IMPOSTO DE RENDA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (LEIS 7.713/88 E 8.134/90)*

JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA**

"Tenho um amo implacável, que é a natureza das coisas" (Napoleão Bonaparte).

A "simplificação" do Imposto de Renda

A Lei nº 7.713, de 22-12-1988, a pretexto de simplificar a legislação do tributo, cometeu iniqüidades, 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 7.713/88 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 pessoal[1] amoldado às condições individuais de cada contribuinte; isto malgrado a nova Constituição determinar no seu art. 145, § 1º, que "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal", o que equivale dizer que onde

* Tese apresentada ao V Congresso Brasileiro de Direito Tributário, São Paulo, SP, 24 a 26 de abril de 1991.

** Livre Docente e Professor Adjunto de Direito Financeiro da UERJ.

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 pessoais 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

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, pena de inarredável inversão lógica e desrespeito aos princípios do Direito, olvidar-se do "conceito fundamental e nuclear para o estudo do direito tributário": o fato gerador. A lição é do insigne e saudoso Amilcar 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 inedaquação 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

(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, econômica 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, *Princípios de la Imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, tradução 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 discrição 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*, 4. ed., Revista dos Tribunais, São Paulo, 1976, p. 31 e 138.

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-acréscimo, 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 ju-

[4] Sem razão Alfredo Augusto Becker ao defender que a natureza jurídica dos tributos é fornecida pela sua base de cálculo. A tese, *data venia*, impressiona-se com os aspectos quantitativos do tributo, sobrepondo-os 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*, 10. ed., Forense, Rio de Janeiro, 1981, p. 183.

[6] *Ibidem*, p. 185.

[7] *Manual de ciência das finanças*, 17. ed., Saraiva, São Paulo, 1980, p. 161.

[8] *Derecho financiero*, 3. ed., Depalma, Buenos Aires, 1976, vol. II, p. 855-6.

rídica 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.[10] E confisco é proibido pela Constituição.[11]

A Lei nº 7.713/88

Afigurou-se desde logo, portanto, inconstitucional o § 6º do art. 3º da Lei nº 7.713/88 que dispôs ficarem "revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos da 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, máxime 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 ou nas atividades

[9] *Teoria geral do direito tributário*, 2. 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 residente no País.

[10] Sobre o tema, ver, do autor, *Capacidade contributiva, op. cit.*, especialmente às p. 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).

agrícolas, enquanto que os rendimentos do trabalho aumentaram a sua contribuição ao imposto de renda...

A Lei nº 7.713/88 em troca da 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 para 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, mas não como obrigatório para todos os contribuintes.

Naquela mesma ótica estrábica, a Lei nº 7.713/88 foi mais além: excepcionando no art. 11 os titulares de cartórios (nos quais a Lei nº 7.975/89 depois viria a "perdurar", em parágrafo, os odontólogos!), 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 quinhoar 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]

[12] *Oração aos Moços*, Casa de Rui Barbosa, Rio de Janeiro, 1949, p. 33-4.

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 à 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 reconhecimento 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 da 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 7.975/89, acrescentou 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 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 con-

[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. Eis a razão, e não a menor, porque alguns países lhe opõem viva resistência, embora reconhecendo-lhes as vantagens (*Princípios da ciência das finanças*, ed. brasileira, Ed. Atena, Rio de Janeiro, 1937, vol. II, p. 81-2).

fundi-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 ato do Sr. Diretor do Departamento da Receita Federal, que, baseando-se na Lei nº 7.713, de 22-12-1988, 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-se 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. 50-2, 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 o auferimento de renda, nivela os contribuintes, o que afronta o princípio da isonomia'."[15]

[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.

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 nº 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 acintosos ao senso comum dos contribuintes!

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, que 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 nºs 7.713/88 e 7.975/89, e novamente agora.

Se era clara a inconstitucionalidade da Lei nº 7.713/88 por impedir deduções, mais evidente agora é a inconstitucionalidade da Lei nº 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 artífices da lei.

> "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, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição."
>
> *Ministro Luiz Gallotti*[16]

1. Como o § 6º do art. 3º da Lei nº 7.713/88 ainda está em vigor, malgrado as alterações determinadas pela Lei nº 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 nº 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.

[16] Voto no Recurso Extraordinário nº 71.758, *in Revista Trimestral de Jurisprudência*, nº 66, p. 165.