

O MÍNIMO EXISTENCIAL COMO LIMITE À TRIBUTAÇÃO: A CONSTITUCIONALIDADE DA DEDUÇÃO DE MEDICAMENTOS ADQUIRIDOS PELO CONTRIBUINTE DA BASE DE CÁLCULO DO IRPF.

THE EXISTENTIAL MINIMUM AS A LIMIT TO TAXATION: CONSTITUTIONALITY OF THE DEDUCTIBILITY OF MEDICAMENTS PURCHASED BY TAXPAYERS CONCERNING THE PERSONAL INCOME TAX CALCULATION BASIS.

Inessa da Mota Linhares Vasconcelos.*¹

RESUMO:

O presente trabalho objetivou analisar a teoria do mínimo existencial como limite à tributação e a inconstitucionalidade da não dedução de medicamentos da base de cálculo do IRPF, por ferir os princípios da dignidade da pessoa humana e da capacidade contributiva, esse uma das faces do princípio da igualdade, por meio do qual se onera menos aqueles que possuem menor disponibilidade financeira, consequentemente onerando mais aqueles que possuem uma maior disponibilidade. Parte-se do pressuposto de que a legislação infraconstitucional do mencionado tributo, ao não permitir a dedução de medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF, desconsidera o princípio da intributabilidade do mínimo existencial, pois que esse mínimo situa aquém da capacidade contributiva. Para alcançar-se tal objetivo, tomou-se como base estudos doutrinários sobre o tema, além de algumas decisões judiciais que permitiram a dedução, na base de cálculo do IRPF, das despesas com remédios e medicamentos necessários à manutenção pessoal dos impetrantes.

Palavras-chave: Dignidade da pessoa humana. Mínimo existencial. Intributabilidade. Imposto de Renda. Dedução de despesas.

ABSTRACT:

The purpose of this work is to analyze the Theory of the Existential Minimum as a limit to taxation and the unconstitutionality of not deducting medicaments from the Personal Income Tax calculation basis for not complying with the principles of human dignity and tax paying capacity, the latter an element of the equality principle, by means of which the ones who earn less ought to be taxed less, whereas the ones who earn more ought to be taxed more. One can assume that the pertinent infra constitutional legislation does not abide by the principle of the non-taxability of the existential minimum, when it does not allow for the deduction from the Personal Income Tax calculation basis of medicaments purchased by taxpayers, because such minimum is situated below the tax paying capacity. This conclusion was based upon doctrinaire research on the topic and any judicial decisions that pronounced granting the deduction from the Personal Income Tax calculation basis of the expenses with medicines and medicaments necessary for the personal treatment of the respective petitioners.

Key-words: Human Dignity. Existential Minimum. Non-Taxability. Personal Income Tax. Deduction of Expenses.

1. Introdução.

Num estado social, o contínuo crescimento da despesa pública é um fato inevitável. Assim, para permitir a sustentação dessa estrutura estatal e a prestação razoável de serviços públicos, sabe-se que o Estado precisa angariar recursos para a realização das finalidades para

¹ Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará (2004). Doutoranda em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza. Auditora Fiscal. Professora Adjunto II da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

as quais foi criado, valendo-se, essencialmente, da relação tributária, necessária à viabilização da consecução do interesse público.

Hodiernamente, por toda a parte, constata-se o demasiado agravamento da carga tributária. Nos países ditos periféricos, em especial, é muito preocupante a absorção, pela tributação, de expressivos percentuais da renda individual ou empresarial, o que provoca grandes riscos de comprometimento do próprio desenvolvimento socioeconômico de tais países.

Tal tendência vem suscitando, sobretudo no meio doutrinário, um debate sobre a necessidade de estabelecerem-se limites mais explícitos ao poder de tributar. Em nosso país, referidos limites, ínsitos ao Estado Democrático de Direito, já constam em diversos princípios e normas constitucionais.

Contudo, em que pese o status constitucional de tais limitações e o reconhecimento de seu caráter de garantias fundamentais², sua força vinculante, com relação aos Poderes de Estado, não vem se mostrando deveras eficaz, de forma que temos assistido ano após ano, diversas violações aos princípios constitucionais pela legislação tributária.

Dentre esses princípios, destaca-se nesse estudo o da capacidade contributiva, princípio informador de todo o Sistema Tributário Nacional, através do qual a tributação onerará aqueles que revelem sinais representativos de riqueza, proporcionando a realização da justiça fiscal.

A ideia de capacidade contributiva, já difundida há mais de dois séculos por Adam Smith, em sua clássica obra “A Riqueza das Nações”, em que consta um capítulo dedicado ao estudo da tributação, defende que os súditos de cada nação deverão contribuir para a manutenção do governo, tanto quanto possível, segundo as respectivas possibilidades.

Contudo, ao lado da necessidade de ter que contribuir para a manutenção das despesas estatais, todos os cidadãos precisam ter assegurado pelo Estado um mínimo existencial que lhes possibilite sobreviver em condições de dignidade.

Esse direito ao mínimo existencial é decorrente de diversos princípios expressos na CF, sobretudo do princípio da dignidade da pessoa humana, limitando o poder de tributar do

² Neste sentido, decidiu o Supremo Tribunal Federal, na ADI nº 939-7/DF, ao considerar que os direitos e garantias fundamentais não se esgotam na previsão catalogada do artigo 5º, da Constituição Federal de 1988, constituindo-se como cláusula pétrea a garantia constitucional assegurada ao cidadão pelo art. 150, III, “b” da Constituição Federal (princípio da anterioridade tributária).

Estado, em especial a tributação via imposto de renda, haja vista ter como escopo salvaguardar um mínimo da renda auferida necessária à sobrevivência do cidadão em patamares compatíveis com a dignidade e a liberdade.

Nesse sentido, tenciona-se estudar os parâmetros do mínimo existencial como limite à tributação, analisando o fundamento de algumas normas infraconstitucionais referentes ao Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) que veiculam deduções de despesas da base de cálculo desse imposto e que ferem os princípios da dignidade da pessoa humana, da capacidade contributiva e do mínimo existencial.

Analisar-se-á, em especial, a questão da inconstitucionalidade da não permissão da dedução de medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF, que desconsidera o princípio da intributabilidade do mínimo existencial, pois que se situa aquém da capacidade contributiva, tomando-se como base estudos doutrinários sobre o tema, além de algumas decisões judiciais que permitiram a dedução, na base de cálculo do IRPF, das despesas com remédios e medicamentos necessários à manutenção pessoal dos impetrantes.

Para tanto, inicialmente far-se-á uma breve incursão sobre as limitações constitucionais materiais ao poder de tributar, em especial sobre o princípio da capacidade contributiva, demonstrando que o Supremo Tribunal Federal entende que os princípios constitucionais tributários são garantias fundamentais do cidadão contribuinte e que, portanto, são insuscetíveis de serem expurgadas da CF.

Em seguida, depois de estudada a definição doutrinária acerca do mínimo existencial, serão analisados os limites negativos da capacidade contributiva para a garantia desse mínimo existencial, passando-se a delinear qual o significado da expressão no âmbito da tributação do IRPF, a partir um conceito constitucionalmente pressuposto de renda e que, portanto, perpassa a definição puramente legalista do que se considera renda para fins de definição do mínimo auferido imune à tributação.

O estudo também analisará as imunidades constitucionais implícitas ao IRPF, relacionadas à concretização do mínimo existencial. Será analisado, também, o papel do Judiciário na concretização da teoria do mínimo existencial no âmbito da tributação via IRPF, comentando-se, em especial, as decisões judiciais que permitiram a dedução, na base de cálculo do IRPF, das despesas com remédios e medicamentos.

Por fim, o estudo evidenciará a importância da regulamentação da dedução de despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF, devido

aos efeitos positivos que a medida, acompanhada das obrigações acessórias necessárias à promoção do controle sobre o direito à dedução, tem potencial para acarretar, em especial a diminuição da automedicação, o incremento da tributação incidente sobre o consumo e a diminuição dos efeitos da judicialização do direito à saúde.

2. As limitações constitucionais materiais ao poder de tributar como garantias fundamentais.

Em que pese a necessidade de o Estado retirar, do patrimônio do particular, os recursos necessários à consecução dos seus objetivos, desde há muito tempo cristalizou-se o entendimento de que o poder de tributar não é ilimitado³.

Assim, embora o exercício da competência tributária ocorra através da exigência de tributos ao cidadão, essa relação fisco-contribuinte não é de subserviência por parte deste, a quem apenas caberia acatar pacificamente o autoritarismo e a voracidade do Estado. De fato, dessa relação jurídico-tributária exsurtem direitos e deveres a serem satisfeitos por ambos, a fim de possibilitar a obtenção dos recursos necessários ao financiamento estatal sem, contudo, ocasionar desproporcional lesão ao patrimônio privado.

No Brasil, esse poder é exercido com uma direta vinculação direta aos comandos da Constituição Federal. O seu atuar rege-se pelas limitações constitucionais, já presentes desde a Constituição de 1824⁴, e atualmente previstas no Título VI da CF de 1988.

Assim, a Constituição Federal, ao mesmo tempo em que outorga aos entes federativos o poder de tributar, impõe-lhes limites com o objetivo de equilibrar o exercício desse poder de tributar com os direitos dos contribuintes, oferecendo uma proteção constitucional aos direitos do contribuinte ao traçar as vedações aos atos da entidade tributante.

³ Por não ser o tema das limitações ao poder de tributar o tema central desse estudo, pelos limites impostos a um artigo científico, não será trabalhada a temática do histórico das limitações ao poder de tributar, cuja origem remota à Magna Carta, de 1215, desenhando-se por toda a Idade Moderna e cristalizadas pelas Declarações de Direitos. Igualmente, não se analisará de maneira geral, o conteúdo dos princípios constitucionais tributários. Para um estudo dessas temáticas, confira as seguintes obras: UCMAR, Vitor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2a ed. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.; **BALEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001; **CARRAZZA**, Curso de Direito constitucional tributário. 21 ed. São Paulo : Malheiros, 2005; **MACHADO**, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo : Dialética, 2004.

⁴ Para um panorama histórico sobre as limitações ao poder de tributar no constitucionalismo brasileiro, confira a obra de **BASTOS**, Celso Ribeiro, **MARTINS**, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil: Promulgada em 5 de Outubro de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1988. V.6, Tomo I.

Como explica Misabel Derzi, em comentários de atualização ao clássico “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, (2006, p. 14), os princípios constitucionais tributários visam “a preservação do regime político abraçado, à saúde da economia, o respeito aos direitos fundamentais e à proteção aos valores do espírito”. Segundo Sacha Calmon (2007: 199) “...traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal.”

Tais limitações constitucionais, que são princípios jurídicos que exercem nítida função de bloqueio, foram reconhecidas como garantias fundamentais, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI nº 939-7/DF, uma vez que corporificam valores basilares que, em matéria tributária, quis o constituinte que estivessem protegidos da conduta do legislador. Assim, tem-se que os princípios presentes no Capítulo I, do Título VI, da CF, as denominadas limitações do poder de tributar.

Dentre esses princípios, destaca-se, para os propósitos desse estudo, o princípio da capacidade contributiva, cuja finalidade é estabelecer um sistema justo e efetivo de tributação, através do qual cada cidadão contribui com o Estado na medida de suas possibilidades econômicas, desde que seja preservado o mínimo necessário para que esse cidadão possa subsistir com dignidade.

2.1 O princípio da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva, princípio que ingressou no constitucionalismo brasileiro já na Constituição de 1824⁵, consiste em impor maior tributação àqueles que detêm maior poder econômico. Conforme doutrina de Ruy Barbosa Nogueira (1999, p.12): "O princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária."

De acordo com os ensinamentos de Aliomar Baleeiro (2005, p. 272) a capacidade contributiva, tanto do ponto de vista axiológico quanto do objetivo, é fundamental para que o cidadão tenha conhecimento da base possível do imposto, significando a idoneidade econômica desse para "suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos".

Em alentado estudo sobre o tema, Zilveti (2004-2, p. 134) define a capacidade contributiva como sendo:

⁵ A esse respeito, conferir: BASTOS, Celso Ribeiro, MARTINS, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil: Promulgada em 5 de Outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1988. V.6, Tomo I.

O princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isso significa que as despesas públicas devem ser rateadas proporcionalmente entre os cidadãos uma vez que estes tenham, potencial ou efetivamente, usufruído a riqueza garantida pelo Estado. Também aceita-se como definição do princípio da capacidade contributiva: a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal. Serve esse princípio de instrumento para realizar a igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais, segundo a capacidade individual para arcar com o ônus tributário, daí ser o princípio da capacidade contributiva considerado um corolário do princípio da igualdade.

Como princípio a ser adotado pelo direito tributário brasileiro, a capacidade contributiva aparece positivada na Constituição da República de 1988, em seu artigo 145, § 1º, assim foi redigido:

(...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A capacidade contributiva a ser aferida pelo Estado ao tributar é a capacidade subjetiva da pessoa, sua real aptidão de determinada para recolher aos cofres estatais. Embora a expressão “sempre que possível” possa denotar faculdade de o fisco adotar o princípio da capacidade contributiva, esse é um poder-dever, sobretudo nos impostos de caráter pessoal, como é o caso de Imposto de Renda.

Sobre a interpretação dessa expressão, diz Carrazza (2005, p. 100) que:

A nosso ver, ele não está fazendo – como já querem alguns – uma mera recomendação ou simples apelo para o legislador ordinário. Em outras palavras, ele não está autorizando o legislador ordinário a, se for de seu agrado, graduar os impostos que criar, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes.

O sentido dessa norma é muito outro. Ela, segundo pensamos, assim deve ser interpretada: se for da índole constitucional do imposto, ele deverá obrigatoriamente ter caráter pessoal e ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

O princípio atua como uma vertente da aplicação do princípio da igualdade no direito tributário, de forma a onerar menos aqueles que possuem menor disponibilidade financeira e, conseqüentemente, onerar mais aqueles que possuem maior disponibilidade, fazendo valer, assim, a máxima Aristotélica segundo a qual "todos são iguais perante a Lei, na medida em que se desigualem."

Ao tratar do princípio, Aliomar Baleeiro, explica que a capacidade contributiva somente se inicia depois de deduzirem-se as despesas necessárias à manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família, pois tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) deverão ser custeados com rendimentos em sentido econômico “[...] que não estão disponíveis para o pagamento de impostos” (BALEIRO, 2006, p. 693).

O princípio também se insere como corolário da segurança jurídica, sendo “(...) um progresso perante uma tributação arbitrária, sem princípios, perante uma tributação segundo o oportunismo político, perante um pragmatismo ou fiscalismo ilimitado” (TIPKE; YASMASHITA, 2002, p. 30), evitando, assim, que o legislador pátrio institua tributos que alcancem o que a doutrina convencionou chamar de "mínimo existencial".

Ensina ainda Ricardo Lobo Torres que o princípio da capacidade contributiva está relacionado à ideia de justiça sendo estranho à problemática do mínimo existencial, interessando apenas em seu sentido negativo, fazendo, em seguida, uma relação entre a capacidade contributiva e o princípio da vedação ao confisco, ao dizer que “A imunidade do mínimo existencial se situa *aquém* da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência *além* da aptidão de pagar” (TORRES, 2009, p. 144).

Há, pois, um mínimo existencial a ser preservado e protegido da tributação, exercendo o princípio da capacidade contributiva um importante papel de garantidor dos pressupostos mínimos de existência digna e a liberdade do cidadão⁶.

3. Os limites negativos da capacidade contributiva e a garantia do mínimo existencial como corolários do princípio da dignidade da pessoa humana.

Não há dúvidas de que as normas tributárias deverão sempre ser interpretadas “em harmonia com os postulados postos na Constituição Federal, todos voltados para a construção de uma Democracia plena onde a dignidade humana e a cidadania sejam consideradas como o centro de todas as suas atenções (DELGADO, 2004, p. 173).

Assim, tem-se que o princípio da capacidade contributiva, ao proteger o mínimo existencial, contribui para o fortalecimento do princípio da dignidade da pessoa humana, mostrando-se, pois, intimamente imbricados.

⁶ VALADÃO (1998, p. 299) observa, inclusive, que a garantia desse mínimo existencial não abrange somente pessoas físicas, mas, de igual forma, as pessoas jurídicas, uma vez que estas, para seu bom funcionamento, têm que fazer frente a dispêndios mínimos operacionais e de produtividade.

O mínimo existencial, que tem John Rawls⁷ como um de seus maiores difundidores, consiste em garantir a cada indivíduo uma conjuntura de pressupostos e condições mínimas para que tenha uma vida digna.

A temática do mínimo existencial teve um desenvolvimento com a partir do advento do Estado Fiscal de Direito⁸, quando o tratamento conferido ao cidadão, sobretudo àquele em situação de pobreza, sofreu substancial modificação, prestigiado pelo princípio da capacidade contributiva. Segundo ensina Torres (1991, p. 109):

No Estado Fiscal afirma-se a liberdade individual: reserva-se pelo contrato social um *mínimo de liberdade* intocável pelo imposto, garantido através dos mecanismos das imunidades e dos privilégios, que se transferem do clero e da nobreza para o cidadão; permite-se que o Estado exerça o poder tributário sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional, adquirindo tal imposição a característica de preço da liberdade.

Nesse sentido, pode-se afirmar que apenas existirá capacidade contributiva após a dedução das despesas necessárias à aquisição do mínimo indispensável a assegurar uma existência digna para o contribuinte e sua família, pois, do contrário, a tributação desse mínimo terá efeitos de confisco da renda ou do patrimônio (CARRAZZA, 2005, p. 98).

Em que pese a ausência de expressa dicção na Carta de 1988, ao contrário do que acontecia no texto constitucional de 1946, que trazia em seu art. 15, § 1º, uma clara definição de mínimo existencial⁹, o que dificulta sobremaneira identificar seus contornos no direito brasileiro, pode-se afirmar que esse direito ao mínimo existencial está implicitamente previsto e tem como ser identificado em dispositivos esparsos na atual constituição: no acesso à justiça e defesa de direitos (art. 5º, inciso XXXIV), gratuidade da ação popular, do *habeas data* e do

⁷ Os estudos empreendidos por John Rawls têm grande relevância no estudo do mínimo existencial. Em sua obra “Uma teoria da Justiça”, analisa as razões de existência do Estado, sua legitimidade e seu compromisso com a justiça. Defende que o Estado deve oferecer um tratamento diferenciado às pessoas oriundas de posições sociais desfavoráveis. Rawls admite que há uma tendência ao acúmulo de riqueza e do poder, o que distorceria a igualdade de oportunidades. Por isso, propõe que o Estado supervisione a atividade econômica, de modo a preservar a igualdade equitativa de oportunidades, inclusive garantindo um mínimo social (Cf. RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 303-304.)

⁸ Sobre a configuração do Estado Fiscal e a ideia de liberdade, confira a excelente obra “A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal”, de Ricardo Lobo Torres, especialmente o Capítulo III.

⁹ Segundo o mencionado artigo, “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”. A CF de 1946 também garantia uma maior abrangência ao princípio, ao prever, em seu art. 202, a determinação para que se aplicasse o princípio da capacidade contributiva a *todos* os tributos, e não tão-somente aos impostos, como expresso literalmente no texto da Constituição de 1988.

habeas corpus (incisos LXXIII e LXXII); imunidade ao ITR das pequenas glebas rurais (art. 153, §4º), ensino obrigatório (art. 208, §1º) etc.

Na tentativa de delimitar o que seria esse mínimo existencial protegido da tributação, explica Carrazza (2005, p. 99) que são, “(...) os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (mínimo vital), garantidas pela Constituição, especialmente em seus arts. 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, transporte etc.), não podem ser alcançados pelos impostos”.

Há, portanto, grandes semelhanças desses conceitos com as necessidades traçadas pelo artigo 7º, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, que se refere ao salário mínimo. Considerando-se que o atual salário mínimo é de R\$ 622,00, a realidade fática demonstra claramente a sua insuficiência para satisfazer as necessidades básicas sequer de um indivíduo, menos ainda de uma família, o que leva a uma conclusão de que o mínimo existencial está acima do valor do salário mínimo brasileiro.

Entretanto, outros parâmetros podem ser utilizados para aferir-se concretamente o valor desse mínimo existencial. Segundo dados estatísticos do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE), calculados no final de 2011, para suprir as necessidades básicas do trabalhador e de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, seria ideal uma renda mensal de R\$ 2.349,26¹⁰.

Cotejando-se esses dados estatísticos com o limite anual de ganhos para fins de isenção do IRPF, verifica-se que no ano de 2011 esse limite foi de R\$ 17.989,80¹¹, o que perfaz o quantum de R\$ 1.499,15 mensais, demonstrando que o valor considerado como mínimo existencial intributável pelo IRPF está abaixo da realidade fática do país.

Esse limite de isenção posto na legislação infraconstitucional existe por variadas razões. Parte-se do pressuposto que o indivíduo que percebe mensalmente a quantia de até R\$ 1.499,15 em verdade não adquire renda, mas apenas a importância mínima necessária à sua sobrevivência.

¹⁰ A pesquisa do DIEESE leva em consideração uma família composta por 04 pessoas, sendo 02 adultos e 02 crianças. No mês de outubro de 2010, o mínimo era estimado em R\$ 2.132,09 ou 4,18 vezes o piso nacional. Disponível em: < <http://gazetaweb.globo.com/noticia.php?c=246335>>. Acesso em 03 mar 2011. Esse salário mínimo considerado ideal corresponde a 3,77 vezes o mínimo vigente de R\$ 622,00.

¹¹ Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/tabprogressiva20022011.htm>>. Acesso em 12 fev 2012.

Aqui, percebe-se um contrassenso do Governo Federal, pois, se de um lado reconhece que o limite de isenção é o valor minimamente essencial à sobrevivência digna e livre do indivíduo, por outro fixa o salário mínimo em R\$ 622,00 mensais para que este satisfaça a todas as suas necessidades basilares.

Assim, para que não haja distorções no campo da intributabilidade do mínimo existencial, tais pesquisas estatísticas, censos demográficos e sociais, deverão comprovadamente ser levados em consideração pelo legislador ao fixar o conteúdo desse mínimo, evitando-se esses contrassensos, pois, somente a partir dessa correta análise o legislador poderia graduar a tributação segundo o princípio da capacidade contributiva.

Deste modo, a capacidade tributária somente começará quando a renda auferida pelo indivíduo ultrapassar esse mínimo necessário à manutenção de uma existência digna e da liberdade, que são direitos fundamentais do cidadão.

4. O Imposto de Renda e o princípio da capacidade contributiva.

Um dos tributos que mais importância adquiriu no sistema tributário nacional, o Imposto de Renda, que atualmente representa mais de 25% da carga de tributos federais, vem ampliando sua arrecadação a cada ano¹². É fato notório que cada vez mais a tributação via Imposto de Renda, utilizando-se dos instrumentos de praticabilidade tributária, que vêm sendo adotados de forma abusiva e desarrazoada nos últimos anos, vem mitigando e distanciando-se dos princípios tributários delineados pela Constituição, em virtude do desejo do Governo Federal de ampliar a arrecadação¹³, apoiando-se na supremacia do interesse público sobre o particular.

¹² No ano de 2011, a Receita Federal do Brasil arrecadou um total de R\$ 969,907 bilhões, superando em mais de 10% o montante que tinha arrecado no ano anterior, de R\$ 805,7 bilhões. É a maior arrecadação já registrada no país, de acordo dados da Receita. O IR foi o tributo que mais contribuiu com essa arrecadação, num montante de R\$ 249,81 bilhões, um aumento de 19,9% sobre o volume do ano de 2010, que foi de R\$ 208,20 bilhões. O IR aumentou sua participação de 25,19% para 25,76% da arrecadação. Fonte: Secretaria da Receita Federal. Disponível em <<http://bit.ly/ccnUOI>>. Acesso em 01 ago 2012.

¹³ Nos últimos dez anos o brasileiro dobrou o volume de recursos que paga de IR, enquanto a arrecadação dos demais setores da economia aumentou 72,21%. Segundo levantamento da consultoria Ernst & Young feito para o jornal “O Globo”, tomando-se como base dados divulgados pela RFB, a arrecadação com Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e o Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), foi de R\$ 90,798 bilhões. Em 2002, o esse montante tinha sido de R\$ 44,953 bilhões. Com isso, a fatia dos impostos de pessoas físicas frente ao total arrecadado subiu de 11% para 13% entre 2002 e 2011. (Dados percentuais obtidos da pesquisa efetuada pela Consultoria Ernst & Young e calculados levando-se em consideração dados referentes ao exercício 2011. Disponível em <<http://glo.bo/MfrhFn>> Acesso em 28 jul 2012.

Tais princípios constitucionais tributários, em especial destacando-se para os propósitos desse estudo, a capacidade contributiva, a vedação ao confisco e a isonomia tributária, aliados ao princípio de respeito ao mínimo existencial e dignidade da pessoa humana, norteiam a tributação através do referido imposto e equilibra o relacionamento deveras conflituoso existente entre a administração fiscal, que sempre busca uma crescente arrecadação para fazer face às despesas estatais, e o contribuinte, que almeja pagar menos tributos, impondo-se à Fazenda Pública o dever de observância a tais garantias fundamentais.

No que toca à tributação da renda e proventos das pessoas físicas, verifica-se que há uma maior interferência e moldagem por parte da Fazenda Pública, já que tais contribuintes tradicionalmente são mais impotentes em face do poder político do que as pessoas jurídicas, não detendo meios e recursos para exercer forte pressão e influência política na elaboração legislativa, nem dispondo, muitas vezes, de subsídios para efetuar um eficaz planejamento tributário, ao contrário do que ocorre com as grandes corporações. De fato, no atual contexto da tributação da renda no Brasil, não restam dúvidas que as pessoas físicas assalariadas são quem sofrem o maior impacto do poder fiscalizatório estatal.

Nesse contexto, da forma que está atualmente estruturado o IRPF, o referido tributo, que deveria ter um caráter essencialmente pessoal, o que reclama a necessidade de que a exação reflita a real capacidade de pagamento daquele que pratica o seu fato gerador, passou a ter caráter confiscatório, manifestando muito mais uma feição meramente arrecadatória e não a de um instrumento de realização da igualdade tributária e redistribuição de renda.

E tal afirmativa é feita na medida em que a norma regulamentadora do IRPF – a despeito de outras iniquidades que comete contra o sujeito passivo, mas que não serão tratadas nesse estudo¹⁴ – por alegação de praticabilidade, não permite ao contribuinte, por exemplo, de forma a satisfazer os ditames constitucionais, efetuar deduções, em sua base de cálculo, de despesas que correspondem ao mínimo essencial a sua subsistência com dignidade, ferindo, por conseguinte, além da capacidade contributiva, a isonomia tributária e o princípio da vedação ao confisco.

Para superar esse desafio e alterar-se o atual quadro de desobediência às garantias dos contribuintes, é preciso que estudiosos e operadores do Direito discutam como

¹⁴ Cite-se a guisa de exemplo, a reduzida progressividade, com poucas alíquotas; a falta de proteção à família, ao prever a dedução por dependentes em valores ínfimos; a falta de previsão legal para deduções com valores pagos a título de aluguéis de uma moradia; as limitações os reduzidos valores de dedução das despesas com educação, dentre outros.

compatibilizar essa necessidade de conferir maior eficiência e execução à lei, haja vista que não se pode negar a importância da praticabilidade no atual contexto socioeconômico e jurídico, com a proteção ao contribuinte, a fim de restaurar a equidade na imposição tributária, buscando-se efetivar, o quanto mais o possível, a imprescindível justiça tributária.

Especificamente em relação à temática central desse trabalho, entende-se que uma das formas de aproximar a tributação do IRPF da realização da justiça tributária é garantir o respeito ao mínimo existencial do contribuinte, possibilitando a dedução das despesas necessárias à manutenção de sua própria subsistência e a de seus dependentes, como é o caso das despesas com a aquisição de medicamentos que, atualmente, à exceção daqueles integrantes de fatura emitida por estabelecimento hospitalar, não podem ser abatidas pelo contribuinte do imposto, fazendo incidir a exação sobre valores que, efetivamente, não compõem a renda e, portanto, estão aquém da capacidade contributiva.

Entretanto, reconhece-se que a permissão das deduções de medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do imposto sem um efetivo controle estatal, ao invés de contribuir para a promoção da justiça tributária, pode surtir efeito adverso, aumentando a evasão fiscal e acentuando a falta de isonomia. Nem por isso se pode aceitar a mera alegação de que, por motivos de praticabilidade tributária e que também, diante da crescente necessidade de arrecadação ou, ainda, devido à preponderância do interesse público sobre o particular, restaria justificada a investida desarrazoada da tributação sobre os valores que não traduzem a capacidade contributiva, sobretudo porque, atualmente, a mesma tecnologia da informação utilizada pela administração fiscal para incrementar a arrecadação e minimizar a sonegação, também poderia ser utilizada para aferir a real capacidade do contribuinte do IRPF em participar da manutenção da máquina estatal.

Nesse contexto, tentar-se-á demonstrar, nos itens que se seguem, como compatibilizar esse direito do contribuinte à aferição da capacidade contributiva a partir da permissão das deduções de medicamentos adquiridos com a necessidade de evitar-se a evasão fiscal do IRPF.

4.1 Breves noções sobre Imposto de Renda: hipótese de incidência e base de cálculo.

Em seu artigo 153, III, a Constituição Federal de 1988 que compete à União instituir o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, o qual, deverá ser informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, na forma da lei (Art. 153, §2º).

O imposto de renda é um tributo de grande importância para o orçamento da União, onde figura como principal fonte de receita tributária¹⁵, tendo, portanto, função nitidamente fiscal, além de ter inegável importância como instrumento de intervenção do Poder Público no domínio econômico e de redistribuição de riquezas.

O Fato gerador do tributo é a aquisição da disponibilidade econômica (ou de fato) ou jurídica (a obtenção de um direito de crédito) de renda ou proventos de qualquer natureza. *Renda* é o produto do capital, ou do trabalho, ou da combinação de ambos. Já *proventos* são todos os outros acréscimos patrimoniais, tais como pensões, aposentadorias, doações etc.

No que tange ao critério utilizado como base de cálculo, tem-se que no Brasil o sistema adotado é o do montante absoluto da renda ou provento. Segundo a dicção do art. 44 do CTN, a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis, sendo que a forma de determinação da base de cálculo varia de acordo com o tipo de contribuinte. Em se tratando de pessoa física, a base de cálculo do imposto é o rendimento bruto mensal auferido. Diz-se em regra porque algumas deduções são ainda admitidas, tais como pensões alimentícias e encargos por dependentes. Anualmente, porém, é feita uma declaração para fins de ajuste, sendo paga uma complementação, ou obtida a restituição do que porventura tenha sido pago a mais.

O imposto, em geral, incidirá sobre o crédito líquido do contribuinte, que será a diferença entre a renda ou provento bruto auferido e os encargos dedutíveis admitidos em lei, a exemplo dos gastos com dependentes, saúde, educação previdência provada etc. (para as pessoas físicas), e despesas operacionais para as pessoas jurídicas.

4.2 O conceito de renda constitucionalmente pressuposto.

Embora o Código Tributário Nacional, em seu art. 43, trace um conceito de renda, a doutrina tem o posicionamento de que o legislador não pode livremente fixar o conceito de renda e proventos, sob pena de esvaziar o conteúdo constitucional sobre a matéria (CARRAZZA, 2009, p. 32). Há, pois, um conceito constitucionalmente pressuposto do que seja renda e proventos, passível construção a partir do arquétipo constitucional do tributo. (SOUSA, 1970, p. 339).

Sob esse tema, também pondera Leandro Paulsen, segundo o qual “o conceito de renda não está à disposição do legislador infraconstitucional” (2008, p. 331). Ainda segundo o

¹⁵ Dado disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>> Acesso em 20 mar 2012.

autor, a extensão dos termos do que se considera “renda” e “proventos de qualquer natureza” traçam os contornos daquilo que pode ser tributado e do que não pode ser tributado a tal título, de modo que “na instituição do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, o legislador ordinário não pode extrapolar a amplitude de tais conceitos, sob pena de inconstitucionalidade (PAUSEN, 2008, p. 331).

Esse entendimento, aliás, é aceito pelo STF, que entende que a norma constitucional prevê um núcleo da hipótese de incidência possível do Imposto de Renda, trazendo, assim, um conceito ínsito de renda, de forma que “não pode a Lei infraconstitucional definir como renda o que insitamente não o seja”¹⁶.

Destarte, o conceito de renda pressuposto na Constituição evita que o legislador manipule os elementos componentes da base de cálculo do imposto, de forma que decorre da própria Constituição, ainda que haja eventual omissão do legislador infraconstitucional em defini-los, o direito que o contribuinte tem abater da base de cálculo algumas despesas relevantes, a exemplo das despesas com aquisição de medicamentos para uso próprio ou de seus dependentes, que não possam ser consideradas como *acrécimo patrimonial*. Essa é a interpretação sistemática que se faz dos preceitos constitucionais contidos nos artigos 145, § 1º (pessoalidade e capacidade contributiva); artigo 150, inciso II (igualdade tributária), artigo 150, inciso IV (vedação ao confisco) e 153, §2º (generalidade e universalidade do IR).

4.3 O mínimo existencial no âmbito da tributação do IRPF

A intributabilidade do mínimo existencial em relação ao Imposto de Renda não é uma discussão recente no direito brasileiro. No início do século passado, Rui Barbosa já advogava a tese de que o mínimo existencial deveria ser excluído da incidência do IR (BARBOSA, Rui, *apud* ZILVETI, 2004, p.213-214).

Contemporaneamente, ensina-nos Hugo de Brito Machado que os valores auferidos que não superem o mínimo do qual essa pessoa necessita para sobreviver “não podem ser considerados como renda, exatamente porque, sendo de consumo obrigatório, não podem implicar em acréscimo patrimonial. Esse mínimo vital, aliás, deveria ficar a salvo de todo e qualquer tributo, e não apenas excluído do Imposto de Renda como seguramente há de estar” (MACHADO, 2003, p. 431-432)

¹⁶ RE 188.684/SP - 1ª Turma. Rel. Min. Moreira Alves.

Outro não é o entendimento de Carrazza (2009, p. 49) que, para fins de incidência do IR, “tudo o que está previsto, expressa ou implicitamente, na Lei Maior como integrante do chamado *mínimo vital* (ou *mínimo existencial*) não constitui nem renda, nem proventos”. E continua, adiante: “A tributação por via de IR deve, pois, deixar intocado o mínimo vital do contribuinte – isto é, aquela porção de riqueza que lhe garante, e a seus dependentes, uma existência própria de cidadão” (CARRAZZA 2009, p. 56),

Defende o autor, com base no artigo 3º, inciso III, da Constituição de 1988 que a previsão do objetivo de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais ordena não somente uma atuação positiva do Estado, no que diz respeito a propiciar padrões aceitáveis de subsistência, mas também a necessidade da sua omissão, referindo-se à intributabilidade desse mínimo existencial cuja noção gira em torno dos bens essenciais ao ser humano: vida, saúde e cultura, servindo de parâmetro para precisar o seu conteúdo o necessário para atender às necessidades vitais básicas do contribuinte e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, de acordo com o disposto no artigo 7º, inciso IV, da CF (CARRAZZA 2009, p. 48).

Reconhece o doutrinador que a falta de contornos da noção de “mínimo vital”, faz com que surjam muitas dúvidas a respeito desse tema, cabendo no caso concreto serem delineados elementos para sua precisão (CARRAZZA 2009, p. 51).

4.4 O IRPF e as imunidades constitucionais implícitas relacionadas com o mínimo existencial: a inconstitucionalidade da não dedução de medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF.

Segundo Ricardo Lobo Torres, a não incidência do o imposto de renda sobre o mínimo existencial familiar, ainda que se expressa sob a forma de isenção da faixa mínima de renda, abatimento para os filhos e de isenção para os idosos constitui-se como uma *imunidade implícita*, funcionando frequentemente como mecanismo de compensação das prestações positivas estatais representadas pelas subvenções ou pela entrega de bens (2009, p. 187-188).

Essas impropriamente chamadas isenções não se tratam de normas de "competência tributária", cuja modificação possa ser feita pelo constituinte derivado. São, em verdade, limitações constitucionais ao poder de tributar, impedindo, pois, qualquer forma de tratamento menos favorável ou mais gravoso ao contribuinte, sob pena de flagrante inconstitucionalidade.

Desta forma, a legislação do Imposto de Renda somente respeitará o princípio da capacidade contributiva caso observe, para fins de dedução de receitas da base de cálculo, os aspectos objetivos e subjetivos do princípio, estes decorrentes da personalidade.

De acordo com Misabel Derzi esses aspectos devem ser observados também como forma de proteger a família. Ainda segundo a professora, seria necessário, para cumprir-se com o princípio da capacidade contributiva, que a legislação autorizadora das deduções aumentasse os limites das deduções, como forma real de garantir a subsistência do contribuinte e de seus dependentes (2006, p. 693). Roque Carrazza também comunga desse pensamento. Segundo esse autor:

É certo que a legislação autoriza deduções com educação, tratamento de saúde, etc. Sobre bases, porém, absolutamente irrealistas. Assim, por exemplo, os valores dedutíveis com educação são extremamente baixos, muito distantes dos gastos usuais numa escola particular de bom nível. No caso das despesas médico-hospitalares, não são aceitas deduções com medicamentos, quando é por meio deles que usualmente se alcança a recuperação da saúde, um dos valores prestigiados pelo art. 6º da CF (CARRAZZA, 2005, p. 118).

De fato, os valores dedutíveis da base de cálculo do IRPF na legislação brasileira não possibilitam o direito à existência digna da pessoa humana, uma vez que essa base de cálculo avança sobre rendimentos que são utilizados pelos contribuintes em gastos necessários à subsistência digna e livre.

Aqui, chega-se ao ponto fulcral desse estudo. Entende-se que a impossibilidade de dedução, da base de cálculo do IRPF, como despesa com saúde, dos medicamentos adquiridos pelo contribuinte para seu uso ou de seus dependentes legais, fere frontalmente os princípios da dignidade da pessoa humana, igualdade tributária, capacidade contributiva e o mínimo existencial, sendo possível ao Poder Judiciário reconhecer, baseado nos citados princípios, a imunidade implícita dessas receitas ao IRPF, mesmo à míngua de norma regulamentadora.

Tal inferência decorre do conceito constitucional de renda: Se a renda da pessoa física é, o saldo positivo decorrente da diferença entre os seus rendimentos tributáveis e certas despesas que esse contribuinte realizou para a sua subsistência e a de seus dependentes legais, então o sujeito passivo somente deverá entregar ao Fisco, a título de IR, a parcela do que sobrou desse custeio, deixando-se livre da tributação, portanto, o mínimo vital.

Assim sendo, a despesa devidamente comprovada, através de receita médica e nota fiscal, com medicamentos necessários à promoção e à manutenção da saúde do contribuinte e

de seus dependentes que, sem dúvidas é reconhecida como sendo uma despesa necessária à existência digna do ser humano, deverá ser considerada como elemento redutor da base de cálculo do IR, como exigência constitucional à proteção dos princípios da dignidade da pessoa humana, do direito fundamental à inviolabilidade da vida, da saúde, além dos princípios da capacidade contributiva e do mínimo existencial.

Também resta maculado o princípio constitucional da igualdade tributária, uma vez que, de acordo com a atual legislação do IRPF, os gastos com medicamentos podem ser deduzidos como despesas médicas desde que integrem a conta emitida pelo estabelecimento hospitalar.

Essa diferenciação é absolutamente despida de razoabilidade. Qual a distinção entre medicamentos que são adquiridos diretamente pelo contribuinte em farmácias daqueles que lhe são ministrados quando internado em hospitais?

Nem se argumente que essa possibilidade ampliaria a elisão fiscal, uma vez que seria dificultoso para o fisco federal controlar a utilização dessas notas fiscais de medicamentos para fins de dedução. Ora, dificuldades na praticabilidade¹⁷ da fiscalização não podem, em certas situações, ser opostas a direitos e garantias dos contribuintes.

Ademais, poderiam ser criadas obrigações acessórias prevendo o envio de informações a respeito das compras efetuadas pelo contribuinte, através do uso do CPF, sobretudo tendo em vista todo um aparato tecnológico à disposição da Receita Federal do Brasil (*bussiness intelligence*), que atualmente monitora, para fins de cruzamento de dados, movimentações financeiras, utilização de cartões de crédito, operações imobiliárias, de transferências de veículos etc, além de efetuar o controle sobre as deduções que estão expressamente previstas.

Por outro lado, é importante ressaltar que a possibilidade de dedução dos gastos com medicamentos adquiridos pelo contribuinte na farmácia tem o condão de incrementar a arrecadação de tributos sobre o consumo, mormente do ICMS e IPI, uma vez que o paciente, sabendo que poderá abater o valor dos remédios adquiridos mediante a comprovação com nota fiscal, passará a exigir sistematicamente a emissão do documento fiscal aos

¹⁷ A respeito da praticabilidade tributária, conferir a excelente obra de Regina Helena Costa “**Praticabilidade e justiça tributária** – exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte”, em que a autora delinea os aspectos referentes à matéria, em especial os capítulos V, em que faz uma intersecção entre a praticabilidade e os princípios da isonomia e capacidade contributiva, além do capítulo IX, que versa sobre os limites à praticabilidade tributária.

estabelecimentos farmacêuticos, atitude essa de educação fiscal que grande parte dos brasileiros não tem.

Não se esqueça, também, de que essa medida de permitir a dedução, ao estipular a necessidade de comprovação da compra através de receita do medicamento prescrito ao contribuinte, será uma importante medida de saúde pública, por diminuir os alarmantes índices de automedicação.

Ressalte-se que a discussão acerca da possibilidade de dedução de despesas com medicamentos da base de cálculo do IRPF não é uma novidade. De acordo com levantamento efetuado junto aos sítios eletrônicos da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, cerca de doze projetos envolvendo o assunto da dedução de medicamentos da base de cálculo do IR estão atualmente tramitando nas duas Casas do Congresso Nacional¹⁸.

A análise realizada revelou que muitos desses projetos de lei estão parados há muito tempo, aguardando pauta para apreciação pelas comissões que compõem as Casas Legislativas, existindo, ainda, casos de demora na emissão dos pareceres pelos relatores e, também, casos de arquivamento devido ao fim da legislatura, nos termos regimentais, o que leva à conclusão de que não há interesse do Governo Federal em garantir esse benefício ao contribuinte, aliado à falta de pressão por parte da sociedade, que não cobra de seus representantes o andamento e endosso às propostas.

Ocorre que na maioria desses projetos de lei que versam sobre a matéria da dedução de medicamentos da base de cálculo do IRPF, entende-se que a proteção ao mínimo existencial do contribuinte não ficará assegurada, haja vista que têm caráter restritivo e, embora torne a tributação via IRPF um pouco menos regressiva, não garantem a observância à capacidade contributiva e à igualdade tributária.

Isso se afirma porque algumas dessas proposições só contemplam parcela dos cidadãos contribuintes com o direito à dedução de medicamentos da base de cálculo do IRPF, sendo especificamente destinadas a beneficiar o contribuinte de idade mais avançada ou os aposentados e pensionistas. É o caso do Projeto de Lei nº 5619/05, de autoria do deputado Humberto Michiles (PL/AM), que prevê a possibilidade de dedução de gastos com

¹⁸ De acordo com a análise realizada, são os seguintes os projetos de lei em trâmite, no Senado Federal: PLS nº 74/2007, PLS nº 94/2007, PLS nº 470/2007, PLS nº 681/2007, PLS nº 138/2008, PLS nº 364/2008, PLS nº 465/2008 e PLS nº 12/2011. Na Câmara dos Deputados: PL nº 4014/2004, PL nº 5619/05, PL nº 2157/07, PL nº 7.898/2010. Alguns deles estão arquivados, em face do final da legislatura em que foram apresentados. Outros apresentam semelhanças entre si, de forma que somente serão enfocados aqueles que apresentam discussões mais relevantes para o contexto dessa pesquisa.

medicamentos de utilização contínua no Imposto de Renda. Referido projeto prevê o direito à sobredita dedução de despesas para contribuintes com 50 anos de idade ou mais que utilizem medicamentos de uso contínuo. Para ter acesso ao benefício, o cidadão deverá comprovar a despesa com a aquisição dos remédios através de notas fiscais e receita médica em seu nome.

Outro Projeto de Lei, o de nº 7.898/2010, do Deputado Manoel Junior (PMDB/PB)¹⁹, acrescenta alínea “h” ao inciso II do art. 8º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, para permitir a dedução, na declaração do Imposto de Renda, das despesas com medicamentos para uso próprio de aposentados e pensionistas com idade igual ou superior a sessenta anos.

Embora se considere que o projeto beneficia aqueles que, normalmente, mais necessitam de cuidados com sua saúde, que são os idosos, é de se ressaltar que ao restringir o direito à dedução a tal classe de contribuintes, o projeto desconsidera o princípio da igualdade tributária, já que outros contribuintes que não são idosos, em face de moléstias de que sejam acometidos, sobretudo moléstias graves ou que exijam tratamento continuado, também podem dispendir vultosas somas com a compra de medicamentos, não sendo medida congruente com a justiça tributária excluir tais contribuintes do direito à dedução de tais despesas.

Outros projetos de lei, ainda, como forma de compensar a perda arrecadatária ocorrida pela permissão da dedução de medicamentos, preveem que a lei passe a estipular limites globais para abatimento de despesas com saúde, a exemplo do que atualmente ocorre em relação às despesas com educação, em que há um teto para as despesas passíveis de dedução. Nesse sentido dispõe o Projeto de Lei nº 2157/07, do deputado Armando Abílio (PTB-PB)²⁰, que autoriza a dedução das despesas com a aquisição de remédios de utilização obrigatória e continuada no Imposto de Renda da Pessoa Física. Pelo texto da proposta, o limite anual individual para o gasto com a saúde será de R\$ 5.000,00. No mesmo sentido dispõe o Projeto de Lei nº 4014/2004, do Deputado Ronaldo Vasconcelos (PTB/MG)²¹, que altera o art. 8º, II, “a” e § 2º, V, da Lei n.º 9.250/1995, para incluir dentre as despesas com saúde passíveis de abatimento as realizadas com a aquisição de medicamentos, também até o limite anual individual de R\$ 5.000,00.

Ainda em relação aos projetos de lei atualmente em tramitação acerca de matéria, destacam-se os projetos de lei nº 12/2011 e nº 147/2011, todos do Senado. O Projeto de Lei

¹⁹ Disponível em: < <http://bit.ly/Ny4JQL> > Acesso em 16 ago. 2012.

²⁰ Disponível em: < <http://bit.ly/PJLvMB> > Acesso em 16 ago. 2012.

²¹ Disponível em: < <http://bit.ly/PiY7pF> > Acesso em 16 ago. 2012.

do Senado (PLS) nº 12/2011, do Senador Ciro Nogueira (PP/PI)²², propõe a alteração da Lei nº 9.250/95, que dispõe sobre o IRPF, para permitir o abatimento, na declaração anual, das despesas com medicamentos controlados, desde que os pagamentos sejam especificados e comprovados, inclusive com receita médica e Nota Fiscal. Por outro lado, o PLS nº 147/2011, de iniciativa do Senador Cyro Miranda (PSDB-GO)²³ altera o art. 8º da Lei nº 9.250/1995, para prever a dedução da base de cálculo do IRPF das despesas com medicamentos, sendo mais ampliativo.

Em que pese a relevância das proposições apresentadas, entende-se que são muito vagas, não explicitando que tipos de medicamentos são passíveis de dedução, nem tampouco o procedimento a ser adotado pelo contribuinte e, ainda, a previsão para instituição, através de outros instrumentos normativos, de obrigações acessórias para subsidiar a fiscalização das deduções de medicamentos, não garantindo, portanto, a necessária exequibilidade à norma, que evitaria que o contribuinte elidisse o pagamento do tributo com a inserção de deduções de medicamentos em situações não autorizadas por lei.

5. O papel do Poder Judiciário na concretização da teoria do mínimo existencial no âmbito da tributação via IRPF.

Os direitos fundamentais do contribuinte devem, como se sabe, limitar o poder de tributar estatal. Conforme enfocado nos tópicos anteriores, o direito do cidadão à preservação do mínimo existencial contra a tributação seria oponível ao fisco, podendo esse buscar a tutela jurisdicional do estado caso o legislador quede omissivo ou fixe o conteúdo do mínimo existencial abaixo dos limites traçados pela Carta Constitucional.

Portanto, em caso de desrespeito, poderá o contribuinte socorrer-se da tutela jurisdicional do Estado, através das ações constitucionais, para reprimir o abuso do legislador tributário que age em desrespeito ao mínimo existencial, ferindo, portanto, a isonomia, a capacidade contributiva e o não confisco.

No caso do contribuinte, por meio do chamado controle difuso de constitucionalidade, através da impetração de Mandado de Segurança, por exemplo, para ter reconhecido o direito à dedução das despesas com medicamentos, ainda que não previstas em lei, por questões de praticabilidade. Pode ser utilizada, ainda, pelos legitimados para tanto, a ADIN ou ADPF.

²² Disponível em: < <http://bit.ly/U6EiX5> > Acesso em 27 ago. 2012.

²³ Disponível em: < <http://bit.ly/Rhmy7z> > Acesso em 27 ago. 2012.

Nesse sentido, passamos a analisar o teor da decisão proferida no ano de 2004 pela Justiça Federal no Estado de São Paulo, nos autos do Mandado de Segurança nº 2001.61.00.028654-5, que permitiu a dedução, na base de cálculo do IRPF, das despesas com remédios e medicamentos necessários à manutenção pessoal dos impetrantes.

No processo, a Associação impetrante alega que a Receita Federal do Brasil, ao não permitir o abatimento, como despesa médica, dos medicamentos adquiridos pelos associados para utilizarem no seu tratamento contra o câncer, está ferindo o Princípio da Capacidade Contributiva, desrespeitando-se, por via de consequência, o direito à vida, à saúde, à integridade física, moral e a própria dignidade da pessoa humana (artigos 1º., inciso III, 6º., 196 e 197, com o artigo 145, § 1o., todos da Carta Maior), tendo requerido que fossem incluídos, para fins de dedução da base de cálculo do IRPF, os valores gastos com remédios e medicamentos

No caso em análise, a magistrada concedeu a liminar, entendendo que foram violados os princípios constitucionais insculpidos nos artigos 1º, III, 6º, 196 e 197, todos da Constituição Federal, determinando à autoridade impetrada que não punisse, multasse ou aplicasse quaisquer espécies de sanções que restringissem a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva às declarações de IRPF dos associados da impetrante, tendo autorizado “que as despesas com remédios e medicamentos necessários ao tratamento da doença possam ser dedutíveis das respectivas declarações individuais, desde que haja a devida comprovação de ser o paciente portador de câncer e, ainda que as respectivas notas fiscais sejam emitidas em seu nome”. Segundo destacou na decisão:

Não basta, portanto, que o Estado meramente proclame o reconhecimento formal de um direito. Torna-se essencial que, para além da simples declaração constitucional desse direito, seja ele integralmente respeitado e plenamente garantido, especialmente naqueles casos em que o direito - como o direito à saúde - se qualifica como prerrogativa jurídica de que decorre o poder do cidadão de exigir, do Estado, a implementação de prestações positivas impostas pelo próprio ordenamento constitucional.

(...)

Ora, por qual razão os medicamentos que integram determinada conta emitida por estabelecimento hospitalar podem ser deduzidos como despesas médicas e, esses mesmos medicamentos, quando não oriundos de uma conta hospitalar não podem? Não estaria esta postura reduzindo a proteção constitucional relativa à saúde e sua respectiva preservação?

Houve um tratamento diferenciado sem base jurídica razoável e, por consequência, restou violado o Princípio da Igualdade.

A decisão enfocou, também, que sob o aspecto legal e factual, não seria razoável e harmônico com a *mens legis* permitir-se a dedução relativa a gastos com medicamentos e

remédios emitidos por conta hospitalar e simplesmente nada ser preconizado quanto a deduções relativas a medicamentos utilizados no tratamento da doença degenerativa, no caso dos autos, câncer, para as pessoas que não se encontram internadas em estabelecimento hospitalar. Em seguida, pondera: “Mas, a saúde dos pacientes com câncer, internados ou tratados em suas residências não é a mesma? Os remédios não são os mesmos? A proteção não deve ser a mesma?”

Resta claro, pois, que na situação analisada, o poder público feriu o princípio da igualdade. Conclui, portanto, que conflita com a CF a assertiva segundo a qual gastos com remédios e medicamentos não podem ser deduzidos como "despesas médicas", quando totalmente comprovados, já que a intenção do legislador, sobretudo no que toca aos preceitos maiores insculpidos na Carta Magna, fora justamente atender as necessidades básicas dos cidadãos.

Tal inferência decorre do conceito constitucional de renda: Se a renda da pessoa física é o saldo positivo decorrente da diferença entre os seus rendimentos tributáveis e certas despesas que esse contribuinte realizou para a sua subsistência e a de seus dependentes legais, então o sujeito passivo somente deverá entregar ao Fisco, a título de IR, a parcela do que sobrou desse custeio, deixando-se livre da tributação, portanto, o mínimo vital.

Com efeito, o artigo 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei 9.250/95, deverá ser interpretado em estrita consonância com o conceito de renda constitucionalmente pressuposto, para, portanto, considerar dedutíveis todas as despesas médicas necessárias à promoção, recuperação e manutenção da saúde e vida do contribuinte e de seus dependentes, dentro da concepção de mínimo existencial.

Em decisão mais recente, datada de 23 de fevereiro de 2010, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em sede de Apelação Cível, também reconheceu o direito à dedução, da base de cálculo do IRPF, de medicamentos adquiridos pelo contribuinte para tratamento de câncer de dependente²⁴. Na situação levada à análise do Tribunal, tratava-se de medicamento de alto custo, de procedência estrangeira e não distribuído pelo SUS.

²⁴ Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 2008.70.02.010414-6. Julgado em 23 de fevereiro de 2010. Relatora: Juíza Federal Vânia Hack de Almeida. Apelante: Mariano Rios Seijas. Apelada: União Federal (Fazenda Nacional). Ementa: “Tributário. Imposto de Renda Pessoa Física. Despesas médicas. Dedução. Medicamentos para o tratamento de câncer. Interpretação analógica. Finalidade da lei. Princípios constitucionais. 1. O rol de despesas médicas listadas na alínea a do inciso II do artigo 8º da Lei nº 9.250/95 não pode ser interpretado como taxativo, do contrário a norma padeceria de vícios insuperáveis por afronta direta aos princípios da isonomia e da razoabilidade.[...].3. A interpretação analógica, in casu, não só é possível como necessária, uma vez que interpretação literal e restritiva seria inconstitucional”. No mesmo sentido, há decisão

A Fazenda Nacional defendeu a legalidade do lançamento tributário, tendo afirmado que as despesas dedutíveis no imposto de renda, previstas no Decreto nº 3.000/1999, deverão sofrer interpretação restritiva, não havendo lacuna na lei a permitir a utilização das técnicas de interpretação do art. 108 do CTN. Por outro lado, afirma que diante da omissão da lei, o emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido, pedido esse acolhido pela sentença de 1º grau.

Contudo, em sede de Apelação, reconheceu o TRF da 4ª Região que o rol das despesas médicas listadas na alínea “a” do inciso II do artigo 8º, da Lei nº 9.250/95, não poderá ser interpretado de forma taxativa, pois, se assim o fosse, a norma padeceria de vícios insuperáveis, que afrontaria diretamente os princípios da isonomia tributária e da razoabilidade. Como reconheceu a relatora do julgado em análise, num raciocínio incontestável:

Com efeito, a finalidade da norma que permite a dedução de despesas médicas da base de cálculo do IR é possibilitar uma compensação aos contribuintes que enfrentem problemas de saúde e necessitem efetuar despesas não custeadas pelo Estado.

Ora, seria totalmente irrazoável e contrário ao princípio da isonomia supor que a norma permite, sem restrições, a dedução de despesas de medicamentos indispensáveis para manutenção da vida quando incluídos na conta do hospital – mas não permitiria a dedução das despesas com o mesmo tipo de medicamento quando adquirido diretamente pelo contribuinte ou, como no caso dos autos, pelo seu dependente, que não se encontra internado. Assim, considero que a interpretação analógica, in casu, não só é possível como necessária, uma vez que interpretação literal e restritiva seria inconstitucional²⁵ (Destacou-se).

Portanto, o contribuinte não pode ser prejudicado pela não permissibilidade da dedução de despesas com saúde, incluídas no conceito de mínimo existencial, devido à ausência de regulamentação de um direito que tem sede constitucional. Ademais de que, em certas situações, como a tratada na decisão ora analisada, a opção do contribuinte por receber tratamento em domicílio ou em instituição privada de saúde, aliviando o sistema público de saúde, já sobrecarregado, não poderá resultar em tratamento desigual pela lei a quem assim procede, vedando-lhe o direito de abater tais despesas com medicamentos da base de cálculo do IRPF.

anterior, proferida pelo mesmo órgão julgador (Apelação/Reexame Necessário nº 2008.70.01.005264-2/PR, DJU 01.10.2009).

²⁵ Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 2008.70.02.010414-6. Julgado em 23 de fevereiro de 2010. Relatora: Juíza Federal Vânia Hack de Almeida. Apelante: Mariano Rios Seijas. Apelada: União Federal (Fazenda Nacional).

Por outro lado, não há que se penalizar o contribuinte e proibir-lhe o direito à dedução de despesas quando esse adquire medicamentos por seus próprios esforços, muitas vezes diante de situações em que o SUS não os fornece, em razão de não constar da lista oficial de medicamentos disponibilizados, quando deveria o sistema público fazê-lo, por injunção constitucional.

De outro modo, a impossibilidade de deduzir as despesas com medicamentos adquiridos também penaliza esse contribuinte que não buscou a tutela jurisdicional para obrigar o poder público a fornecer o medicamento de que necessita para o reestabelecimento de sua saúde, sendo que essa compra direta pelo indivíduo é a forma menos onerosa para o poder público, eis que, com o deferimento de tutela jurisdicional, normalmente em situações de urgência, o poder público tem que adquirir o medicamento sem licitação para cumprir o provimento jurisdicional. Outro não foi o posicionamento da Juíza Relatora na decisão analisada:

[...] o fato de o medicamento Avastin 300mg não ser fornecido pelo SUS, em função do seu alto custo, e de a parte-autora não ter movimentado a máquina do Judiciário para obrigar o Estado a fornecê-lo não pode ser invocado em seu desfavor, porquanto, premida pela urgência e munida dos recursos financeiros necessários para realizar a importação do medicamento, optou pelo meio menos dispendioso para o Estado²⁶.

Conclui-se, portanto, que conflita com a CF a assertiva segundo a qual gastos com remédios e medicamentos não podem ser deduzidos como "despesas médicas", quando totalmente comprovados, já que a intenção do legislador, sobretudo no que toca aos preceitos maiores insculpidos na Constituição de 1988, fora justamente atender as necessidades básicas dos cidadãos, de forma que é legítimo ao Poder Judiciário reconhecer o direito à dedução dos medicamentos, mesmo diante da não existência de norma expressa.

Para tanto, faz-se necessário que o contribuinte comprove nos autos do processo judicial em que pleiteia o reconhecimento do direito à dedução, documentos e laudos que comprovem o estado de saúde do contribuinte ou de seu dependente, as receitas médicas prescrevendo o medicamento, os comprovante de compra dos remédios, dentre outros que se façam necessários a que o Judiciário possa aferir o direito do contribuinte.

Assim sendo, a despesa devidamente comprovada, através de receita médica e nota fiscal, com medicamentos necessários à promoção e à manutenção da saúde do contribuinte e de seus dependentes que, sem dúvidas é reconhecida como sendo uma despesa necessária à

²⁶ Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 2008.70.02.010414-6. Julgado em 23 de fevereiro de 2010. Relatora: Juíza Federal Vânia Hack de Almeida.

existência digna do ser humano, deverá ser considerada como elemento redutor da base de cálculo do IR, como exigência constitucional à proteção dos princípios da dignidade da pessoa humana, do direito fundamental à inviolabilidade da vida, da saúde, além dos princípios da capacidade contributiva e do mínimo existencial.

Contudo, em que pese reconhecer-se que por ser uma imunidade implícita do mínimo existencial, o direito ao abatimento dos medicamentos da base de cálculo do IRPF prescinde de regulamentação em norma infraconstitucional, compreende-se que, devido aos efeitos positivos que poderiam advir em decorrência de sua regulamentação, seria importante disciplinar por lei a forma de dedução de medicamentos, ademais de facilitar a aplicação do preceito constitucional que tutela o mínimo existencial e universalizar o direito à dedução.

6. A importância da regulamentação do direito à dedução de despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF.

Em que pese reconhecer-se haver imunidade implícita ao mínimo existencial ao IRPF o que, decerto, prescinde da existência de lei para ser efetivado, é importante que seja regulamentada a dedutibilidade das despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF.

Tal conclusão se faz necessária devido ao fato de que, em havendo a regulação em lei, tornar-se-á uniforme o procedimento adotado para deduzirem-se tais despesas, ademais de tornar cientes todos os contribuintes desse direito que, embora exsurja claro dos ditames constitucionais, ainda é efetivado por poucos que buscam a tutela jurisdicional do Estado para que se reconheça o direito à dedução de medicamentos, como foi analisado no capítulo anterior.

Nesse contexto, embora se entenda não ser a falta de previsão legal um impeditivo à fruição desse direito à dedução, seria importante sua regulamentação em lei, para tornar mais uniforme o procedimento.

Ademais, poderiam ser criadas obrigações acessórias que previssem o envio de informações a respeito das compras efetuadas pelo contribuinte dos medicamentos previstos em regulamento, através do uso do CPF, sobretudo tendo em vista todo um aparato tecnológico à disposição da Receita Federal do Brasil (*business intelligence*), que atualmente monitora, para fins de cruzamento de dados necessária à melhor administração do IRPF, movimentações financeiras, utilização de cartões de crédito, despesas médicas, operações

imobiliárias, de transferências de veículos etc.²⁷, além de efetuar o controle sobre as deduções que estão expressamente previstas.

Por outro lado, importa ressaltar que a possibilidade de dedução dos gastos com medicamentos adquiridos pelo contribuinte na farmácia tem potencial para incrementar a arrecadação de tributos sobre o consumo, mormente do ICMS e IPI, uma vez que o paciente, sabendo que poderá abater o valor dos remédios adquiridos mediante a comprovação com nota fiscal, passará a exigir sistematicamente a emissão do documento fiscal aos estabelecimentos farmacêuticos, atitude essa de educação fiscal que grande parte dos brasileiros não tem.

Não se olvide, ainda, de que essa medida de permitir-se a dedução, ao estipular a necessidade de comprovação da compra através de receita do medicamento prescrito ao contribuinte, será uma importante medida de saúde pública, haja vista poderá contribuir para diminuir os alarmantes índices de automedicação.

Por fim, e não menos importante impacto extrafiscal possível de se verificar, é a diminuição dos efeitos da judicialização do direito à saúde, impacto esse que possivelmente causará a medida que permita a dedução de despesas com medicamentos. Isso se supõe a partir do momento em que alguns contribuintes que, diante da negativa do poder público em fornecer certos medicamentos²⁸, buscam a tutela jurisdicional do Estado para resguardar seu direito à saúde, à vida e dignidade humana, em tendo o direito a abater da base de cálculo do seu IR, as despesas com os medicamentos, poderão esforçar-se para efetuar a aquisição de tais remédios e evitar mais uma demanda judicial que, muitas vezes, vai ocasionar transtornos maiores ao poder público eis que, diante do deferimento da tutela jurisdicional em favor do indivíduo, tem que adquirir o medicamento, na maioria das situações em caráter de urgência, sem efetuar licitação, o que acaba por afetar todo um prévio planejamento orçamentário do ente para fazer face às despesas com saúde. Portanto, a permissão para dedução de despesas

²⁷ Ressalte-se, por oportuno, que os argumentos habitualmente alegados pela administração fiscal para desconsiderar a capacidade contributiva ao adotar formas de simplificação e padronização, que consistem, sobretudo, na sempre mencionada deficiência estrutural e aumento da evasão fiscal, têm que ser ponderados em face da utilização, sempre crescente, da tecnologia da informação. Com efeito, o uso dessa tecnologia, possibilita à administração fiscal conhecer, praticamente em tempo real, informações acerca das atividades e negócios do sujeito passivo, na medida em que nos últimos anos foram instituídas diversas obrigações acessórias que, presentes nos bancos de dados dos modernos e potentes supercomputadores da Receita Federal, por exemplo, possibilitam vários cruzamentos de informações e detecção de inconsistências com grande precisão em questão de segundos.

²⁸ Seja em virtude de seu alto custo, seja em decorrência de sua indisponibilidade ou pelo fato de não constarem das listas do Sistema Único de Saúde (SUS).

com medicamentos da base de cálculo do IRPF pode revelar um potencial para diminuir quantitativamente o número de ações judiciais contra o poder público que têm como objeto o fornecimento de medicamentos.

Ademais, o reconhecimento do direito à dedução de medicamentos atende aos desígnios da justiça tributária, eis que pesquisas do IBGE apontam que grande parte dos gastos com saúde efetuada pelos brasileiros corresponde à compra de medicamentos. De acordo com mencionada pesquisa, no ano de 2009 aumentou a parcela do orçamento das famílias destinado à aquisição de medicamentos. No ano de 2008, eles equivaliam a 34,63% do total das despesas com saúde, ao passo que em 2009 consumiram 35,8% do total dos gastos do particular com saúde, além do fato de que o Estado brasileiro dispense bem menos que o particular com saúde, em comparação com outros Estados²⁹, de sorte que a não dedução de medicamentos da base de cálculo conduz a uma grande injustiça fiscal.

Por outro lado, devido à utilização de modernas tecnologias da informação no acompanhamento, pelo fisco, do cumprimento da obrigação tributária e da realização de despesas pelo contribuinte para fins de dedução, seria mais difícil que esse contribuinte conseguisse diminuir a base de cálculo do IRPF de forma fraudulenta, em relação do que ocorreria, na mesma situação, há alguns anos, haja vista que diante das várias possibilidades de cruzamento de dados que podem ser adotadas, as inconsistências nas deduções verificadas pelo sistema informatizado são detectadas e informadas ao contribuinte para que esse efetue, se for o caso, a retificação devida para não cair na temida “malha fina”.

Ademais, permitir a dedução dos gastos com medicamentos da base de cálculo do imposto não ocasionaria um aumento desproporcionado dos custos de gestão, que caem significativamente com a utilização dos instrumentos da tecnologia da informação a serviço da fiscalização tributária, já disponíveis e em utilização, podendo ocorrer a tributação via imposto de renda observando-se os vetores da justiça fiscal, em especial a real capacidade contributiva. Desta forma, conclui-se que a medida que materializa o princípio da

²⁹ Embora o sistema de saúde seja universalizado, mas a realidade fática aponta para um forte desequilíbrio no custeio dos gastos com saúde. De acordo com a Pesquisa Conta Satélite de Saúde - Brasil, realizada pelo IBGE, no ano de 2009, foi revelado que o cidadão brasileiro gasta 29,5% a mais do que o governo para aceder aos bens e serviços de saúde. Do total que é consumido pelas famílias brasileiras, 8,1% correspondem a gastos com a manutenção da saúde. A pesquisa revelou que enquanto o poder público dispense R\$ 645,27 por pessoa, o gasto do cidadão fica em R\$ 835,65 anuais. Nesse contexto, tem-se que 55,4% das despesas com saúde são arcadas pelas famílias, enquanto 43,6% são cobertas pela administração pública. Em países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), no mesmo ano de 2009, o percentual custeado pelos Estados foi bem superior, respondendo por 72% das despesas com saúde, percentual esse que não tem variado muito nos últimos 20 anos. Fonte: IBGE. Disponível em: <http://glo.bo/ySrp4O>. Acesso em 17 ago 2012.

praticabilidade ao não permitir a dedução de despesas com medicamentos da base de cálculo do IRPF não está de acordo com a Constituição Federal, pois não ultrapassa o juízo de proporcionalidade.

Assim, chega-se conclusão de que o peso dos tributos na seara da saúde precisa ser aliviado, eis que massacra a classe média assalariada³⁰, que além de não ter, em regra, eficientes serviços públicos de saúde à disposição, necessitando pagar para receber os serviços prestados pela rede de saúde particular, ainda não pode deduzir do imposto de renda a pagar grande parcela desses gastos relacionados à aquisição de medicamentos indispensáveis ao reestabelecimento da saúde, gastos esses que, repisem-se, não compõem a renda disponível, mais são valores afetados à manutenção elementar do contribuinte que, em se tratando de saúde, não podem sofrer limitações, pois que corresponde a tudo o que for necessário à manutenção e reestabelecimento da condição patológica, haja vista que se está lidando com o bem jurídico mais caro ao ser humano: a vida.

Logo, a fixação desse mínimo, em matéria de gastos com saúde, não está sujeita à discricionariedade do legislador, devendo ser ilimitado o valor das deduções permitidas, de forma que, em agindo o legislador em desacordo aos ditames constitucionais, competirá ao Poder Judiciário a tarefa de reconhecer a inconstitucionalidade da norma limitadora ou, ainda, garantir a possibilidade de dedução de despesas com saúde não previstas na legislação do IRPF, como as despesas com medicamentos adquiridos pelo próprio contribuinte para manutenção de sua saúde ou de seus dependentes.

Em que pese essa imunidade implícita que garantiria o direito à dedução das despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF, mesmo à mingua de regulamentação, seria desejável que o legislador brasileiro definisse que medicamentos cujos gastos poderiam ser deduzidos do IRPF, para evitar, desse modo, que o contribuinte faça uma interpretação amplificada desse conceito, com o objetivo de pagar menos Imposto de Renda. Poder-se-ia, portanto, definir melhor e tornar prática a execução da

³⁰ A título de exemplo, tem-se que um casal com dois filhos economicamente inativos, que tenha uma renda mensal única para um dos consortes, de três salários mínimos, R\$ 1.866,00, deverá, além de custear o seu mínimo existencial com vestuário, habitação, alimentação etc, arcar com gastos relativos à educação e saúde, já que o Estado não cumpre, a contento, tal função e, ainda, deverá recolher o IRPF, haja vista que auferir rendimento acima da tabela de não incidência mensal. Em tal situação, não resta respeitado o mínimo existencial que é plenamente consumido pelas despesas pessoais e pagamento dos tributos. Assim, em países como o Brasil, não são apenas os pobres, mas também a classe média baixa apresenta grande dificuldade de participar da mobilidade social em decorrência de seu próprio trabalho, o que vai de encontro aos princípios da democracia.

lei, se fosse estabelecida uma regulamentação explicitando quais os tipos de medicamentos (para tratar doenças graves, medicamentos de alto custo, medicamentos cuja eficácia terapêutica já esteja comprovada etc.), além de estabelecerem-se procedimentos e obrigações acessórias necessárias ao cumprimento dos ditames constitucionais sem, no entanto, tornar inviável a aplicação da lei e provocar a ampliação dos índices de sonegação fiscal.

7. Conclusões

Com o advento do Estado Democrático de Direito, começou-se a descortinar no Brasil uma nova ideologia constitucional, pela qual os valores relacionados à democracia social, tais como dignidade da pessoa humana, igualdade, justiça, cidadania, dentre outros, ganharam foram alçados a categoria de princípios estruturantes do ordenamento jurídico.

Nesse contexto, essa democracia social impingiu um novo olhar sobre o princípio da capacidade contributiva que passou a ser entendimento como um suporte à teoria do mínimo existencial, relacionada intimamente ao conceito de dignidade da pessoa humana, somente sendo passível de tributação aquele sujeito que dispõe de renda líquida além do mínimo existencial pessoal e familiar, o que representa à justiça fiscal no Estado de Direito.

Contudo, essa justiça não é feita atualmente, eis que no âmbito do IRPF há algumas inconstitucionalidades, como, por exemplo, a impossibilidade de deduzir-se, da base de cálculo do IRPF, como despesa com saúde, o valor dos medicamentos adquiridos pelo contribuinte para seu uso ou de seus dependentes legais, o que fere frontalmente os princípios da dignidade da pessoa humana, igualdade tributária, capacidade contributiva e o mínimo existencial, sendo possível ao Poder Judiciário reconhecer, baseado nos citados princípios, a imunidade implícita dessas receitas ao IR, mesmo à míngua de norma regulamentadora, embora seja importante a regulamentação legal da dedução, devido aos efeitos positivos que tem o potencial de acarretar.

8. Referências.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. rev. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BEZERRA, Fabio Luiz de Oliveira. Imunidade do mínimo existencial na tributação do Imposto de Renda Pessoa Física. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v. 159, p. 19-30, dez./ 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21 ed. São Paulo : Malheiros, 2005.

- _____. **Imposto sobre a renda** (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Malheiros, 2005.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.
- COSTA, Regina Helena, **Praticabilidade e justiça tributária – exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.
- DELGADO, José Augusto. **A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania**. Tributos e Direitos Fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2003. v. I.
- _____. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo : Dialética, 2004.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários**. 2 ed. São Paulo : Atlas, 1996.
- MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo : Dialética, 1996.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Jurisprudência**. 8.ed. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2006.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cláusulas pétreas tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v.92, p. 40-46, maio/2003.
- RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997
- REIS, Elcio Fonseca. O imposto de renda das pessoas físicas e a dignidade da pessoa humana. Intributabilidade do mínimo existencial. **Revista Dialética de Direito Tributário**. v.65, p. 33-40, fev/2001.
- SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigações sobre a sua natureza e suas causas**. 3.ed. São Paulo: Nova cultural, 1988.
- SOUSA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de rendimento tributável. **Revista de Direito Público**. v. 14. São Paulo: RT, 1970.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo. Malheiros, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro : Renovar, 2009.
- _____. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
- ZILVETI, Fernando Aurélio. A correção do IR e o mínimo existencial. **Revista Jurídica Consulex**, ano VIII, n. 179, p. 33-34, jun/2004.
- _____. **Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- UCMAR, Vitor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2a ed. Trad. Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros, 1999.
- VALADÃO, Roberto Alves. Capacidade contributiva e taxa. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, ano 30, n. 30, p. 295-320.