

IMPOSTO DE RENDA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (Leis 7713/88 e 8134/90) - (*)

José Marcos Domingues de Oliveira

Procurador do Estado do Rio de Janeiro
Livre Docente e Professor Adjunto de Direito Financeiro da UERJ

"Tenho um amo implacável, que é a natureza das coisas".

Napoléão Bonaparte

A "SIMPLIFICAÇÃO" DO IMPOSTO DE RENDA

A Lei nº 7713, de 22.12.88, a pretexto de simplificar a legislação do tributo cometeu iniquidades, incidiu em inconstitucionalidades e exacerbou a carga tributária. A redução das alíquotas progressivas para 10% e 25% nem de longe se compara ao enorme aumento da base de cálculo então determinado. Além do mais, a extrema proximidade entre as duas faixas assim tributadas praticamente iguala as cotas de diferentes classes de contribuintes, contrariando o ideal constitucional da redistribuição de renda e efetuando ainda maior concentração de riqueza no País. Um modelo verdadeiramente injusto e inconstitucional.

A Lei nº 7713/88 procurou transformar o imposto de renda das pessoas físicas num imposto *real*, isto é, preocupado exclusivamente com o *quantum* a arrecadar, deixando para trás as suas tradicionais características de imposto *peçoal*⁽¹⁾ amoldado às condições individuais de *cada contribuinte*: isto malgrado a nova Constituição determinar no seu artigo 145, § 1º que

"sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal",

o que equivale dizer que *onde couber imposto pessoal* (como é o caso da tributação da renda) *não poderá ser instituído imposto real*⁽²⁾, porque aquele é o instrumento mais adequado à oneração da efetiva riqueza do cidadão:

... os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, da nova Carta Magna).

A Lei nº 7.713/88, pretextando realizar a chamada universalização do conceito de renda, na verdade confundiu renda com rendimento, eliminando a quase totalidade dos abatimentos ou deduções de *despesas necessárias* dos contribuintes, exatamente o critério que permite distinguir aqueles dois institutos.

Fato Gerador, Base de Cálculo e Imposto de Renda

Ora, antes de o jurista cogitar da base de cálculo dos tributos, não pode, sob pena de inarredável inversão lógica e desrespeito aos princípios do Direito, olvidar-se do "conceito

(*) Tese apresentada ao V Congresso Brasileiro de Direito Tributário - São Paulo - SP - 24 a 25 de abril de 1991.

fundamental e nuclear para o estudo do direito tributário": o fato gerador. A lição é do insigne e saudoso Amílcar Falcão, para quem

"Essa base de cálculo tem que ser uma circunstância *inerente* ao fato gerador, de modo a *afigurar-se* como sua verdadeira e autêntica expressão econômica" (...) é indispensável configurar-se uma *relação de pertinência ou inerência* da base de cálculo ao fato gerador: tal inerência ou pertinência afere-se, como é óbvio, por este último. De outro modo, a *inadequação da base de cálculo* pode representar uma *distorção do fato gerador* e, assim, *desnaturar o tributo*"⁽³⁾.

E como o fato gerador é que determina a natureza jurídica dos tributos (art. 4º do Código Tributário Nacional) e não a base de cálculo, como quer certa doutrina,⁽⁴⁾ então, esta é que deve se subordinar àquele e não o contrário. Por isso, entende-se que a incompatibilidade da base de cálculo com o fato gerador constitui antinomia que há de resolver-se com a prevalência axiológica deste último.

Renda, como quer a Constituição (art. 153, III) e esclarece o Código Tributário Nacional, é *produto* (do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (art. 43, I). Produto é resultado positivo de uma operação, no caso a soma algébrica das receitas diminuída das despesas necessárias à sua auferição. Senão inexistirá, como dizia Aliomar Baleeiro, "renda-acrécimo, que coincide com critério de contabilidade", conceito acolhido pelas legislações em geral⁽⁵⁾. E, continuava o Mestre:

"O imposto de renda, em geral, incide sobre os créditos *líquidos* do contribuinte (...) é a diferença entre a renda bruta e específicas deduções admitidas em lei" (...). Na terminologia do Direito Fiscal brasileiro já estão consagradas para a pessoa física os conceitos de (...) *renda líquida*: a renda bruta depois de feitos os "abatimentos" concedidos ao contribuinte sobre ela. Sobre essa renda líquida é calculado o imposto"⁽⁶⁾.

Nas palavras de Alberto Deodato:

"A renda líquida é que vai, agora, se tornar o objeto do imposto pessoal. O Fisco tem a considerar, portanto, as pessoas que possuem os proventos. Dá-lhes certos abatimentos: mínimo de existência, os encargos de família, a situação dos *gastos obrigatórios* dos contribuintes (...)"⁽⁷⁾.

No mesmo sentido, leia-se em Giuliani Fonrouge a referência de que na Argentina a renda tributável é a resultante (isto é, *produto*) da renda líquida (receita menos gastos admitidos pela lei). Uma vez deduzidos o mínimo de isenção e os encargos de família⁽⁸⁾.

Não há mesmo como, de boa-fé, confundir imposto sobre a renda com imposto sobre rendimento, pois, como leciona Alfredo Augusto Becker, *receita* ou *recebimento bruto* (...) esta base de cálculo *desvirtua a natureza jurídica* do imposto de renda, convertendo-o num imposto de *diferente gênero* jurídico⁽⁹⁾.

Ora, não admitir deduções de despesas necessárias à produção da riqueza (renda) é *tributar o que não é renda*, é tributar o que *não é riqueza*, em outras palavras, é *confisco*.

A Lei nº 7.713/88

Afigurou-se desde logo, portanto, inconstitucional o parágrafo 6º do artigo 3º da Lei nº 7.713/88 que dispôs ficarem:

"revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos de renda bruta do contribuinte, para efeito de incidência do imposto de renda",

na medida em que, inviabilizando a dedução de despesas necessárias do contribuinte, violava os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva.

Veja-se, por exemplo, que a suspensão do desconto de despesas de educação e moradia, teoricamente absorvidas pelo desconto-padrão instituído, era e é ilegítima porque não reconhece como efetiva uma despesa necessária, maxime *num País em que o Estado não provê adequadamente a educação* e em que há *déficit habitacional*.

Outrossim, a restrição à dedução de despesas de saúde àquelas superiores a 5% da renda bruta também era ilegítima: primeiro, porque qualquer despesa médica, por necessária, deve ser dedutível; e, segundo, porque se o contribuinte tiver gasto mais de 5% de sua renda bruta com médicos, de nada terá servido o desconto padrão em relação às outras despesas (como moradia e educação).

A infração ao princípio constitucional da *capacidade contributiva* parece flagrante, especialmente se se atentar para o fato de que a Lei nº 7.713/88, chamada de "lei da mudança fiscal", na verdade manteve *privilégios* na reduzida tributação do *capital* aplicado em bolsas de valores cu nas atividades agrícolas, enquanto que os *rendimentos do trabalho* aumentaram a sua contribuição ao imposto de renda...

A Lei nº 7.713/88 em troca de simplificação dos procedimentos fiscais das pessoas físicas, abonando-lhes um aleatório desconto-padrão, tornou *impessoal* na prática o tradicional e correto sistema do imposto de renda, que ensejava a *individualização da renda*...

Ora, embora se justifique trazer ao cômputo da renda todo e qualquer rendimento (o que difere de confundir renda com rendimento), não é legítimo eliminar a dedução de *despesas necessárias* à manutenção ou subsistência do contribuinte, substituindo-as por desconto-padrão, que, por não atentar as situações individuais, causa injustiças variadas já a partir de sua fixação pretensamente igualitária. Esse desconto-padrão deveria ter sido mantido como *opção* de simplificação do IR, *não como obrigatório* para todos os contribuintes.

Naquela mesma ótica estrábica, a Lei 7.713/88 foi mais além: excepcionando no art. 11 os *titulares de cartórios* (nos quais a Lei 7.975/89 depois viria a "perdurar", em parágrafo, os *odontólogos* 1), pretendeu extinguir o chamado livro-caixa nos quais tradicionalmente os profissionais autônomos contabilizavam as despesas necessárias à manutenção de sua atividade laboral o que também e superlativamente, se afigura ilegítimo e inconstitucional. Senão vejamos.

A Lei nº 7.713/88 equiparou para fins fiscais os trabalhadores não-assalariados (profissionais autônomos) aos assalariados, dando a ambos o mesmo desconto-padrão constante da tabela de incidência que criou, tributando identicamente os respectivos rendimentos.

Ora, é de trivial sabença que, enquanto o assalariado embolsa o seu ordenado líquido livre de despesas de escritório, oficina, etc., que cabem ao seu empregador, o profissional autônomo ainda retira dos seus rendimentos, após o imposto de renda, na fonte ou em antecipações, o salário dos seus auxiliares, o aluguel e condomínio de seu local de trabalho, material de uso, etc; salários e honorários são *institutos diversos* e não podem receber da lei tratamento igual, pena de violação exatamente do princípio da igualdade. Nas clássicas palavras de Rui Barbosa:

"A regra da igualdade não consiste senão em quinhão desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem(...).

Tratar com desigualdade a iguais, ou a *desiguais com igualdade*, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. ⁽¹²⁾

A prevalecer a Lei nº 7.713/88 e para poderem deduzir as suas despesas operacionais, de duas uma: ou os profissionais autônomos se associavam sob a forma de pessoa jurídica, com todas as suas peculiaridades e ônus, inclusive tributários, ou cessavam a sua atividade profissional autônoma.

A isto levava a Lei nº 7.713/88 em flagrante violação da *liberdade constitucional de exercício da profissão*, pois ninguém pode ser obrigado a se associar, a empreender coletivamente para exercer o direito de trabalhar na profissão que abraçou, nem pode ter esse direito inviabilizado na prática por leis fiscais extorsivas: exigir-se do profissional autônomo imposto de renda (*esta é a expressão constitucional*) sobre meros rendimentos brutos.

Na verdade, a pretexto de igualá-los, a Lei nº 7.713/88 tributava muito mais o profissional autônomo do que o assalariado que recebesse idêntica remuneração nominal, porque aquele ainda teria que dela tirar despesas necessárias a sua própria percepção, e este não!

O profissional autônomo, que é assemelhado à pessoa jurídica para fins trabalhistas e previdenciários, tem que receber, também do Fisco, o recolhimento dessa situação peculiar - que o diferencia do trabalhador assalariado - e a forma de fazê-lo é assegurar-lhe o direito à dedução de suas despesas operacionais escrituradas em *livro-caixa*, sob pena de violação do princípio de igualdade, pois do contrário estar-se-ão tratando igualmente situações diversas e desiguais.

Aliás, como dito antes, a própria Lei nº 7.713/88 excepcionara das suas regras draconianas os titulares de cartório: o art. 11 dessa lei, ao qual outra lei, a de nº 7.795/89, acresceu um § 1º beneficiando os dentistas, garantiu às duas categorias o desconto de diversas despesas, só que dando-lhes sob a forma de privilégio o que na verdade e em essência é um legítimo e constitucional direito de todos os contribuintes em situação semelhante - porque o imposto é sobre a *renda* (líquida), nos termos da Constituição, e não sobre os *rendimentos* (brutos).

Preocupada com o problema, a ABDF - Associação Brasileira de Direito Financeiro realizou no Rio de Janeiro memorável debate sobre a assim chamada "simplificação" do imposto de renda, ocasião em que o autor, participando do Painel, expressou sua oposição à forma pela qual estava sendo distorcida a idéia de universalização do conceito de *renda*, para, pretextando implementá-la através da "simplificação" ⁽¹³⁾, deturpar-lhe o conteúdo e confundi-lo com o de *rendimento*, gerando as nefastas conseqüências acima discutidas: modelo injusto, inconstitucional e concentrador de riqueza.

O Caso dos Advogados

Tendo em vista que a inconstitucionalidade de que se trata atingia a classe dos advogados, a Ordem dos Advogados do Brasil, acolhendo indicação do autor, ajuizou mandado de segurança coletivo na Justiça Federal de Brasília obtendo *medida liminar* nos seguintes termos:

" A Ordem dos Advogados do Brasil (...) impetrou o presente mandado de segurança coletivo (...) contra o Departamento da Receita Federal, que, baseando-se na Lei nº 7.713, de 22.12.88, elimina a quase totalidade das deduções dos contribuintes advogados, que traduzam despesas necessárias nos termos do "manual para preenchimento da declaração de ajuste" relativo aos rendimentos do exercício

(*rectius* ano-base) de 1989 (...) a impetrante alega em síntese, que o tratamento fiscal, adotado pela autoridade impetrada, viola os princípios constitucionais da igualdade entre contribuintes (CF art. 150, II), da pessoalidade do tributo e da capacidade econômica contributiva (CF, art. 145, § 1º) (...)

Com vistas (...) defiro o pedido de medida liminar, para assegurar a todos os advogados (...) o direito de deduzir na declaração de rendimentos do exercício (*rectius* ano-base) de 1989, todas as despesas, devidamente comprovadas e realizadas para auferi-los, incluindo salários, contribuições previdenciárias de empregados, aluguel, condomínio e material de escritório, nos termos e fundamentos relevantes da peça inicial". ⁽¹⁴⁾

A Fazenda Nacional, inconformada, requereu à Presidência do Tribunal *ad quem* a suspensão da ordem, mas viu seu pleito declarado prejudicado devido a razões processuais e fáticas após o seguinte parecer do Ministério Público Federal:

" Às fls. 50/52, o douto órgão ministerial (...) opinou: " Pedido de suspensão de liminar concedida em mandado de segurança para assegurar aos advogados a dedução de despesas efetuadas para o exercício da profissão. Ausência de lesão à ordem tributária em razão de que o novo sistema da Lei nº 7.713, pela sua generalidade, não autorizando a dedução de despesas para auferimento de renda, nivela os contribuintes, o que afronta o princípio da isonomia" ⁽¹⁵⁾.

A Lei nº 8.134/90

Imaginava-se que o anteprojeto de lei em estudos pelo Governo Federal desde o primeiro semestre de 1990 acatasse a sinalização da Justiça, retornando à boa técnica da tributação, gravando pelo imposto de renda apenas a *renda*, e retirando de cada um contribuição proporcional à sua verdadeira riqueza.

A Lei 8.134/90, é verdade, restabeleceu expressamente algumas deduções de despesas importantes para o cômputo da renda líquida dos contribuintes. Aplauda-se a volta da dedutibilidade das despesas de saúde (art. 8º, I e § 1º), de previdência oficial (art. 7º, II) e daquelas necessárias à manutenção da fonte produtora (o livro-caixa dos profissionais sem vínculo empregatício - arts. 6º e 7º, I).

Mas a lei não restabeleceu as demais deduções. E foi mesquinha ao pretender diferir no tempo o exercício do direito de deduzir que acabara de reconhecer.

Note-se, desde logo, a omissão legal quanto à tradicional dedutibilidade das despesas de educação e de aluguel e juros de financiamento habitacional, inegavelmente necessárias à manutenção do contribuinte e de sua família, que deveriam retornar ao texto da lei, de onde nem deveriam ter sido extirpadas. Os irrisórios desconto-padrão e desconto-dependente, pretensamente destinados a compensá-las, chegam a ser inócuos.

Também não se compreende a restrição temporal estabelecida no § 4º do art. 6º, no parágrafo único do art. 7º e no inciso IV do art. 8º, visam postergar para a declaração do exercício de 1992 (ano-base de 1991) a plena fruição de duas das deduções restabelecidas (previdência oficial e despesas profissionais), ressalvados apenas os notários e odontólogos esdruxulamente privilegiados pelas Leis 7.713/88 e 7.975/89, e novamente agora.

Se era clara a inconstitucionalidade da Lei 7.713/88 por impedir deduções, mais evidente agora é a inconstitucionalidade da Lei 8.134/90 ao retardar o exercício de direito que foi levada a reconhecer graças ao antes referido precedente judicial dos advogados.

É que o direito à dedução decorre da Constituição e da própria natureza do imposto de renda que a Carta Magna autoriza seja instituído *como tal* (art. 153, III).

Portanto, permanece o vício legislativo, agora mais escancarado, injustificável, lógica e eticamente, que depõe contra os artifices da lei.

Conclusões

"Se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, nuiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição".

Ministro Luiz Gallotti (16).

1. Como o § 6º do art. 3º da Lei 7.713/88 ainda está em vigor, malgrado as alterações determinadas pela Lei 8.134/90, para 1991 e 1992, impõe-se reiterar que a proibição genérica de deduções nele contida é inconstitucional, por violação do § 1º do art. 145, nº IV do art. 150 e art. 153, III da Carta Magna.

2. Nos termos dos mesmos dispositivos antes citados e, adicionalmente, dos arts. 5º, I, e 150, II, da Constituição, são inconstitucionais o § 4º do art. 6º, o parágrafo único do art. 7º e o inciso IV do art. 8º da Lei 8.134/90 que diferem para 1992 a fruição do direito de deduzir na declaração de rendimentos despesas necessárias à manutenção do contribuinte, impedindo que aquelas efetuadas no ano-base de 1990 sejam consideradas na declaração do exercício de 1991.

NOTAS

(1) Em seu livro *Capacidade Contributiva - Conteúdo e Eficácia do Princípio*, Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 1988, p. 70, nota 5, o autor assim se expressou: "Impostos *personais* são aqueles cujo fato gerador e base de cálculo levam em consideração as condições individuais do contribuinte; são geralmente ditos *diretos*, pois, economicamente, o ônus financeiro é suportado pelo próprio contribuinte indicado na lei como tal. Ao revés, dizem-se *reais* (do latim "res", "re") os impostos que são decretados sob a consideração única da matéria tributável com abstração das condições personalíssimas do contribuinte; são geralmente ditos *indiretos*, pois, pago o tributo, o contribuinte, dito *de direito*, logra ressarcir-se do seu ônus, transferindo-o a terceiro ("contribuinte de fato") que, economicamente e indiretamente, acaba sofrendo o peso do sacrifício fiscal. Para Neumark "os impostos que pela sua natureza melhor se adequam ao nosso postulado são compreensivelmente os chamados impostos pessoais ("diretos") (Fritz Neumark, *Principios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madri, 1974, trad. espanhola, p. 169). "Quando se trata de impostos de consumo, especialmente os de caráter geral, isto, sim, é possível pelo menos até certo ponto" (id., loc. cit.)

(2) A cláusula "sempre que possível" deve ser interpretada com rigor, no sentido de que se onde havia campo para instituição de um imposto pessoal, ainda assim a lei criou gravame de natureza real, este terá de ser anulado por inconstitucionalidade, pois a discricionariedade do Legislador não pode ir a ponto de boicotar os ditames da Constituição, cabendo ao Judiciário velar pela prevalência desta sobre a legislação ordinária (cf. do autor, *Capacidade Contributiva*, op. cit. p. 49).

(3) *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 4ª ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1976, pp. 31 e 138.

(4) Sem razão Alfredo Augusto Becker ao defender que a natureza jurídica dos tributos é fonecida pela sua base de cálculo. A tese, *data venia*, impressiona-se com os aspectos quantitativos do tributo, sobrepondo-se à determinação legislativa de qual o *tipo* de riqueza deve ou não ser tributado conforme autorização constitucional. Incide na mesma censura, no particular, Ricardo Mariz de Oliveira (in *Fundamentos do Imposto de Renda*. Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1977, p. 23).

(5) *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed. Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 183.

(6) *ibidem*, p. 185.

(7) *Manual de Ciência das Finanças*, 17ª ed. Saraiva, São Paulo, 1980, p. 161

(8) *Derecho Financiero*, 3ª ed. Depalma, Buenos Aires, 1976, vol. II, pp. 855 e 856.

(9) *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed. Saraiva, São Paulo, 1972, p. 363. Lembra Becker que só em casos excepcionais a base de cálculo do imposto de renda não é a renda líquida, como no caso de beneficiário de rendimentos não residentes no País.

(10) Sobre o tema, ver, do autor, *Capacidade Contributiva*, op. cit., especialmente às pp. 37, 56 e 58.

(11) art. 150, IV. "...a Constituição Federal não estabelece limitações ao *quantum* da obrigação tributária, em se tratando de imposto de renda, ressalvadas, quanto a esta afirmativa, as hipóteses extremas de tributações confiscatórias ou proibitivas e observados tratamentos iguais a situações iguais". (Ricardo Mariz de Oliveira, op. cit., p. 33).

(12) *Oração aos Moços*, Casa de Rui Barbosa, Rio de Janeiro, 1949, pp. 33 e 34.

(13) É que, como advertia Francesco Nitti, "enquanto os impostos reais são mais fáceis de estimar e gravam baseados nos cadastros, estimações oficiais e outros meios de avaliação mais ou menos seguros, os impostos gerais sobre as rendas, sobretudo de caráter pessoal, são necessariamente inquisitoriais. Há a razão, e não a menor, por que alguns países lhe opõem viva resistência, embora reconhecendo-lhes as vantagens (*Principios da Ciência das Finanças*, ed. brasileira, Ed. Atena, Rio de Janeiro, 1937, Vol II, pp. 81 e 82)

(14) Proc. 90.3172-9, da 6ª Vara Federal do Distrito Federal.

(15) Proc. SS-90.01.05852-3, do Tribunal Regional Federal da 1ª Região.

(16) Voto no recurso extraordinário nº 71.758, in *Revista Trimestral de Jurisprudência*, nº 66, p. 165.