na prática, era este último quem transferia sua renda para os empresários realizarem seus investimentos.

Os dados apresentados na tabela testemunham a concentração de renda ocorrida através do I.R. A tributação na fonte aumentou para os rendimentos do trabalho de 7,2% em 1960 para 35,3% em 1974, ao passo que para aumentos de capital baixou de 25,6% em 1960 para 0,03% em 1974.

Nos casos do I.P.I., I.I. e I.C.M. também houve transferência de renda do consumidor final ao empresário que investia os recursos ao invés de transferi-los ao Estado. Além disso, os contribuintes deixavam de receber o retorno social do pagamento do tributo.

TABELA — Imposto de Renda: Índice de Participação das Principais Espécies de Rendimentos Retidos na Fonte. Pessoas Físicas e Jurídicas

Espécie de Rendimentos	1960	1964	1968	1971	1974
Trabalho	7,2	11,2	28,0	31,1	35,3
Residentes Exterior	31,1	26,9	26,9	22,5	22,7
Aumentos Capital	25,6	28,3	12,2	0,2	0,03
Remuneração Serv. Prest.	4,1	3,0	8,4	10,3	9,0
Dividendos Ações Port.	11,4	3,1	3,8	2,8	2,5
Outros	20,6	27,5	20,7	33,1	30,5
Total	100	100	100	100	100

FONTE: Anuário Económico Fiscal.

No caso do estímulo dado através do I.T.R. também tem-se como decorrência a concentração da renda, já que uma receita pública é diretamente transferida para um setor proprietário, além de beneficiar justamente os sonegadores do imposto, entre os quais figuram normalmente grandes proprietários.

Um testemunho do efeito concentrador de renda a partir de incentivos fiscais é o que vemos num estudo da própria SUDENE, divulgado no Jornal do Brasil de 10/09/1978, que relata que "modificações importantes no uso dos recursos ou no sistema de distribuição de renda, que é o que realmente interessa, não tem ocorrido" ... "ou melhor, alguns têm ocorrido mas em sentido contrário aos interesses da classe trabalhadora, como é o caso da substituição de culturas alimentares por pastos e de elevação do custo de vida de modo mais rápido que a elevação dos salários". Ainda afirma que, como resultado de incentivos em sua área, houve uma concentração da renda no campo, onde beneficia um grupo constituído apenas de cerca de 1% dos proprietários, precisamente os mais ricos.⁴⁶

Na área empresarial uma informação mais recente dá conta de que apenas setecentas empresas produtoras de motocicletas, relógios, televisores, etc. são beneficiadas pelos incentivos na área de abrangência da SUPRAMA (Superintendência da Zona Franca de Manaus).⁴⁷

O PESO ACENTUADO DOS IMPOSTOS INDIRETOS

Além dos incentivos fiscais e de características da reforma tributária, existem outros causadores de concentração de renda no âmbito do direito tributário. Este é o caso da grande importância que os impostos indiretos assumem em nosso sistema tributário.

Em nível federal, por exemplo, no exercício de 1991 os impostos indiretos foram os responsáveis por 73,5% da arrecadação e os diretos por 26,5%.⁴⁸ Em nível estadual e municipal estes percentuais também são elevados tendo em vista a grande importância que assume o I.C.M.S. na arrecadação tributária destes entes de direito público.

Este tipo de imposto tem por característica a possibilidade do contribuinte transferir o valor pago a título de imposto para outra pessoa. Outra característica, decorrente desta possibilidade de transferência do valor, é a de que não há uma

relação entre características particulares de quem de fato pagará o tributo, tais como sua renda e suas propriedades, e o valor pago. Nívela todos os contribuintes, já que diante de uma mesma situação geradora de tributo, contribuintes com características completamente distintas pagarão o mesmo valor. São impostos que desconsideram o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual indivíduos de igual (utilizando-se aqui o que diz Ricca Salerno) condição econômica devem pagar quotas iguais e indivíduos de condição diversa, quotas diferentes.⁴⁹

Como os impostos indiretos implicam que contribuintes com diferentes condições econômicas paguem o mesmo valor, é comum o fato de que contribuintes de menos posses paguem o mesmo que os de mais posses. Portanto, poderíamos afirmar que há uma concentração de renda quando estamos diante de impostos indiretos. Inclusive nos impostos progressivos, que são aqueles nos quais existem alíquotas crescentes segundo faixas crescentes de característica econômica dos contribuintes, este fenômeno pode acontecer, já que a alíquota maior de um contribuinte de posses maiores pode ser proporcionalmente pequena se comparada com a alíquota paga por um contribuinte de menores posses. Assim sendo, esse último terá que desfazer-se de uma parcela maior de seu patrimônio para saldar seu débito, se comparado com o primeiro, desta forma resultando numa permanência da concentração da renda.

A SONEGAÇÃO FISCAL

A sonegação fiscal é outra prática concentradora de renda encontrada no direito tributário.

Além da legislação tributária já ser concentradora de renda, encontramos outras práticas que terminam por ter o mesmo efeito. É o caso da sonegação de tributos. Ainda que seja difícil avaliar com precisão a dimensão da sonegação em razão de sua própria natureza, que implica ocultação de fatos que seriam geradores de tributos, freqüentemente encontramos a publicação de estimativas da mesma. Estas são calculadas a partir do cruzamento das informações da contribuição tributária com outras informações.⁵⁰

Por exemplo, no segundo semestre de 1992 a C. P. I. (Comissão Parlamentar de Inquérito) instaurada para apurar a sonegação fiscal concluiu que no

Brasil "para cada cruzeiro que se arrecada, outro é sonegado", ou seja 50% é sonegado.⁵¹ É um percentual alto se comparado com a sonegação na Europa, que é de 10% ou no Chile, que, a exemplo do Brasil, é terceiro mundista e latino americano e onde a sonegação está na faixa de 15%.⁵²

Há outros exemplos. A receita federal informou que a média brasileira de sonegação do I. R. em 1991 foi de 59%, chegando a 70% em determinadas regiões, indicando uma tendência crescente, por ser maior do que em anos anteriores e por se esperar um percentual maior para 1992.⁵³

No âmbito do I. T. R. a sonegação é ainda maior, pois está estimada em 80% do valor que deveria ser arrecadado.⁵⁴

No I. C. M. S. um caso relevante é a sonegação em função do abate não contabilizado de boi gordo no país nos últimos quinze anos. A evasão foi estimada em US\$ 5 bilhões.⁵⁵ A não contabilização além de implicar no não pagamento do I. C. M. S., também significa de I. R., FINSOCIAL, FUNRURAL e P. I. S..

Outro caso de sonegação é apresentado pelo Ministério do Trabalho e Previdência que estima em 40% o não pagamento do F. G. T. S. devido e, a exemplo do que ocorre com o I. R., observa-se uma tendência de aumento deste percentual.⁵⁶

A evasão tributária ocorre pela simples omissão no recolhimento do tributo ou pela prática de atos que escondem os fatos realmente ocorridos. Estes são os casos da utilização de documentos inidôneos como notas frias, notas calçadas (em que a primeira via não corresponde com os dados da segunda, através do uso de um calço sobre o carbono), nota paralela (quando há dois talões com a mesma numeração) e a nota graciosa (quando uma empresa emite uma nota por serviço não executado).⁵⁷ Há ainda outros casos, como a majoração de despesas e custos, variação monetária falsa, omissão de receita e operações fraudulentas no mercado financeiro.⁵⁸

A sonegação fiscal acaba tornando-se uma prática concentradora de renda porque as oportunidades de praticá-la são maiores a segmentos de maior renda. Por vezes, inclusive, nos deparamos com notícias explícitas, como a que nos referimos na nota número 57 (final do artigo), dando conta de que o mercado financeiro foi campeão de sonegação do I. R. em 1991, justamente o setor que vem acumulando os maiores lucros com a política econômica atual e que por este motivo teria melhores condições de contribuir com os cofres públicos. Ainda neste

exemplo percebe-se que este tipo de ilicitude é prática comum, tendo em vista que 137 das 150 instituições financeiras fiscalizadas sonegaram I. R.⁵⁹ A não extração da nota fiscal de compra e venda e de recibo por prestação de serviços são públicos e notórios e também representam formas de sonegação.

Por outro lado, a sonegação é mais difícil de ser concretizada nos segmentos sociais menos favorecidos, se comparado com o outro segmento social ao qual nos referimos anteriormente. Exemplo disto é o desconto já na fonte do I. R. incidente sobre os rendimentos do trabalho assalariado, que é uma das principais fontes de sustento dos que possuem renda inferior, sendo praticamente impossível a sonegação nesta forma de recolhimento de tributo.

Além desse exemplo há o caso da dificuldade do contribuinte de fato, quando está na posição de consumidor, por exemplo, de controlar o efetivo recolhimento do tributo por parte do contribuinte de direito, o que permite na prática que o primeiro pague o tributo ao segundo que, por sua vez, deixa de recolhê-lo aos cofres públicos e apropria-se indebitamente do mesmo. Desta maneira, além deste segmento social menos favorecido pagar um tributo que agride o princípio da capacidade contributiva, por ser indireto, ele transfere renda diretamente ao segmento social mais rico e ainda fica sem poder usufruir dos serviços e investimentos prestados pelo Estado a partir da arrecadação tributária.

A sonegação é resultante de um conjunto de fatores. Por exemplo, existem deficiências na fiscalização, resultante do número insignificante de fiscais e da falta de entrosamento entre órgãos estatais que armazenam informações sobre contribuintes⁶⁰, política salarial instável dos fiscais e prática de propina. Outro estímulo à sonegação é a existência de penalidades relativamente baixas aos sonegadores, sendo preferível correr o risco de ser autuado pelo fisco, o que representa muitas vezes uma possibilidade pequena em razão dos problemas de fiscalização, do que pagar em dia os impostos. Ainda que o contribuinte pague os tributos, existe a prática de pagar com atraso. Deste modo o risco de ser flagrado pela fiscalização diminui e, pagando, evita-se o acréscimo de percentuais altos de multa no valor do débito, o que ocorre quando há autuação.

Estas práticas, conforme empresas de consultoria, decorrem do fato de que muitas vezes é financeiramente vantajoso ao empresário pagar tributos com correção monetária, juros e multa em decorrência de atraso, do que pagá-los em dia e buscar dinheiro para capital de giro no mercado financeiro.⁶¹

Em outros casos vemos até estímulos à prática da sonegação, como já mencionamos no caso do I. T. R. no qual os juros, multas e correção monetária decorrentes do não pagamento foram utilizados na política de incentivos fiscais. Outro exemplo de estímulo à sonegação encontrado frequentemente é a anistia concedida aos devedores do I. P. T. U. no início de novas gestões nas prefeituras.⁶²

Se é verdade que os fatores causadores da sonegação são decorrentes, em muitos casos, de carência de recursos públicos, também é verdade que eles são decorrentes de decisão política (o que pode ocorrer pela simples omissão em relação aos problemas causadores da evasão fiscal), tendo em vista que, se o problema fosse de carência de recursos públicos, mais do que nunca estariam justificados investimentos com fiscalização, pois isto aumentaria os ingressos financeiros nos cofres públicos. Prova de que falta vontade política para combater a sonegação são as campanhas de fiscalização⁶³ feitas esporadicamente e que resultam em aumento da arrecadação em valores muito superiores aos realmente fiscalizados. Portanto, há, em última análise, uma decisão política que respalda a sonegação, sendo relevante para este trabalho o fato de que isso traduz-se em concentração de renda.

Portanto, é através dos efeitos produzidos pelas características que marcam a reforma tributária, como foram os casos da depuração e da organicidade das normas tributárias, da utilização das mesmas como instrumento de política econômica e da centralização da receita tributária; bem como da política de incentivos fiscais, da predominância dos tributos indiretos e da prática da sonegação fiscal que observamos formas pelas quais o direito tributário contribuiu com o processo de concentração de renda no Brasil, que, por sua vez, constituiu-se numa das mais fortes causas dos gravíssimos problemas sociais de nossa sociedade.

NOTAS

¹ O relatório fornece estatísticas básicas sobre 129 países-membros, afora aqueles com população inferior a um milhão de habitantes. No ano de 1988 apresentou informações de distribuição de renda de 46 países.

² OLIVEIRA, F. A. *A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil*. Belo Horizonte : Oficina de Livros, 1991. p.36.

- 3 *Ibidem*, p.35.
- 4 Maior detalhamento no trabalho "L'Internationalisation de la Production au Bresil e ses Effects" de Carlos Alberto Plastino e Herbert de Souza, publicado pelo IRJ/PUC em 1981.
- 5 *Ibidem*, p.30.
- 6 *Ibidem*, p.48.
- 7 Utilizamos o conceito de acumulação de capital e centralização de capital baseado em Paul Singer, que em seu livro *Curso de Introdução à economia Política*, edição de 1975, afirma na página 57 que "acumulação de capital é o processo pelo qual uma parte do excedente econômico é convertida em novo capital" e na página 76 escreve que "o processo de centralização atua como uma força de atração dos capitais maiores sobre os menores".
- 8 OLIVEIRA. Op. Cit. p.49.
- 9 SINGER. Op. cit.
- 10 *Op. cit.* p.132.
- 11 In: BALEIRO, A. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro, 1970. p.43.
- 12 OLIVEIRA. Op. Cit. p.68-9.
- 13 *Ibidem*, p.70.
- 14 BALEIRO, op. cit. p.46.
- 15 *Op. Cit.* p.75.
- 16 OLIVEIRA, p.144
- 17 *Op. cit.* p.89.
- 18 *Op. cit.* p. 132.
- 19 *Op. cit.* p.96.
- 20 CONTADOR, C. R. *A transferência do imposto de renda e incentivos fiscais no Brasil*. Rio de Janeiro : Instituto de Planejamento Econômico e Social, 1976. p.22.
- 21 Incentivo fixado pela lei 4.239 de 27/06/1963, no caso da SUDENE, e pelas leis 5.122 de 28/09/66, 5.173 e 5.174, ambas de 27/10/1966, e pelo decreto-lei 291, de 28/02/1967, no caso da SUDAM.
- 22 Incentivos estabelecidos pelo decreto-lei 880, de 18/09/1969.
- 23 Programa criado pelo decreto-lei 1.207, de 07/02/1972.
- 24 Estímulos previstos no decreto-lei 221, de 28/02/1967.
- 25 Previsto no decreto-lei 55, de 18/11/1966.
- 26 Artigo 1º, parágrafo 3º, da lei 5.106, de 02/09/1966.
- 27 Artigo 6º decreto-lei 1.179, de 06/07/1971.
- 28 Artigo 14º, "c", da lei 4.357, de 16/07/1964.
- 29 Artigo 6º da lei 5.455, de 19/06/1968.
- 30 Artigo 1º do decreto-lei 137, de 07/12/1970.
- 31 Artigo 97 do Regulamento do Imposto de Renda (decreto 58.800/66) e acordo nº 7.351, de 06/07/1967, do 1º Conselho de Contribuintes, p.482.
- 32 Artigo 1º, do decreto-lei 1.096, de 23/03/1970.
- 33 Artigo 1º, I, do decreto-lei 1.240, de 11/10/1972.
- 34 Artigo 1º decreto-lei 1260, de 26/02/1973.
- 35 Artigo 7º do decreto-lei 770, de 19/08/1969.
- 36 Artigo 2º do decreto-lei 1.138, de 11/12/1970.
- 37 Artigo 5º do decreto-lei 1.106, de 16/06/1970.
- 38 Artigos 1º e 4º do decreto-lei 1.128, de 13/10/1970.
- 39 Artigos 2º e 3º da lei 4.663, de 03/06/1965 e decreto-lei 38, de 18/11/1966.
- 40 Artigos 2º, 3º e 4º do decreto mencionado.
- 41 Artigo 1º do decreto-lei 1.128, de 16/07/1971.
- 42 Artigo 6º do decreto-lei 1.079, de 29/01/1970.
- 43 Artigo 5º da lei 4.663, de 03/06/1965.
- 44 *Op. cit.*, p.98.
- 45 OLIVEIRA, p.110.
- 46 In: MACHADO. *A concentração de renda e o sistema tributário*. p.101 e 103.
- 47 FIGUEIREDO, Odail. SUFRAMA, a Ilha de Privilégios que Derrubou Zélia. In: *Jornal do Brasil*. Rio de Janeiro. 19/05/91. p.8.
- 48 Dados obtidos a partir da tabela da obra *Arrecadação dos Tributos Federais*. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Brasília, 1992. p.11. Consideramos como impostos diretos o I.T.R., o I.R. relativo a pessoas físicas

e o I.R. retido na fonte de rendimentos do trabalho. Nos impostos indiretos consideramos, além do I.I., I.E., I.O.F. e I.P.I.; o I.R. das pessoas jurídicas e o I.R. retido na fonte de rendimentos do capital, remessas ao exterior e outros rendimentos retidos na fonte. Estes últimos normalmente são classificados como impostos diretos pela dogmática jurídica. Caso observarmos os lançamentos contábeis legais até poderíamos chegar a esta mesma conclusão, mas a análise do que ocorre na prática econômica do repasse dos custos de produção ao consumidor final demonstra que o mais correto é adotarmos o conceito de imposto indireto como sendo aquele em que é possível aos contribuintes de direito repassar o valor do imposto a outro contribuinte. Seguindo este último raciocínio, estes últimos impostos a que nos referimos devem ser classificados como impostos indiretos.

49 In: OLIVEIRA, J. D. *Capacidade contributiva*. p.35.

50 Por exemplo, cruzam-se os valores pagos a título de I. C. M. S. da comercialização da carne bovina com números de cabeças de gado e o percentual de desfrute destes animais, fornecidos por associações classistas.

51 *Jornal do Brasil. Itamar quer combater a sonegação. Caderno Negócios e Finanças. 29/10/1992, p.8.*

52 DIEGUEZ, Consuelo. Receita emperra a reforma fiscal. Caderno Negócios e Finanças. *Jornal do Brasil*. Rio de Janeiro, 17/05/1992. p.1.

53 *Jornal O Globo*. Sonegação do Imposto de Renda no Brasil atingiu 59% em 1991. Rio de Janeiro. 01/11/92.

54 ALVAREZ, Manoel. Este é o boi que revoa. *Jornal Brasil Agora*. 2ª quinzena/fevereiro/1992. p.5

55 *Ibidem*.

56 *Jornal do Brasil*. Opção é não pagar F. G. T. S.. Caderno Negócios e Finanças. 29/03/1992. p.3 et *Jornal do Brasil*. Ministério poderá acionar empresa. Caderno Negócios e Finanças, 08/04/1992. p.3.

57 *Jornal do Brasil*. Mercado financeiro sonegou mais. Caderno Negócios e Finanças. Rio de Janeiro, 08/04/1992. p.3.

58 *Idem* nota 53.

59 *Idem* nota 57.

60 *Idem* nota 51.

61 CALDAS, Corina. Lei estimula atrasar pagamento. *Jornal do Brasil*, Rio de Janeiro, 29/03/1992. Caderno Negócios e Finanças. p.3 et Calote pode sair mais barato que empréstimo. *Jornal do Brasil*, Rio de Janeiro, 29/03/1992. Caderno Negócios e Finanças. p.3.

62 LOUREIRO, Raul Cid. Justiça Fiscal. *Jornal do Brasil*, Rio de Janeiro, 13/05/1991. p.9.

63 TOTTI, Iuri. Arrecadação cresce 17,9% no Rio. *Jornal do Brasil*, Rio de Janeiro, 12/11/1991. Caderno Negócios e Finanças, p.3. Receita indicia mais sonegadores. *Jornal do Brasil*. Rio de Janeiro 25/03/1992, p.1. et Ministério poderá acionar empresas. *Jornal do Brasil*, Rio de Janeiro, 08/04/1992. Caderno Negócios e Finanças. p.3.