

NOTAS E COMENTÁRIOS

ALTERAÇÕES NA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA — 1977/1978

FABIO FANUCCHI*

1. *Base do estudo.* Em dois decretos-leis da mesma data (7.12.76) de n.os 1.493 e 1.494, o presidente da República dita alterações fundamentais na legislação do imposto de renda. O presente estudo refere-se a essas alterações, e as remissões a dispositivos de legislação, sem ressalva feita, são do diploma que titula cada um dos dois capítulos em que dividimos o trabalho.

I. DECRETO-LEI Nº 1.493/76

2. *Declaração simplificada e desconto-padrão.* O formulário simplificado de declaração de rendimentos das pessoas físicas, introduzido na legislação no exercício financeiro corrente, por exigência do presidente da República e concretizado pelo Decreto-lei nº 1.424, de 3.11.75, acaba de ter ampliada a sua utilização. O mesmo se deu em relação ao chamado “desconto-padrão” (porque envolve deduções cedulares e abatimentos sob única regra jurídica).

O formulário simplificado, quando surgiu, admitia como utilizadores dele e do desconto-padrão contribuintes pessoas físicas com rendimentos brutos de até Cr\$ 108 mil, sendo até 90% deles classificáveis na cédula “C” (rendimentos de assalariados e a estes assemelhados). Nessa época, o desconto-padrão, ou seja, a soma de deduções cedulares e de abatimentos, exceto os relativos a encargos de família e a despesas com médicos, dentistas e hospitais, era de 20% do rendimento bruto.

Aquele valor-base de Cr\$ 108 mil deveria ser alterado, neste ano, por efeito de correção monetária. Como o coeficiente de correção é de 1,35, o limite

* Professor da Universidade Mackenzie, São Paulo.

passaria a ser de Cr\$ 145.800,00, por simples adaptação da legislação pre-existente.

Para o exercício financeiro de 1977, as regras legais pertinentes ao assunto passam a ser as que se seguem (art. 1º):

2.1 O formulário simplificado de declaração de rendimentos, bem como o desconto-padrão agora aumentado para 25% do rendimento, poderá ser utilizado por quem tenha rendimento bruto anual classificável na cédula “C” não superior a Cr\$ 200 mil.

2.2. Como antes, o desconto-padrão de até Cr\$ 50 mil (se o rendimento for no limite permitido para utilização da fórmula) não precisa ser comprovado por documentação e nem precisará ser indicada a espécie de dispêndio realizado pelo contribuinte.

2.3 Também como antes, com a novidade legal que adiante será examinada (item 3), o desconto-padrão substitui todas as deduções e todos os abatimentos da renda bruta, previstos na legislação, exceto os relativos a encargos de família e os equiparados a estes (de menor pobre que o contribuinte crie ou eduque, de companheira com quem viva há mais de cinco anos, etc.), os pagamentos efetuados a médicos e a dentistas, as despesas com hospitalização e o recém-admitido abatimento representado por despesas com aluguel, no limite anual e atual de Cr\$ 7.200,00.

2.4 Também se poderá utilizar do formulário simplificado o contribuinte com rendimentos classificáveis em qualquer das cédulas da declaração e o contribuinte com rendimentos da cédula “C” em valor anual superior ao limite de Cr\$ 200 mil. Todavia, aquele que optar pela fórmula simplificada calculará o desconto-padrão exclusivamente sobre o rendimento bruto da cédula “C”, respeitando o limite máximo de Cr\$ 50 mil.

2.5 Além dessas regras básicas, o ministro da Fazenda poderá fixar condições para o exercício da opção pela fórmula simplificada de declaração de rendimentos.

2.6 A Secretaria da Receita Federal ditará o modelo do formulário simplificado.

Resta estabelecer quais os rendimentos classificáveis na cédula “C”. São eles (art. 31 do RIR):

2.7 Em primeiro lugar, a remuneração total do assalariado e do funcionário público, típico rendimento dessa cédula. Portanto, tudo o que o contribuinte receba por exercício de emprego, cargo ou função.

2.8 Das importâncias em dinheiro recebidas a título de alimentos ou pensões, em face das normas de direito de família e em cumprimento de acordo ou de decisão judicial, inclusive alimentos provisionais ou provisórios.

2.9 A remuneração *pro-labore* de conselheiros fiscais e de administração, de diretores e de administradores, ou de titulares ou sócios de empresas.

2.10 A remuneração dos antigamente denominados “avulsos”, pela legislação de previdência social, ou seja, daqueles que prestem serviços a diversas empresas, agrupadas ou não em sindicatos.

2.11 Os juros de mora pelo atraso de pagamento dessas remunerações.

2.12 A quarta parte dos rendimentos de trabalho assalariado dos que recebam, em moeda estrangeira, de autarquias ou repartições do Governo brasileiro, situados no exterior.

3. *A companheira como dependente.* Até o momento, por determinação contida no § 5º do art. 70 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 76.186, de 2.9.75, o contribuinte que fosse desquitado e que não respondesse pelo sustento do ex-cônjuge podia abater como encargo de família pessoa que vivesse sob sua exclusiva dependência econômica, no mínimo há cinco anos, desde que a tivesse incluído entre seus beneficiários e desde que subsistisse impedimento legal para o casamento. A regra legal correlata a essa, agora introduzida na legislação (art. 2º), não mais condiciona a possibilidade de abatimento ao fato de o contribuinte não responder pelo sustento do ex-cônjuge, o que é racional, visto como os alimentos ou pensões, que antes não eram, agora são tributáveis (§ 1º do art. 31 do RIR).

Em termos simples: o contribuinte pode considerar como dependente a pessoa que com ele viva no mínimo há cinco anos e com quem esteja legalmente impedido de casar em virtude de desquite de um deles ou de ambos, desde que tenha incluído essa pessoa como sua beneficiária, na previdência social ou em apólice de seguro, se à previdência social não estiver vinculado.

4. *Despesas com aluguel.* De há muito que se fazia presente o pleito do reconhecimento das despesas com aluguel, como abatimento da renda bruta. Finalmente, embora restringida ao máximo a concessão, surge na legislação a possibilidade.

Poderá ser abatida da renda bruta das pessoas físicas a despesa realizada com aluguel, ou em razão de contrato formalmente distinto do de locação, desde que em pagamento pelo uso ou ocupação de imóvel utilizado como residência, até o limite anual de Cr\$ 7.200,00 (art. 3º). Esse abatimento não ficará limitado a 50% da renda bruta, a exemplo do que ocorre com a maio-

ria dos abatimentos consagrados na legislação, exceto tão-só os encargos de família e as despesas com médico, dentista e hospitalização.

Esta nova regra legal merece algumas considerações.

Em princípio, note-se que o limite (inexpressivo) fixado para o abatimento é *anual*, não significando que se admita tão-só abatimentos que traduzam aluguéis mensais de Cr\$ 600,00 e que se legitima o abatimento se o aluguel pago for de 12 meses, perfazendo o limite. Também abatível será o aluguel de um mês (de dezembro do ano-base, por exemplo), mesmo que no montante igual ou superior a Cr\$ 7.200,00.

O que é importante considerar é que o aluguel cubra locação de prédio que tenha servido de residência do contribuinte (não de domicílio). Assim, mesmo aquela residência transitória gera direito ao abatimento.

Se o imóvel, além de residência, serve para localização de atividades profissionais do contribuinte (como escritório, por exemplo), o valor do aluguel tanto pode ser considerado dedução cedular (1/5 ou 20% do valor global, na forma do § 3º do art. 48 do RIR), como pode ser considerado abatimento da renda bruta, desde que o valor da locação comporte essa dupla consideração. Assim, por exemplo, se a locação for de Cr\$ 30 mil anuais, como dedução poderá ser considerada a importância de Cr\$ 6 mil e como abatimento Cr\$ 7.200,00

Critique-se o limite fixado para o abatimento, absolutamente irreal e inoperante como concessão do legislador. Acontecerá que para nenhum contribuinte o abatimento pode ser considerado valioso, visto como aquelas pessoas para quem é (os que pagam aluguel tão baixo), dele não precisarão, por não serem sequer contribuintes do imposto. Mais lógica seria a concessão do abatimento com limite fixado em proporção à renda bruta, como eram os abatimentos de despesas de instrução e de juros, que também são modificados, para muito pior, com as alterações aqui estudadas (itens 5 e 34). E lógica seria porque a locação é um item de economia doméstica proporcional ao poderio financeiro do indivíduo. Cremos que nessa base também poderia ser fixado um limite máximo, mas não tão ridículo como o que consta do diploma aqui analisado.

Disso decorre uma conclusão legítima: o item “aluguel” não mais se integra no limite de isenção pessoal fixado na legislação, como alegava a Fazenda até então.

5. *Despesas com instrução.* Este é outro detalhe da legislação que se modifica substancialmente.

Até então, o contribuinte podia abater de sua renda bruta despesas relativas aos gastos que realizasse com a instrução própria e de seus dependentes. O limite fixado em lei era de 20% da renda bruta.

Agora, poderão ser abatidas da renda bruta até o limite individual de Cr\$ 8 mil, ou limite global correspondente a esse valor multiplicado pelo número de pessoas com quem sejam realizadas as despesas feitas com a instrução do contribuinte, de seus dependentes e dos menores que crie ou eduque, desde que não apresentem declaração em separado (art. 4º).

A condição aí exposta é alternativa, isto é, o limite maior do abatimento é igual ao limite individual (Cr\$ 8 mil) multiplicado pelo número de pessoas com quem sejam realizadas despesas de instrução. De tal sorte que se verificar-se um gasto de Cr\$ 24 mil com três pessoas que gerem essas despesas, pouco importa que uma delas tenha gerado dispêndio de Cr\$ mil e as outras duas somadas Cr\$ 23 mil, sendo legítimo o abatimento, mesmo assim. Foi como concluiu a Secretaria da Receita Federal, em publicação feita no jornal *O Estado de São Paulo* de 9.12.76, p. 55 (item 4 da análise do Decreto-lei nº 1.493/76).

Alarma verificar a base em que se fundamenta a alteração constante do item 6 da exposição de motivos do ministro da Fazenda que acompanhou o projeto de decreto-lei:

“6. Por sua vez, o art. 4º contém medidas acentuadamente corretivas de distorções de cunho regressivo do imposto, eis que, anteriormente, as despesas com instrução estavam limitadas a 20% da renda bruta, o que permitia aos contribuintes de renda mais elevada custearem cursos dispendiosos, ao amparo do benefício fiscal, enquanto que os de menor renda estavam, de fato, desde logo, excluídos de igualação no benefício. Agora, corrige-se a distorção, limitando-se o montante de abatimento àquele título a Cr\$ 8 mil por pessoa, ou ao valor global correspondente à multiplicação do limite individual pelo número de pessoas a que se referirem as despesas com instrução”.

Como se isso fosse ideal num país carente de conhecimentos técnicos e científicos, como é o nosso (olhe-se para a importação de *know-how* e a inexpressiva premiação internacional de cientistas brasileiros), a norma visa equilibrar científica e tecnicamente por baixo... Não é essa uma explicação teleológica que se deva aceitar impassivelmente, até porque, dentro da legislação, somam-se incentivos fiscais à exportação de tecnologia (Decreto-lei

nº 1.418/75). Isso sem falar na carência de artistas e atletas, que podem ser formados se a eles se der acesso a melhores níveis de instrução.

De tudo que pode ser criticado pela medida tomada, há um detalhe que demonstra a ausência de conhecimento do custo de estudos no País, em nossos dias. O volume individual do abatimento pode ser mais do que suficiente em pequenas cidades do interior. Todavia, será deficiente em cidades como São Paulo, onde são comuns anuidades escolares superiores ao limite legislado. Só com a anuidade escolar estará exaurido o limite do abatimento, nada sobrando para as despesas necessárias de condução, de indispensáveis livros, cadernos, etc.

Nessa questão, é preciso considerar que um pai não deve sentir limitado e reprovado pelo Governo o seu gasto na instrução dos filhos, entendendo que a eles não deva propiciar o melhor ensinamento, se as suas rendas o permitem. O aspecto psicológico deveria ser pesado nessa questão, mormente quando, com o beneplácito das autoridades, incentivam-se as empresas a adotarem atletas. Talvez fosse melhor para o País que os pais com maiores recursos financeiros dessem a seus filhos instrução que formasse técnicos, cientistas e artistas, ou mesmo atletas. Assim preparados, com uma quota-parte sustentada pela Nação com o valor não arrecadado do imposto de renda, esses elementos poderiam propiciar instrução mais barata, no futuro, àqueles cujos pais não podem custear os reprovados “cursos dispendiosos” do presente...

6. *Isenção*. Passam a ser isentos do imposto de renda, temporariamente (os recebidos nos primeiros 12 meses que se seguirem à data em que ocorrer o óbito), as pensões, os meios-soldos e qualquer outro rendimento de igual natureza, recebidos de antigo empregador, de instituições de previdência, de caixa de aposentadoria ou de entidades governamentais, em virtude de empregos, cargos ou funções exercidos no passado por pessoa falecida e percebidos (art. 5º):

- a) pelo cônjuge viúvo (*caput*);
- b) pelos filhos e outros beneficiários, menores ou incapazes, que do falecido eram dependentes (parágrafo).

A condição de dependência referida envolve o relacionamento de ascendência ou descendência e, até mesmo, de adoção, de criação e, em resumo, todo o relacionamento entre o *de cujus* e o beneficiário da isenção, reconhecido como de dependência pela legislação do imposto de renda.

A classificação do rendimento isento na declaração de rendimentos, como todos os que gozam de idêntico benefício fiscal, será no campo reservado aos não-tributáveis.

O cômputo de 12 meses será corrido, de tal sorte que é possível classificar, numa só declaração de rendimentos, parte das vantagens recebidas como não-tributável e outra parte como tributável. Por exemplo: se o óbito ocorrer em junho de um ano e a vantagem for recebida no ano do óbito, na declaração de rendimentos que se seguir ao falecimento, todo o rendimento percebido (relativo a seis meses) será não-tributável; já na declaração subsequente, parte do rendimento (relativo a mais seis meses) será isenta e a outra parte tributada (seis meses que completam o ano após a data do falecimento).

7. Imposto na fonte sobre frete. A tributação de fretes e carretos na fonte, que já existia (art. 319 do RIR), vem de ser alterada, a fim de racionalizar os serviços de arrecadação e recolhimento do tributo. A incidência, que é de 3% do rendimento bruto e se dá sempre que uma pessoa jurídica pague fretes e carretos a outra ou a uma pessoa física, fica agora condicionada a que o pagamento seja superior a Cr\$ 500,00 (art. 6º).

O imposto é cobrado na fonte como antecipação do imposto devido por declaração do beneficiário do pagamento do frete.

A importância a partir da qual se dá a incidência não se constitui em volume mensal, a exemplo de outras incidências previstas no mesmo diploma (como a que gera imposto na fonte devido pelos autônomos, enunciada no item 10). Cada pagamento de frete ou carreto é tomado de forma isolada e se não perfizer a importância, a partir da qual foi fixada a incidência do tributo, não haverá retenção na fonte.

8. Prêmios de corrida de cavalo. Os prêmios que venham a ser pagos aos proprietários e criadores de cavalo de corrida submetem-se à incidência do imposto na fonte, calculado pela alíquota de 5% (art. 7º).

Se o beneficiário for pessoa jurídica, o imposto retido na fonte compensará o devido por declaração (§ 1º do art. 7º).

Se o beneficiário do rendimento for pessoa física, o contribuinte poderá exercer opção entre (§§ 2º e 3º do art. 7º):

- a) considerar essa única incidência na fonte que, pela alíquota fixada, se traduz em vantagem substancial para o sujeito passivo; ou,
- b) incluir o rendimento na declaração pessoal, na cédula “H”, “facultada” a compensação do imposto apurado devido por esta forma, com aquele que foi retido na fonte. Certamente, a maioria dos sujeitos passivos, por esta forma de incidência, não optará, de vez que dela resultará maior volume de imposto.

Certamente, se por acaso o sujeito passivo, pela fórmula aqui mencionada, vier a optar, irá utilizar-se da “*faculdade*” (*sic*) de compensar o imposto retido na fonte.

9. *Tributação dos salários na fonte.* Altera-se substancialmente a incidência do imposto de renda devido na fonte pelos assalariados. A incidência é exacerbada a níveis que, somados com as parcelas de imposto de renda devido por declaração, que os contribuintes mais atingidos com a alteração terão de satisfazer em 1977, a tornam confiscatória, podendo ser cogitada uma violação do princípio da capacidade contributiva. Esta incidência e a de que trata o item subsequente possuem o mesmo defeito fundamental e podem ser explicadas por uma tentativa governamental de ressuscitar o que se dizia sepultado: a tributação pelo imposto de renda em bases correntes.

Lembre-se, aqui, a diferença entre duas sistemáticas de cobrança do imposto de renda:

a) a atual, chamada de incidência calcada em “*período-base*”, pela qual os rendimentos tributáveis que estruturam a cobrança do imposto são obtidos em um determinado período (geralmente de um ano), anterior àquele em que se calcula e se satisfaz o tributo;

b) a que se pretende introduzir, chamada incidência calcada em “*bases correntes*”, pela qual ao mesmo tempo que é obtido o rendimento, dá-se o cálculo e a satisfação do tributo.

Qualquer dos dois sistemas pode ser considerado perfeito.

Todavia, o grande óbice enfrentado pelos países que passam de um para outro dos sistemas é o tratamento que deve ser dispensado no período de transição, para que: ou os contribuintes não sejam forçados a sustentar carga tributária insuportável (considerada inconstitucional por violar o princípio da capacidade contributiva), se a alteração se dá do sistema de ano-base para o de bases correntes; ou a entidade tributante deixe de ter entrada de recursos em dado espaço de tempo, quando a inversão de sistema é ao contrário, isto é, mudança de bases correntes para ano ou período-base.

A solução que tem sido dada para proteção do contribuinte, na mudança de ano-base para bases correntes, é a de não considerar como base de cálculo, no ano da transição, os rendimentos auferidos naquele que seria o ano-base, se o sistema de cobrança do tributo não tivesse sido modificado.

No Brasil, essa possibilidade calou fundo e repercutiu mal no meio fazendário, de vez que os técnicos tributários entenderam que a medida se constituía em verdadeira dispensa de cobrança do imposto de renda, por eles sustentado, devido sobre rendimentos efetivamente percebidos pelos contri-

buintes. Todavia, é indiscutível o defeito de ótica dos que assim mentalizam o problema. Na verdade, e é só isto, os rendimentos do ano-base formam a base de cálculo do imposto do exercício financeiro e o que o sistema de bases correntes faz é alterar essa base de cálculo. O que se quer demonstrar, em poucas palavras, é que tanto faz cobrar imposto de renda com base em rendimentos obtidos um ano antes, como cobrar o mesmo imposto com base em rendimentos atuais. Apenas que esta incidência imediata é mais realista.

Apenas o que não se pode é pretender o que o Governo agora estipula: cumular duas bases de cálculo, cobrar o imposto em dobro em um ano, aprontando caldo de cultura para a insolvência dos contribuintes. Quer dizer: ao mesmo tempo que anuncia haver desistido da adoção do sistema de cobrança do imposto em bases correntes, porque alega ser inviável, o Governo não só o introduz camufladamente, como assimila dois sistemas num só ano. Quer dizer, por conseqüência, que os contribuintes do imposto de renda terão que se haver, em 1977, com dificuldades enormes e, para a maioria, insolúveis. Tudo porque alguns técnicos fazendários pensam que não podem “perdoar” imposto de renda calculado sobre rendimentos auferidos no ano de 1976...

Para que não parem dúvidas de que a medida pode ser cogitada como inconstitucional, tenha-se presente a lição de um dos maiores tributaristas do mundo, em todos os tempos, Ernest Blumenstein, que, em livro (*Sistema di diritto delle imposte*), defende a decadência do exercício do poder-dever de lançar imposto de renda ao se encerrar o ano de cobrança do tributo, tendo em vista que, com o início do ano seguinte, outra incidência do mesmo tributo terá de ser cogitada, e se a cobrança do imposto atrasado fosse possível, o contribuinte teria que se haver com carga tributária dobrada. Tudo isso o mestre suíço sustentou sem dúvida, com vistas no princípio da capacidade contributiva. Se assim é, por mais empírica e fugidia que seja a delimitação de contornos do princípio, por impossível que seja medir até quanto uma contribuição tributária tem medida razoável, resta certo que cumular tributo de dois exercícios financeiros em um único atenta contra o princípio constitucional implícito em todas as Constituições de Estados democráticos. Isto dizemos desde logo, prevendo que haverá quem diga que o princípio da capacidade contributiva não mais está expresso na nossa Carta Magna. A verdade é que não precisa estar, sob pena de, não sendo considerado o detalhe, como princípio e garantia individual, identificar o Estado totalitário, intervencionista, onipotente.

Num cotejo entre a tabela de incidência vigente em 1976 e a agora legislada, temos a assinalar os detalhes que se seguem:

a) o limite de isenção, que era de Cr\$ 3 mil, e que simplesmente corrigido por índice oficial (de 1,35) seria de Cr\$ 4.050,00, passou a ser de Cr\$ 4.100,00;

b) as alíquotas progressivas que alcançavam o máximo de 20%, partindo da mesma base (5%), chegam a 30%.

Quanto às demais regras legais, elas são idênticas àquelas do exercício de 1976, apenas com correção monetária das importâncias em cruzeiros que vigoravam no mesmo ano (aplicação do coeficiente de 1,35) e com alteração da regra jurídica pertinente à companheira ou companheiro, conforme exposto no item 3 deste estudo.

Assim, para o cálculo da renda líquida, sobre a qual incidirá o imposto, serão admitidos os seguintes diminuidores:

a) encargos de família, entre os quais será incluída(o) a(o) companheira(o) do contribuinte, mesmo que este responda pelo sustento do ex-cônjuge, conforme agora é concedido, cálculo que se fará na base de Cr\$ 675,00 por dependente;

b) contribuições para institutos e caixas de aposentadoria e pensões e outros fundos de beneficência;

c) contribuições sindicais;

d) gastos pessoais de passagens, alimentação e alojamento, bem como de transporte de volumes e aluguel de locais destinados a mostruários, nos casos de viagens e estada fora do local de residência, efetuados pelos caixeiros-viajantes, independentemente de comprovação, até 30% do rendimento bruto, quando tais gastos correrem por conta do contribuinte;

e) despesas com ação judicial necessárias ao recebimento dos rendimentos, inclusive de advogados, que tiverem sido pagas pelo contribuinte sem indenização; e,

f) as pensões alimentícias pagas em virtude de sentença judicial definitiva.

De outro lado, estão submetidos à presente incidência os rendimentos da cédula "C" que, como foi enunciado, são aqueles referidos nos subitens 2.7, 2.9 a 2.11, pois são esses os pagos a título de trabalho assalariado, mesmo que por assemelhação legal (caso de rendimentos de dirigentes empresariais e de conselheiros de sociedades). Alerta-se que deste rol estão excluídas as gratificações e as participações nos resultados, pagas ou creditadas a dirigentes ou administradores de pessoa jurídica, rendimentos esses que se submetem à incidência enunciada no item subsequente.

Afinal, a tabela prática de incidência, que se constrói com base naquela que consta do art. 8º do diploma, é que se segue:

Classes de renda líquida — Cr\$ RL	Multiplicador M	Dedução por classe D
Até 4.100,00	Isento	—
De 4.101,00 a 4.600,00	0,05	205,00
De 4.601,00 a 6.000,00	0,08	343,00
De 6.001,00 a 8.500,00	0,10	463,00
De 8.501,00 a 11.500,00	0,12	633,00
De 11.501,00 a 16.000,00	0,16	1.093,00
De 16.001,00 a 25.000,00	0,20	1.733,00
De 25.001,00 a 40.000,00	0,25	2.983,00
Acima de 40.001,00	0,30	4.983,00

A fórmula de cálculo do imposto é a que se segue:

$$RL \times M - D = IR \text{ fonte.}$$

Assim, um contribuinte com esposa e um filho, que perceba Cr\$ 10 mil de salário, pagará imposto de:

$$\begin{array}{r}
 10.000,00 \text{ menos } 1.350,00 \text{ (2 dependentes)} = \\
 8.650,00 \text{ menos } 800,00 \text{ (INPS)} = \\
 \text{(RL)} \quad \quad \quad \text{(M)} \quad \quad \quad \text{(D)} \\
 7.850,00 \times 0,10 = 785,00 - 463,00 = \\
 \text{Cr\$ } 322,00 \text{ de IR fonte.}
 \end{array}$$

10. *Tributação de honorários na fonte.* Muito pior do que a tributação dos salários é a que o diploma reserva para os honorários profissionais pagos por pessoa jurídica a pessoa física, a título de comissões, corretagens, gratificações, honorários, direitos autorais e de remuneração de quaisquer outros serviços prestados, bem como rendimentos pagos ou creditados a vendedores, viajantes comerciais, corretores ou representantes comerciais autônomos, sem vínculo empregatício com a fonte pagadora.

Além dos mesmos inconvenientes antes apontados em relação aos rendimentos de assalariados, visto que transforma incidência na fonte de 8% em uma de cálculo progressivo que vai de 5 a 30%, o dispositivo que será aqui analisado faz incidir o tributo sobre rendimentos brutos cedulares, não admitindo qualquer espécie de dedução (embora no sistema de declaração,

para o mesmo rendimento — cédula “D” — haja uma dedução mínima garantida, sem comprovação, de 20%) ou de abatimento.

A tabela de incidência, vista sob um prisma prático, estabelecida no art. 9º do diploma, é a que se segue:

Rendimento bruto RB — Classes Cr\$	Multiplificador M	Dedução por classe D
Até 1.000,00	Isento	—
De 1.001,00 a 2.000,00	0,05	50,00
De 2.001,00 a 4.000,00	0,06	70,00
De 4.001,00 a 8.000,00	0,08	150,00
De 8.001,00 a 12.000,00	0,10	310,00
De 12.001,00 a 20.000,00	0,15	910,00
De 20.001,00 a 30.000,00	0,20	1.910,00
De 30.001,00 a 40.000,00	0,25	3.410,00
Acima de 40.001,00	0,30	5.410,00

A fórmula de cálculo:

$$RB \times M - D = \text{IR fonte.}$$

Assim, um autônomo que perceba Cr\$ 55 mil de honorários deverá imposto de renda na fonte de:

$$\begin{aligned} 55.000,00 \times 0,30 - 5.410,00 &= \\ 16.500,00 - 5.410,00 &= \text{Cr\$ } 11.090,00 \end{aligned}$$

A esta incidência estarão submetidas as gratificações e as participações de administradores e dirigentes empresariais, nos lucros da pessoa jurídica por eles administrada ou dirigida (art. 9º, parágrafo).

11. *Imposto na fonte sobre prêmio de prognósticos esportivos.* O art. 14 da Lei nº 4.506, de 30.11.64, consolidado pelo inciso II do art. 342 do atual RIR, estabeleceu a incidência do imposto de renda devido na fonte pela alíquota de 30%, recaindo sobre os lucros decorrentes de prêmios em dinheiro obtidos em loterias, mesmo as de finalidade assistencial, inclusive as exploradas diretamente pelo Estado, concursos desportivos em geral, compreendidos os de turfe e sorteios de qualquer espécie, exclusive os de antecipação

nos títulos de capitalização e os de amortização e resgate das ações das sociedades anônimas.

O art. 10 do diploma aqui analisado, interpretando tal dispositivo, dita a incidência sobre os prêmios de concursos de prognósticos desportivos, seja qual for o valor do rateio atribuído a cada ganhador.

Em sua exposição de motivos que acompanhou o projeto de decreto-lei à apreciação do presidente da República, o ministro da Fazenda esclareceu:

“12 O art. 10, por sua vez, tem apenas efeito expletivo, visando dirimir controvérsias em torno da incidência ou não do imposto de renda na fonte pagadora por ocasião da atribuição de prêmios em concursos de prognósticos desportivos, como a Loteria Esportiva, face às dúvidas levantadas no caso em que o rateio atribuído a cada ganhador é de valor inferior a Cr\$ 700,00, à semelhança do que ocorre em prêmios de loteria comum”.

12. *Recursos ao Proterra*. O art. 11 do diploma prorroga até o exercício financeiro de 1980, inclusive, o prazo de vigência do art. 6º do Decreto-lei nº 1.179, de 6.7.71, que destinava ao Proterra, até o presente exercício financeiro de 1976, 20% do que as pessoas jurídicas deduzissem do imposto de renda, para aplicação em incentivos fiscais.

13. *Compensação de prejuízos*. Modifica-se a forma de compensação de prejuízos verificados em um determinado exercício fiscal de pessoas jurídicas.

Pela sistemática atual (art. 225 do RIR), o prejuízo fiscal verificado em um exercício podia ser deduzido, para compensação total ou parcial, no caso de inexistência de fundos de reserva ou lucros suspensos, dos lucros tributáveis apurados dentro de três exercícios subseqüentes. Também, o prejuízo fiscal podia ser compensado no que excedesse as reservas e lucros suspensos existentes. Decorridos três exercícios, o prejuízo fiscal não mais podia ser compensado com lucros, para efeitos tributários, como é evidente.

De agora em diante (art. 12):

- a) não mais existe a condicionante principal para a compensação, ou seja, a inexistência de reservas e lucros suspensos;
- b) a compensação se fará sempre com os lucros contáveis; e,
- c) poder-se-á realizar com tais lucros apurados dentro dos quatro exercícios subseqüentes ao da verificação dos prejuízos, findos os quais, para efeitos tributários, não mais será permitida a compensação.

Por “prejuízo”, para efeito de imposto de renda, deverá ser entendido o verificado contabilmente no período-base, diminuído dos custos, despesas e encargos operacionais não-dedutíveis (§ 1º do art. 12).

14. *Temporiedade da isenção do imposto na alienação de imóveis.* O Decreto-lei nº 1.260, de 26.3.73, ditou a isenção ilimitada do imposto de renda sobre os resultados obtidos por pessoas jurídicas na alienação de bens imóveis contabilizados no ativo fixo dessas. O art. 13 do diploma aqui analisado, modificando a redação do art. 1º daquele decreto-lei, torna temporário o benefício fiscal, ditando que ele vigorará até o exercício financeiro de 1978, inclusive.

Também pela nova redação foi excluída a obrigatoriedade de capitalização dos resultados em seis meses da data da operação, permanecendo a necessidade dessa capitalização, de forma mais lógica, no prazo de seis meses da data do encerramento do balanço que se seguir ao recebimento do preço da alienação, conforme dita o § 31 do art. 223 do RIR.

15. *Prazo de capitalização de quotas de exaustão de minas.* Pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.096, de 23.3.70, foi instituído incentivo fiscal às empresas de mineração, permitindo que elas deduzissem, para efeito de apuração do lucro tributável pelo imposto de renda, quota de exaustão de recursos minerais equivalente a 20% da receita bruta auferida nos 10 primeiros anos de exploração de cada jazida. O defeito fundamental do diploma que concedia o benefício estava no § 6º desse art. 1º, determinando que a quota de exaustão, antes constituindo reserva específica, fosse incorporada ao capital social até 12 meses após a data de sua contabilização. Esse exíguo prazo de capitalização agora desaparece, ficando à exclusiva opção das mineradoras a data em que se efetuará o aumento de capital com aproveitamento da verba aqui referida (art. 14).

16. *Imposto sobre pagamento de despesas de transmissão de jogos do campeonato mundial de futebol.* Sobre tais rendimentos, remetidos para o exterior, haverá incidência do imposto na fonte calculado pela alíquota de 20% dispensado o reajustamento da parcela remetida, nos termos do art. 5º da Lei nº 4.154, de 28.11.62 (art. 365 do RIR), mesmo quando a fonte assumia o encargo de satisfazer o tributo, sem descontá-lo do beneficiário do pagamento (art. 15).

A medida, válida para o campeonato de 1978, a se realizar na Argentina, é idêntica à tomada no passado em relação às competições levadas a efeito no México (1970) e na Alemanha (1974).

17. *Revogação expressa.* Sem necessidade técnica de fazê-lo de maneira expressa, o art. 16 do diploma dita a revogação do art. 2º do Decreto-lei nº 1.424, de 3.11.75, que primeiro ditou regras sobre a fórmula de declaração simplificada de rendimento e sobre desconto-padrão. Pela disciplinaçã

total da matéria neste decreto-lei, chega-se à tácita revogação da disciplina anteriormente ditada.

18. *Vigência.* O diploma entrou em vigor na data de sua publicação, passando a produzir seus efeitos no exercício financeiro de 1977, como dita que deva acontecer o § 29 do art. 153 da Constituição (Emenda nº 1, de 1969).

II. DECRETO-LEI Nº 1.494/76

19. *Imposto sobre rendimentos de títulos.* Os rendimentos produzidos por títulos de renda fixa — letras de câmbio com aceite de instituições financeiras e debêntures em geral — e depósitos a prazo fixo, com ou sem emissão de certificados, qualquer que seja a forma de seu pagamento, inclusive correção monetária prefixada, submetem-se à incidência do imposto de renda na fonte, calculado pela alíquota de 10% (art. 1º). O mesmo imposto incide sobre rendimentos obtidos nos adiantamentos sobre contratos de aceite cambial (§ 1º do art. 1º).

Contribuinte será o adquirente dos títulos, e fonte a corretora, distribuidora ou instituição financeira interveniente. A retenção do imposto se dará por ocasião da primeira negociação do título (art. 1º, § 2º).

Caso se realize nova negociação com o título, por pessoa jurídica e por valor inferior ao que ela pagou na aquisição, caberá a ela reter imposto sobre a diferença (§ 3º).

No título deverá ser anotado o valor da negociação e o do tributo retido (§ 4º).

No tocante à pessoa física, ela poderá optar entre esta exclusiva incidência na fonte e a tributação por declaração, compensado o imposto retido na fonte com o apurado devido por declaração, excetuada a hipótese referida no item 21. A classificação do rendimento será na cédula “B” (§ 5º).

Se os rendimentos forem auferidos por pessoa jurídica, o imposto retido na fonte será deduzido do apurado devido por declaração, na proporção que existir entre o prazo em que o título permaneceu no ativo empresarial durante o período-base e o prazo total de vencimento do título (§ 6º).

Não havendo retenção e recolhimento do imposto, a fonte se submeterá à multa de 15% do valor do título (§ 7º). Esta sanção, sem ser nova no seio da legislação do imposto de renda, é enorme em seu montante, considerando a alíquota e a base de cálculo do tributo.

20. *Imposto sobre juros.* Os juros produzidos por ORTNs e outros títulos da dívida pública federal, estadual ou municipal, letras imobiliárias, depósitos a prazo fixo, com ou sem emissão de certificados, debêntures, conversíveis

ou não em ações, letras de câmbio, cédulas hipotecárias, sujeitos a correção monetária aos mesmos índices aprovados para as ORTNs e com prazos de vencimentos não inferiores a 12 meses, emitidos ou realizados a partir de 1º de janeiro de 1977, serão tributados na fonte pela alíquota de 30% (art. 2º).

21. *Imposto sobre ganhos de operações financeiras de curto prazo.* Serão tributados por declaração, classificados na cédula “B”, os ganhos auferidos por pessoa física em operações financeiras de aquisição e subsequente transferência ou resgate, a curto prazo (definido pelo Conselho Monetário Nacional), de títulos e valores mobiliários (art. 3º e § 2º).

O imposto de renda que tenha incidido na fonte sobre os rendimentos aqui referidos não poderá ser compensado com o apurado devido por declaração (§ 1º).

O ministro da Fazenda poderá especificar os tipos de operações que se submetem à disciplina deste item, bem como baixar outras normas que se façam necessárias (§ 3º). Como se vê, mais uma vez foi praticada a delegação inconstitucional de poderes legislativos ao Executivo. Isso, em matéria de imposto de renda, não é admitido pela Carta Magna.

22. *Rendimentos de financiamento de operações a termo.* Os rendimentos de financiamento de operações a termo realizadas em Bolsa de Valores estarão sujeitos à incidência do imposto na fonte calculado à alíquota de 15%. O imposto deverá ser retido e recolhido no prazo de 10 dias contado da data da operação, pela sociedade corretora intermediária ou pela Bolsa de Valores (art. 4º).

À opção do contribuinte pessoa física, a incidência será exclusiva na fonte ou os rendimentos serão tributados por declaração, na cédula “B”, compensado o imposto retido na fonte (§ 2º do art. 4º). A possibilidade de compensação do imposto apurado devido por declaração, com o imposto retido na fonte pela operação mencionada neste item, não está expressa no dispositivo referido, mas decorre do sistema. A compensação só não ocorre no caso em que seja obrigatória a inclusão de rendimentos na declaração, para nela calcular imposto gerado pelo conjunto de rendimentos do mesmo contribuinte e, ainda, quando esteja expressamente vedada, como ocorre com os rendimentos mencionados no item 21 deste estudo.

23. *Variabilidade de alíquotas.* As alíquotas de incidência do imposto devido na fonte na forma exposta nos itens 19, 20 e 22 deste estudo poderão ser aumentadas ou reduzidas em até 50%, com o fim de atender a situações conjunturais da economia e em função dos prazos de resgate dos títulos ou das aplicações realizadas (art. 5º).

Esta é outra determinação inconstitucional, em face do que dispõe o § 29 do art. 153 e o que informam os incisos I, II, V do art. 21, *caput* e inciso I do § 2º do mesmo dispositivo, todos da Carta Magna (Emenda nº 1, de 1969). Em matéria de imposto de renda, definitivamente, não pode o Executivo agir por delegação do Legislativo, nem mesmo dentro de limites em lei fixados.

A prática não é nova, reconhecemos, mas nem por isso deixa de ser o que é: inconstitucional.

24. *Extinção de incentivos fiscais.* Não mais são incentivadas, não gerando descontos no valor do imposto de renda, as aplicações financeiras que se façam em (art. 6º):

- a) ORTNs e títulos da dívida pública;
- b) letras imobiliárias;
- c) letras de câmbio;
- d) cédulas hipotecárias;
- e) depósitos a prazo fixo.

25. *Aumento e diminuição de descontos no valor do imposto.* Em contrapartida àquilo que ficou registrado no item anterior, foram aumentados os descontos no valor do imposto de renda apurado devido por declaração de pessoa física, gerados por aplicações em (art. 6º):

- a) subscrição de ações de sociedade anônima de capital aberto — de 12% para 25%;
- b) subscrição de ações de sociedade anônima de capital aberto, integralizadas mediante a conversão de debêntures, sem prejuízo da redução do imposto que tenha sido utilizada em função da aquisição das debêntures convertidas que se tenham mantido indisponíveis por dois anos — de 12% para 25%;
- c) subscrição de ações de sociedade anônima de capital aberto, dedicadas a empreendimentos turísticos aprovados pelo CNTur — de 20% para 25%;
- d) aquisição, por compra, no pregão normal das Bolsas de Valores, de ações de sociedades anônimas de capital aberto — de 6% para 10%;
- e) depósitos em cadernetas de poupança — de 6% para 4% do saldo médio anual de valor não superior a 400 UPCs do mês de dezembro do ano-base. Os valores de depósitos acima dessa importância, que antes geravam desconto de 2%, não mais determinam reduções no valor do imposto de renda.

26. *Renovação do benefício da redução.* Para gerar reduções no valor do imposto, como se sabe, as aplicações enunciadas no item 25 e mais as relativas à subscrição de capital em empresas nas áreas da Sudene e da Sudam,

em empreendimentos aprovados por essas superintendências, devem permanecer intransferíveis e inalienáveis por dois anos. Vencido esse período de tempo, poderá a pessoa física utilizar-se, uma única vez, de nova redução do imposto, em percentual de 10%, desde que dê os títulos em custódia e os mantenha indisponíveis por outro período de dois anos. É o que estabeleceu, em nova redação, o § 7º do art. 2º do Decreto-lei nº 1.338, de 23.7.74 (art. 6º).

27. *Revogação de isenções.* Não mais são isentos do imposto de renda, no regime de declaração (art. 7º):

- a) os juros de títulos da dívida pública, até certo montante;
- b) os juros de títulos da dívida agrária;
- c) os juros de cadernetas de poupança até certo montante.

28. *Isenção restringida.* O art. 26 da Lei nº 4.862, de 29.11.65, estabelecia a isenção do imposto de renda em relação “aos juros e às comissões devidos a sindicatos profissionais ou instituições congêneres, bem como instituições financeiras e empresas de seguros, com sede no país ou no estrangeiro, quando os respectivos empréstimos forem contraídos pelo BNH ou por ele aprovados, em favor de entidades que integrem o Sistema Financeiro da Habitação e se destinem ao financiamento de construção residencial, diretamente ou por intermédio de sindicatos profissionais, cooperativas e outras entidades sem finalidade lucrativa estabelecida no Brasil”.

Os mesmos rendimentos permanecem isentos quando beneficiam sindicatos profissionais, cooperativas e outras entidades sem fins lucrativos, tão-só isso (art. 8º).

29. *Isenção dos rendimentos de fundos em condomínio de ações.* Os rendimentos de bonificações e outros interesses, distribuídos sob a forma de reinvestimento ou valorização de quotas, a pessoas físicas e jurídicas pelas sociedades de investimento e pelos fundos em condomínio de ações, estão isentos de tributação, na fonte ou na declaração, mesmo quando distribuídos em dinheiro a pessoas físicas (art. 9º).

Os rendimentos auferidos pelos fundos em condomínio de ações são isentos do imposto de renda na fonte e por declaração (art. 10).

30. *Tributação dos rendimentos de fundos em condomínio de títulos de renda fixa.* O valor total dos rendimentos distribuídos pelos fundos em condomínio de aplicação de recursos, em títulos de renda fixa, será tributado na fonte pela alíquota de 10% (art. 11).

A base de cálculo para a incidência aqui enunciada será a diferença entre o valor da aplicação e o de resgate, nela computadas as valorizações decorrentes de reinvestimentos (parágrafo do art. 11).

31. *Rendimentos da cédula "G"*. O art. 12 do diploma determina fundamental alteração no cálculo do rendimento tributável na cédula "G" da declaração das pessoas físicas e o faz de maneira inteiramente infeliz, a nosso ver.

Como se sabe, até agora o rendimento líquido tributável nessa cédula estava limitado a 5% da receita bruta auferida, se, após a aplicação dos demais critérios de cálculo do rendimento líquido cedular, este ainda excedesse àquele limite. Era a determinação do § 6º do art. 4º do Decreto-lei nº 902, de 30.9.69, com a redação que foi determinada ao dispositivo pelo art. 1º do Decreto-lei nº 1.074, de 20.1.70 (o diploma aqui analisado não dá essa informação mais precisa, o que pode complicar o entendimento do intérprete).

Agora, o limite é substancialmente elevado para 25%, o que é desastroso para os agropecuaristas obrigados a manter, daqui para a frente, sempre registrado, o movimento contábil, forma única de escapar à tributação de rendimentos fictícios, que jamais alcançam em suas patrióticas e economicamente necessárias atividades. Isso representa um desvio de atenção para atividades produtivas.

A explicação dada na exposição de motivos não convence ninguém e nem traduz a realidade:

"20. No art. 12 altera-se o § 6º do art. 4º do Decreto-lei nº 902, de 30 de setembro de 1969, que dispõe sobre a tributação dos rendimentos auferidos pelas pessoas físicas na exploração agrícola e pastoril. Pelas normas ora em vigor, considera-se tributável o percentual de 50% da receita bruta auferida, independentemente do montante de investimentos realizados pelo contribuinte na atividade, que são incentivados como diferentes multiplicadores e considerados como dedução cedular da cédula "G". Assim, os investimentos realizados pelo contribuinte, depois de multiplicados por fatores estabelecidos segundo as prioridades dos melhoramentos, são deduzidos do rendimento bruto, determinando-se o rendimento líquido da cédula; entretanto, se esse rendimento líquido for superior a 5% da receita bruta, poderá o contribuinte oferecer à tributação apenas o valor correspondente a esse percentual. Como é facilmente constatável, o percentual acima referido tornou-se responsável pelo desinteresse em investir nas propriedades agrícolas. Com o aumento para 25% da receita bruta do limite máximo tributável, pretende-se conduzir os contribuintes do setor à melhoria na produtividade, sem contudo causar, de imediato, o impacto que ocorreria com a simples revogação do critério percentual. Fica, entretanto, aberta àqueles que ampliem seus

investimentos, a possibilidade de apurarem seus resultados líquidos por meio de escrituração, que, nesse caso, poderão representar valor inferior ao obtido como o percentual sugerido”.

Não convence ninguém, não traduz a realidade e demonstra, uma vez mais, a insensibilidade dos técnicos fazendários, que elaboram em seus gabinetes, mentalmente, situações que não existem, sempre achando que qualquer redução no tributo se traduz em concessão indevida ou em privilégios de alguns poucos.

Acontece que o percentual mínimo de 5% decorre de uma elaboração técnica detida, tanto que de sua fixação participamos junto à Confederação Nacional da Agricultura e a pedido de antigo cliente. Esse percentual visava tão-só excluir, ao manter complicados controles de instrução de contabilidade, a maioria de teimosos e heróicos agropecuaristas brasileiros. Com uma só medida, aquela que traduz o aqui analisado art. 12, todo esse esforço de simplificação é desprezado.

Não é verdade que a medida fosse responsável por pseudodesinteresse em se equipar. A agropecuária brasileira vem-se equipando gradativa e constantemente, recebendo impulsos que não são próprios, mas determinados por desvio de recursos urbanos, de empreendedores com atividades nas duas áreas. Retira-se, com o procedimento do legislador, o incentivo da simplicidade, complicando-se as coisas para esse empreendedor misto, que certamente procurará afastar-se da área.

É muito necessário dizer que o aumentado (para 25%) limite de 5% nunca foi eficiente para enriquecer alguém, por economia de imposto de renda. A agropecuária, esta sim, é sangradouro perpétuo de recursos financeiros obtidos em outras atividades, tributadas violentamente (como é o caso dos rendimentos do trabalho). Quer dizer: em vez de incentivar esse desvio de recursos da área urbana para a necessária, importante e futura para o país, atividade rural, o Governo retira um dos últimos incentivos que para ela restava.

32. *Cotação das quotas de investimentos incentivados.* As quotas dos fundos que recebem recursos de aplicações incentivadas pela legislação do imposto de renda (Finor, Finam, Fiset) serão nominativas e endossáveis e poderão ser transferidas mediante endosso em branco, datado e assinado por seu titular, ou por mandatário especial, tendo a cotação realizada diariamente pelos bancos operadores. Assim fica o mandamento emanado do § 3º do art. 15 do Decreto-lei nº 1.376, de 12.12.74, com a redação determinada pelo art. 13 do diploma aqui estudado.

33. *Imposto na fonte sobre indenizações judiciais.* O art. 14 define a quem cabe reter o imposto devido na fonte, nos termos do art. 7º do Decreto-lei nº 1.302, de 31.12.73, sobre as importâncias pagas ou creditadas a pessoas físicas ou jurídicas, a título de juros, honorários ou indenizações por lucros cessantes, em decorrência de condenações judiciais. Faz isso alterando a defeituosa redação do § 1º do mencionado art. 7º, ditando que a retenção e recolhimento caberá ao cartório do juízo onde ocorrer a execução da sentença e que o instante da retenção será o do pagamento ou crédito, ou no momento em que, por qualquer forma, o rendimento tornar-se disponível para o beneficiário.

34. *Abatimento ou dedução de juros.* O abatimento da renda bruta, gerado por juros da dívida pessoal, estava limitado a 6% da renda bruta, quando excedesse de Cr\$ 6.600,00, em 1976, salvo quando os juros fossem pagos por mutuários do Sistema Financeiro da Habitação (§§ 3º e 5º do art. 72 do RIR, calcados no art. 1º e §§ 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.198/71 e art. 3º do Decreto-lei nº 1.358/74).

A regra legal vem de ser profundamente alterada, limitando os juros a Cr\$ 10 mil anuais, mesmo aqueles pagos por mutuário do Sistema Financeiro da Habitação (art. 15).

Também, não são dedutíveis juros nas cédulas “E” e “H” (art. 16).

As explicações do ministro da Fazenda:

“23. Os arts. 15 e 16 limitam a Cr\$ 10 mil os abatimentos de juros de dívidas pessoais, inclusive os pagos ao Sistema Financeiro da Habitação, bem como revogam a dedução desses gastos quando necessários à aquisição dos bens geradores de rendimentos a título de aluguéis e *royalties*. Julgo que, como compensação para a eventual perda do abatimento dos juros pagos pelo Sistema Financeiro da Habitação, é tecnicamente mais apropriado que no futuro sejam utilizados os mecanismos de ressarcimento através do crédito instituído pelo Decreto-lei nº 1.358, de 12 de novembro de 1974”.

Sem meios para apurar se isso reflete o ideal, abstenho-nos de maiores comentários.

35. *Vigência e eficácia.* O decreto-lei entrou em vigor na data de sua publicação, porém só será aplicável em relação aos rendimentos tributáveis na fonte auferidos a partir de 1.1.77, e aos rendimentos objeto de declaração que deva ser apresentada no exercício financeiro de 1978.

Para que não reste dúvida de que a aplicação se fará por inteiro dessa forma, mesmo no tocante às novas normas relativas a abatimentos, deduções

e descontos, leia-se o item 24 da exposição de motivos do ministro da Fazenda:

“24. Finalmente, no art. 17 fica, de maneira clara, assentado que os efeitos desse decreto-lei só ocorrerão no ano-base de 1977, correspondente ao exercício de 1978, para que fiquem resguardadas as aplicações e benefícios outorgados pela legislação que se propõe revogar. Dessa forma, no exercício de 1977, correspondente ao ano-base de 1976, a tributação se dará com acatamento das expectativas geradas pelas normas até aqui vigentes”.

36. *Comentário final.* Em muito pouco pode-se achar positivas as alterações produzidas na legislação do imposto de renda, pelos dois diplomas objeto deste estudo.

As críticas a fazer, apresentamo-las em cada item analisado. Todavia, é mais do que certo que o Governo deveria repensar a respeito de certas alterações, reconhecendo-as insuportáveis para os contribuintes.

Além do mais, há que se pensar na retirada brusca de poder aquisitivo da única classe que ainda faz permanecer a demanda de inúmeros produtos de mercado, sustentando nossa indústria, comércio e agropecuária. As alterações fazem prever um mais sombrio 1977.