

APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA AO IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA COMO FORMA DE EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS À SAÚDE E EDUCAÇÃO

IMPLEMENTATION OF THE CAPACITY OF CONTRIBUTION TO TAXES ON INCOME OF PERSON AS A FORM OF PHYSICAL FULFILLMENT OF SOCIAL RIGHTS HEALTH AND EDUCATION

Keziah Alessandra Vianna Silva Pinto

Doutora e Mestre em Direito.

Professora do Centro Universitário Salesiano de São Paulo – UE Lorena, no Curso de Direito, pós-graduação e Mestrado em Direito.

Tabeliã de Protesto no Estado de Minas Gerais.

Milena Zampieri Sellmann de Menezes

Doutoranda e Mestre em Direito pela PUC-SP.

Professora do Centro Universitário Salesiano de São Paulo – UE Lorena, no Curso de Direito e na pós-graduação.

Advogada.

RESUMO

O Princípio da capacidade contributiva é uma importante limitação constitucional ao poder de tributar, traduzindo-se como mandamento de otimização consistente em que a hipótese de incidência dos impostos traga mecanismos que possibilitem aferir a capacidade contributiva do contribuinte, de modo a não afetar o piso mínimo vital do cidadão, como forma de realização da dignidade da pessoa humana, fundamento da República Federativa do Brasil. A partir da análise do princípio da capacidade contributiva faz-se mister distinguir a capacidade econômica da capacidade contributiva, que são distintas. Também é importante a diferença entre capacidade contributiva objetiva e subjetiva. A capacidade contributiva objetiva considera os fatos-signos presuntivos de riqueza para apurar a capacidade de contribuir. Já a capacidade contributiva subjetiva expressa a capacidade para contribuir depois de deduzida da capacidade econômica o necessário para atender o piso mínimo vital, ou seja, o mínimo necessário para viver com dignidade e que se resume nos direitos sociais do art. 6º, da CF/88. Primando pela aplicação do princípio da capacidade contributiva ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, deve-se levar em conta a capacidade contributiva, apurada a partir da dedução realizada, sobre os acréscimos patrimoniais, das despesas com a efetivação dos direitos sociais. Em sendo assim, todas as despesas geradas com saúde e educação devem ser integralmente e sem qualquer restrição, deduzidas da base de cálculo, como forma de se apurar a capacidade contributiva e atender à dignidade da pessoa humana.

ABSTRACT

The principle of ability to pay is an important limitation to the constitutional power to tax, leading to optimization as a commandment consistent hypothesis that bring significant tax mechanisms that allow to measure the taxpayer's ability to pay, so as not to affect the minimum floor life of the citizen, as the embodiment of human dignity, the foundation of the Federative Republic of Brazil. From the analysis of the principle of ability to pay it is mister distinguish the economic capacity of ability to pay, which are distinct. Also important is the ability to pay the difference between objective and subjective. The ability to contribute objectively consider the facts-presumptive signs of wealth to determine the ability to contribute. Have the ability to pay expresses the subjective ability to contribute after deducting the economic capacity needed to meet minimum living floor, ie, the minimum required to live with dignity and summarized in the social rights of art. 6º, the CF/88. Prioritizing the application of the principle of ability to pay the Individual Income Tax, should take into account ability to pay, calculated from the deduction taken on additions to property, the cost of fulfillment of social rights. In being so, all costs incurred in health and education must be fully and without restriction, deducted from the basis of calculation, in order to determine the ability to pay and satisfy the human dignity.

Palavras-chave

Princípio da capacidade contributiva – Imposto sobre a Renda – Direitos sociais à saúde e educação – Impossibilidade de limite às deduções.

Keywords

Principle of ability to pay - Income Tax - Social rights to health and education - Inability to limit the deductions.

Sumário

Introdução. 1. Princípio da capacidade contributiva. 2. Capacidade contributiva objetiva e subjetiva. 3. Aspectos material e quantitativo da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física. 4. Os direitos sociais à saúde e à educação. 5. A dedução com

despesas de saúde e educação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda Pessoa Física e sua conformação ao princípio da capacidade contributiva. Conclusão. Referências.

Introdução

A Constituição Federal de 1988 consagra no artigo 145, § 1º, o princípio da capacidade contributiva, que consiste na necessidade da tributação ser pautada pela aptidão econômica do contribuinte. Também delimita, no artigo 153, inciso III, a competência tributária da União no que tange à instituição do Imposto sobre a Renda, fixando os parâmetros a serem observados pelo legislador ordinário na instituição do tributo e exigindo que a incidência tributária ocorra somente sobre riqueza nova.

Por outro lado, a Carta Magna tutela expressamente no art. 6º os direitos sociais, que são direitos fundamentais, que se traduzem no piso mínimo vital, ou seja, nos direitos mínimos indispensáveis para que a pessoa viva com dignidade. Dentre os direitos sociais, merece destaque os direitos à saúde e à educação.

Saúde e educação são direitos de todos e dever do Estado, consistindo em espécie de serviço público classificado como não-privativo, livre à iniciativa privada, diante de autorização, propiciando acesso irrestrito a todos os cidadãos.

Como direitos constitucionalmente tutelados, para sua efetividade, o acesso ao serviço de saúde e educação deve ser proporcionado a todos indistintamente, quer de forma direta pelo Estado, quer pela iniciativa privada. Entretanto, quando prestados de forma privada, há que se resguardar aos seus usuários medidas compensatórias, porque, ainda assim, continua a ser dever do Estado.

Uma forma prevista na legislação infraconstitucional para compensar o cidadão que utiliza o serviço privado de saúde e educação dar-se-á através da dedução do Imposto sobre Renda de Pessoa Física das despesas decorrentes de sua utilização, matéria atualmente regulada pelo artigo 8º, da Lei n. 9.250/1995 (atualizada pela Lei nº 12.469/2011), que dispõe sobre a apuração da base de cálculo do referido imposto.

Assim, no presente artigo, parte-se da análise do princípio da capacidade contributiva, diferenciando-se a capacidade contributiva objetiva da subjetiva, para posteriormente examinar o critério material e quantitativo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, os direitos sociais com enfoque nos direitos à saúde e à educação para, por fim, verificar se a dedução com despesas de saúde e educação da base de cálculo do imposto de renda, como previsto na legislação ordinária, guarda pertinência com o princípio da capacidade

contributiva, servindo como meio para efetivação dos direitos sociais e realização da dignidade humana.

1. Princípio da capacidade contributiva

O princípio¹ da capacidade contributiva consiste na necessidade de que a tributação seja pautada pela capacidade econômica do contribuinte.

Construtor do princípio, Benvenuto Griziotti, define a capacidade contributiva como a “(...) potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos”.²

Definição similar oferece Fernando Aurélio Zilveti dispondo a capacidade contributiva como o princípio “(...) segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica”.³

Roque Antonio Carrazza explica que a capacidade contributiva se manifesta:

(...) nos fatos ou situações que revelam, *prima facie*, da parte de quem os realiza ou nelas se encontram, condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a carga fiscal. Deve, pois, assentar-se na efetiva *capacidade econômica* do contribuinte; nunca em presunções ou ficções.⁴

O princípio da capacidade contributiva serve para a realização da igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais, segundo a capacidade econômica individual, para arcar com o ônus tributário e, por isso, é corolário do princípio da igualdade e constitui um dos meios mais eficazes para a realização da justiça fiscal.

Questão relevante relacionada com a definição do princípio é se a capacidade contributiva é algo diverso da capacidade econômica ou se são expressões sinônimas.

A doutrina italiana, liderada por Francesco Moschetti⁵, distingue a capacidade contributiva da capacidade econômica. Para o autor, a capacidade contributiva tem como pressuposto a capacidade econômica. Entretanto, ainda segundo ele, seria possível a existência de capacidade econômica sem que o contribuinte tenha capacidade contributiva.

Adepto deste posicionamento, Kiyoshi Harada sustenta e exemplifica:

¹ Segundo Robert Alexy, **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 86, os princípios podem ser definidos como “normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes”. Em outras palavras, os princípios expressam mandamentos de otimização, apresentando as normas principiológicas os fins a serem alcançados, sem, todavia, explicitar os meios necessários, que ficam a critério do legislador ordinário.

² **Princípios de la ciencia de las finanzas**. Buenos Aires: Depalma, 1943, p. 215.

³ **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. 1.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.134.

⁴ **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. 2.ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 105.

⁵ **Il principio della capacita contributiva**. Pádua: Cedam, 1973, p. 239-248.

Capacidade econômica não se confunde com capacidade contributiva, embora ambas as expressões impliquem densidade econômica capaz de suportar a exação fiscal. Capacidade Contributiva é aquela capacidade relacionada com a imposição parcial ou total. É a capacidade econômica da pessoa enquanto sujeito passivo da relação jurídico-tributária. Já a capacidade econômica é aquela ostentada por uma pessoa que não é contribuinte como, por exemplo, um cidadão abastado, de passagem pelo nosso país.⁶

Por sua vez, José Maurício Conti distingue capacidade financeira, econômica e contributiva e conclui de modo elucidativo:

Em primeiro lugar, reconhecemos a existência do conceito de capacidade financeira (...), como sendo a disponibilidade para a liquidação das obrigações no tempo e forma contratados. Em suma, têm capacidade financeira os indivíduos que têm liquidez para saldar suas obrigações. A capacidade econômica é aquela que todos – ou quase todos – têm. É a aptidão dos indivíduos de obter riquezas – exteriorizada sob a forma de renda, consumo ou patrimônio. Tem capacidade econômica qualquer indivíduo que disponha de alguma riqueza ou aptidão para obtê-la. Já a capacidade contributiva (...) refere-se à capacidade dos indivíduos de arcar com os ônus tributários, de pagar tributos. A capacidade contributiva é, pois, uma capacidade econômica específica – refere-se à aptidão para suportar determinada carga tributária. No caso do disposto no Texto Constitucional, fez-se uso da expressão “capacidade econômica”, quando, no caso, a referência é à “capacidade contributiva”, pois trata-se apenas da capacidade econômica para pagar tributos. No entanto, não se pode dizer ter havido equívoco por parte do legislador, pois menciona “capacidade econômica do contribuinte” – tornando, dessa forma, mais preciso o conceito ao referir-se à capacidade econômica apenas daqueles que estão sujeitos à tributação.⁷

De seu turno, Gisele Lemke defende a diferenciação entre os termos pela consideração do mínimo vital:

(...) tem-se que a capacidade econômica está presente, desde que exista alguma parcela de riqueza e a capacidade contributiva só estará presente, quando a parcela da riqueza tomada em consideração por um dado tributo for superior ao mínimo vital. Exemplificando-se com o IR, onde fica clara a noção de mínimo vital, pode-se dizer que aquela pessoa que utiliza toda a sua renda para adquirir bens de consumo básico tem capacidade econômica, porém não tem capacidade contributiva.⁸

Dentre os opositores da diferenciação estão Hugo de Brito Machado⁹, que menciona que a Constituição Federal de 1988 não fez referência a capacidade contributiva e sim à capacidade econômica e Fernando Aurélio Zilveti¹⁰ que sustenta que capacidade econômica e contributiva são a mesma coisa.

⁶ **Sistema tributário da constituição federal de 1988. Tributação progressiva.** São Paulo: Saraiva, 1991, p. 165.

⁷ **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade.** São Paulo: Dialética, 1997, p. 35-36.

⁸ **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica.** São Paulo: Dialética, 1998, p. 40.

⁹ **Curso de direito tributário.** 25.ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2004. cit., p. 75.

¹⁰ Op. cit., p. 135.

De fato, capacidade econômica e capacidade contributiva são termos cujos conceitos são distintos. Na verdade, a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica, mas esta não é pressuposto daquela.

Em que pese o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988¹¹, fazer referência expressa apenas à capacidade econômica e não à capacidade contributiva, entende-se que a menção foi implícita, pois o legislador constitucional citou que os impostos deverão ser graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, diga-se, com base na aptidão econômica do contribuinte, e não de outra pessoa, para pagar tributos, ou seja, na capacidade daqueles que estão sujeitos à tributação.

Ademais, é perfeitamente possível que alguém tenha condição econômica para comprar o necessário para sua sobrevivência, mas não tenha capacidade contributiva, por consumir toda sua renda com a aquisição de bens vinculados com o chamado mínimo vital.

A distinção aqui colocada mantém relação com o conceito desenvolvido por Gisele Lemke¹², haja vista a diferença vincular-se com o mínimo vital. Entende-se que capacidade econômica existe sempre quando houver alguma parcela de riqueza, ao passo que a capacidade contributiva exige que a capacidade econômica, ou seja, a quantidade de riqueza, supere as despesas relativas com o piso “mínimo vital”.

O contribuinte ostentará capacidade contributiva toda vez que a riqueza por ele auferida exceder as despesas ou gastos necessários para sua sobrevivência e de sua família.

Desta forma, a ideia de capacidade contributiva relaciona-se com a noção de renda ou de riqueza.

Fixada a premissa da capacidade contributiva como exigência de que a tributação seja pautada pela condição econômica do contribuinte, daí advém a conclusão de que, se a condição econômica do contribuinte ultrapassar o necessário à sua sobrevivência, ele ostentará capacidade contributiva e, quanto maior for sua condição econômica, maior deverá ser a sua contribuição para a arrecadação tributária, assim, para custear as despesas públicas.

Neste sentido, Klaus Tipke defende o significado da capacidade contributiva:

Todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser

¹¹ “Art. 145. (...) § 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.”

¹² “Outra ideia contida no princípio da capacidade contributiva é a do mínimo vital. Como já referido diversas vezes, não basta a existência da riqueza, é preciso que ela seja superior ao mínimo necessário à sobrevivência. Ou seja, só pode ser tributada a riqueza além daquela utilizada pelo indivíduo para sobrevivência sua e de sua família” (Op. cit., 51).

igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto.¹³

Assim, à luz da interpretação sistemática entre os arts. 1º, III; 6º e 145, § 1º, todos da Constituição Federal de 1988, é forçoso concluir que o princípio da capacidade contributiva traz implícita a proteção ao conteúdo mínimo indispensável para que o contribuinte cidadão tenha assegurado o direito de viver com dignidade sem ser atacado em sua capacidade econômica. Justamente por este fato que há distinção entre a capacidade econômica e capacidade contributiva, devendo ser entendida a primeira como a capacidade de custear o mínimo vital e a segunda como o excedente depois de realizado o piso vital mínimo.

2. Capacidade contributiva objetiva e subjetiva

É comum encontrar na doutrina a distinção entre a capacidade contributiva objetiva, também chamada de absoluta, e a capacidade contributiva subjetiva, também referida como relativa.

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva consiste na necessidade das hipóteses de incidência dos tributos conterem fatos com conteúdo econômico, que revelem riqueza. Funciona como fundamento jurídico do tributo, vez que a atividade do legislador estará condicionada à eleição de situações que tenham caráter econômico.

Já a capacidade contributiva relativa ou subjetiva refere-se à aptidão do sujeito passivo de contribuir para as despesas públicas, na medida de suas possibilidades. Trata-se, especificamente, da capacidade econômica do sujeito passivo, servindo como parâmetro para graduação do gravame.

Paulo de Barros Carvalho trata da diferenciação quando delimita o conceito de capacidade econômica do contribuinte, previsto no § 1º do art. 145 da Constituição Federal:

Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucional previsto. Por outro, também é *capacidade contributiva*, ora empregada em acepção *relativa ou subjetiva*, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.¹⁴

Valiosas são as lições de Regina Helena Costa:

¹³ **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31.

¹⁴ **Curso de direito tributário.** 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 216.

Doutrinariamente, podemos conceber dúplice acepção ao conceito de capacidade contributiva. Fala-se em *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer com às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial. Nesse sentido, a capacidade contributiva atua como pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, constituindo diretriz para a eleição das hipóteses de incidência de impostos. Diversamente, a *capacidade contributiva relativa ou subjetiva* – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário. Nessa outra acepção, a capacidade contributiva opera, desse modo, como critério de graduação do imposto e limite à tributação.¹⁵

Assim, a capacidade contributiva absoluta ou objetiva reclama que a hipótese de incidência da exação contenha manifestações objetivas de riquezas, como, por exemplo, ser proprietário de imóvel, de veículo automotor, auferir renda etc. Em outras palavras, exige-se a indicação de fatos-signo presuntivos de riqueza¹⁶, sob pena de inconstitucionalidade.

A doutrina majoritária defende a aplicação da capacidade contributiva objetiva, como ensina Roque Antônio Carrazza:

A capacidade contributiva a qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é *objetiva*, e não *subjetiva*. É *objetiva* porque se refere *não* às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas *manifestação objetivas de riqueza* (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar na Bolsa, praticar operações mercantis etc.).

Assim, atenderá ao princípio da capacidade contributiva a lei que, ao criar o imposto, colocar em sua *hipótese de incidência* fatos deste tipo. Fatos que Alfredo Augusto Becker, com muita felicidade, chamou de *fatos-signos presuntivos de riqueza* (fatos que, *a priori*, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico). Com o *fato-signo presuntivo de riqueza* tem-se por incontroversa a existência de capacidade contributiva.¹⁷

Partindo da visão positivista clássica é que construiu-se no Brasil esta interpretação, ainda considerada majoritária, de que o princípio da capacidade contributiva expressa a capacidade contributiva objetiva, fundada no fato-signo presuntivo de riqueza, ou seja, a partir dos objetos que perfazem o aspecto material da hipótese de incidência é que se presume, de forma absoluta, a capacidade contributiva do contribuinte.

Todavia, considerando a dignidade da pessoa humana como fundamento do República (art. 1º, III, da CF/88), parece certo que a capacidade econômica a ser levada em conta é

¹⁵ Imposto sobre a renda e capacidade contributiva, In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (coord.). **Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins**, São Paulo: Lex, 2005, p. 876.

¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.

¹⁷ **Curso de direito constitucional tributário**. 22.ed. rev., amp. e atual. até EC 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006.p. 90.

aquela capacidade que tem em conta o *plus* existente após se deduzir o necessário ao mínimo vital, ou seja, àquilo que é indispensável à sobrevivência do cidadão e de sua família com dignidade. É neste sentido o entendimento de Regina Helena Costa ao tratar da preservação do “mínimo vital”, funcionando como limite mínimo para a tributação.¹⁸ Também Sacha Calmon Navarro Coelho abraça este entendimento¹⁹.

A capacidade contributiva relativa impõe que o tributo seja fixado com base nas características econômicas pessoais do contribuinte; exige que o tributo seja graduado de acordo com as condições de quem irá pagá-lo. Daí advém a personalização ou pessoalidade como corolário do princípio da capacidade contributiva.

A máxima efetividade do princípio da capacidade contributiva como meio de promoção da dignidade da pessoa humana só acontece através de uma única interpretação, qual seja, a de que a real condição econômica do contribuinte deve ser levada em conta na exigência de impostos, devendo existir mecanismos que sejam capazes de individualizar os contribuintes em relação à sua capacidade real de contribuir apenas com o excedente obtido após a realização dos gastos necessários à promoção do mínimo vital para o contribuinte e sua família viver com dignidade.

3. Aspectos material e quantitativo da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda Pessoa Física.

No que tange ao imposto, espécie de tributo cuja hipótese de incidência não se refere a uma atividade estatal específica, o constituinte originário, ao partilhar a competência impositiva, o fez pautando-se pelo critério material da hipótese de incidência, já que descreveu fatos que podem ser validamente colocados pelos legisladores infraconstitucionais no núcleo do antecedente da regra-matriz de incidência. Em relação ao Imposto sobre a Renda não foi diferente.

A Constituição Federal de 1988 estatui, no artigo 153, inciso III, ser da competência impositiva da União a instituição do imposto **sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Além disso, estabelece no inciso I, do § 2º do referido artigo que o imposto será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

Ao assim agir, é possível perceber que a Carta Política elegeu um fato real do mundo da economia, qual seja, a existência de “renda e proventos de qualquer natureza”, para que o

¹⁸ **Princípio da capacidade contributiva**. 3.ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 67-70.

¹⁹ **Curso de direito tributário brasileiro**. 9.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 87

tributo seja legitimamente instituído e cobrado pelo ente federal. É a delimitação da materialidade da expressão que diferencia este imposto de outros, também da competência impositiva da União e dos demais entes federados.

Tomando-se por base o citado artigo 153, III, é possível concluir que o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza” não está expresso no Texto Constitucional, mas dele é possível dessumir.

A Constituição fixou conteúdos semânticos mínimos para a compreensão da palavra “renda” e da expressão “proventos de qualquer natureza”, os quais deverão ser levados em conta pelo legislador infraconstitucional para a instituição do imposto. Infere-se, pois, que o conceito em análise não foi deixado ao talante do legislador ordinário.

Defende José Artur Lima Gonçalves:

(...) considerando que o texto constitucional serviu-se da técnica de referir-se ao critério material da regra-matriz de incidência tributária para o fim de proceder à repartição de competência impositiva, **o conceito “renda e proventos de qualquer natureza”** foi utilizado para esse fim, sendo intuitivo que **o respectivo âmbito não poderá ficar à disposição do legislador ordinário.** (...) **A própria Constituição fornecerá, portanto, ainda que de forma implícita, haurível de sua compreensão sistemática, o conteúdo do conceito de renda por ela – Constituição – pressuposto.** (destaques nossos)²⁰

Diferente não é o posicionamento de Roque Antonio Carrazza. Sustenta o autor que há na Constituição Federal conteúdos semânticos mínimos quer de renda, quer de proventos de qualquer natureza, e define:

(...) *rendas e proventos de qualquer natureza* são os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo. (...) Dito de outro modo, *renda e proventos de qualquer natureza* são *acréscimos patrimoniais* experimentados pelo contribuinte ao longo de um determinado período. Ou, caso preferamos, são o *resultado positivo* de uma *subtração* que tem por *minuendo* os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte entre dois marcos temporais, e *subtraendo* o total das deduções e abatimentos que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer.²¹

Corroborado pelos conceitos expostos, há que se concluir que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, pressupôs um conceito para o termo “renda” e para a expressão “proventos de qualquer natureza”.

Adota-se no presente a conceituação ofertada por José Artur Lima Gonçalves para quem constitui conteúdo semântico mínimo de renda²²: “(i) saldo positivo resultante do (ii)

²⁰ **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais.** São Paulo: Malheiros, 2002, p. 170-171.

²¹ **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos,** p. 37-38.

²² Para o doutrinador ‘renda’ é gênero que encampa a espécie “proventos de qualquer natureza”, razão pela qual ele só faz menção ao gênero, sem se preocupar em tratar separadamente a espécie. Cf. op. cit., p. 174.

confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período”²³.

A par do exposto, é possível indicar o critério material contido na hipótese de incidência da regra-matriz do imposto, qual seja, auferir²⁴ “renda e proventos de qualquer natureza”.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza incide sobre as modificações patrimoniais consistentes em acréscimos, e não sobre as mutações decorrentes de meros ingressos. Também não incide sobre elementos já integrantes do patrimônio (riqueza velha).

Assim, tributa o imposto em análise a mutação patrimonial decorrente da adição de elementos patrimoniais novos ao conjunto de direitos reais e pessoais já existentes, ou seja, incide sobre a alteração patrimonial donde decorra acréscimo de seus elementos.

Daí advém a relevância da presença do conceito de saldo positivo na definição de “renda e proventos de qualquer natureza”. Saldo positivo aqui, no sentido de acréscimo patrimonial, de incremento, acréscimo real e de riqueza nova.

A noção de saldo positivo guarda relação direta com a idéia de *plus*. O imposto da competência tributária federal incide sobre o acréscimo patrimonial, e não sobre o patrimônio em si. Entretanto, para se chegar ao *plus* passível de tributação, hão de ser reduzidos os abatimentos e deduções permitidos pela legislação.

Esclarece José Artur Lima Gonçalves:

A idéia de saldo positivo traduz a noção de *plus*, de extra, de algo a mais, de acréscimo. (...) Renda haverá, portanto, quando houver sido detectado um acréscimo, um *plus*, tenha ele, ou não, sido consumido; seja ele ou não, representado por instrumentos monetários, diretos, ou por bens, imateriais ou físicos, móveis ou imóveis, agora não importa”²⁵.

²³ Op. cit., p. 179.

²⁴ O Diploma Constitucional, muito embora não tenha feito menção expressa ao verbo que complementa a locução “renda e proventos de qualquer natureza”, o fez implicitamente, e o que mais se adéqua para complementar a hipótese é o “auferir”. Só pode ser compelido ao pagamento do imposto sobre a renda, portanto, ser sujeito passivo do imposto, aquele que auferir ou adquire renda. José Artur Lima Gonçalves defende a predefinição constitucional do destinatário da carga do imposto sobre a renda e diz: “ao referir a materialidade ‘renda’, a Constituição impõe sua conexão ao verbo transitivo ‘auferir’” (Op. cit., p. 187). Paulo Ayres Barreto leciona: “Destarte, à expressão ‘renda e proventos de qualquer natureza’ deve se associar, necessariamente o verbo ‘auferir’. Não se nos afigura possível, em face de tais princípios, imaginar a conexão de outro verbo, como v.g ‘pagar’ a tal expressão. Exegese desse jaez briga com os princípios maiores que norteiam a tributação em nosso País, notadamente o princípio da capacidade contributiva” (**Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 67). Também neste sentido Luciano Amaro (Imposto de renda: regime jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.), **Curso de direito tributário**, 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 367.

²⁵ **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**, p. 180.

E completa: Para que haja renda, deve haver acréscimo patrimonial – aqui entendido como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza – o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) – ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito.²⁶

Para a tributação da “renda e dos proventos de qualquer natureza” deve-se verificar o efetivo acréscimo patrimonial auferido pelo contribuinte do tributo. Para tanto é imprescindível o confronto entre “certas” entradas e “certas” saídas para chegar ao saldo positivo.

É que a ideia de “renda e proventos de qualquer natureza” exige que haja o confronto entre os ingressos no patrimônio do contribuinte e as saídas, consideradas como elementos que deverão ser subtraídos dos ingressos.

Quanto aos ingressos, leciona Jose Andres Octavio: “El punto de partida para la determinación de la base del gravamen, o sea, de la renta neta imponible, es el monto de los ingresos”.²⁷

Ocorre que nem todo ingresso (nem todo elemento patrimonial novo) é importante para a fixação do conceito, bem como nem toda saída é apta a neutralizar o ingresso. Por isso, a utilização da qualificação “certas”, pelo autor do conceito, para qualificar as entradas e saídas cujo confronto permitirá o encontro do saldo positivo.

Dessume-se, assim, que o Imposto sobre a Renda incide sobre riqueza nova, diferente daquela que lhe deu origem.

Geraldo Ataliba e Agostinho Sartin, em texto elaborado em co-autoria, explicitam:

(...) **riqueza nova** que se condensa na idéia de **acréscimos patrimoniais**. Ingressos ou receitas que não traduzem acréscimos patrimoniais não configuram renda ou provento de qualquer natureza. Ingressos sem incremento patrimonial põem-se a salvo do exercício da competência do legislador ordinário prevista no permissivo constitucional mencionado.²⁸

Para a verificação da riqueza nova, entendida como o cotejo entre determinadas entradas e saídas, é necessária a especificação de um tempo. O período imprescindível para aferição da mutação patrimonial majorativa é de um ano, período correspondente a um exercício financeiro.²⁹

²⁶ Ibid., p. 180.

²⁷ **Los elementos fundamentales del impuesto sobre la renta**. Facultad de Derecho - Universidad Central de Venezuela. Caracas, 1971, p. 55.

²⁸ Imposto de renda – não incidência sobre indenizações por desapropriação, **Revista de direito tributário**, São Paulo, n. 36, p. 50.

²⁹ Em que pese a relevância da celeuma que envolve o aspecto temporal da hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda, tal tema foge à proposta do presente estudo, por isso, apenas se pontua a posição adotada.

Neste momento já é possível vislumbrar um dos elementos do critério quantitativo contidos no consequente da regra-matriz de incidência do imposto em análise. A Constituição Federal, ao referir e definir os fatos tributáveis, quais sejam, a “renda e proventos de qualquer natureza”, preestabelece também a definição de sua base de cálculo.³⁰

A base de cálculo do Imposto sobre a Renda deve corresponder necessariamente e exclusivamente ao acréscimo patrimonial³¹ (mutação patrimonial que gera riqueza nova), ou seja, ao já apontado saldo positivo.

Saldo positivo que se consubstanciará, no caso do contribuinte pessoa física, no valor líquido da renda e dos proventos obtidos. Como bem assevera Mary Elbe Queiroz:

A correta incidência da tributação para as pessoas físicas deveria cair sobre a base de cálculo real do imposto, considerada como a renda líquida. **Essa renda líquida deveria ser, necessariamente, o resultado total das rendas, rendimentos, ganhos e/ou proventos percebidos, menos as deduções e custos necessários à produção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora e da sua família e respeitado, sempre, o mínimo vital.**³² (grifos nossos)

Desta feita, para aferição do acréscimo patrimonial, base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, é imprescindível que sejam deduzidos dos ingressos os valores relativos à subsistência do contribuinte e de sua família.

Roberto Quiroga Mosqueira³³ ensina:

Nas dobras dos princípios fundamentais e basilares acima comentados é que se revela a necessidade de se dar ao cidadão brasileiro condições mínimas de existência, isto é, supri-lo de bens materiais que atenda às suas necessidades básicas e que lhe permitam assegurar a vida, a saúde, o bem-estar, a dignidade e a liberdade. *Dar condições mínimas de existência consiste, outrossim, em não tributar os valores recebidos e utilizados na consecução desse objetivo. O mínimo vital, portanto, é insuscetível de tributação.*

³⁰ Muito embora o aspecto quantitativo da hipótese de incidência englobe a base de cálculo e a alíquota, no presente trabalho, faz-se mister um corte metodológico, pois apenas a base de cálculo tem relevância, razão pela qual não será desenvolvida discussão acerca da alíquota. Apesar do corte realizado, não se olvide a relevância extrema da discussão da alíquota na análise completa do Imposto sobre a Renda, especialmente porque um de seus princípios é o da progressividade.

³¹ O Supremo Tribunal Federal entende há tempos que o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza incide sobre acréscimos patrimoniais. Vários são os precedentes: voto do Min. Oswaldo Trigueiro proferido no julgamento do RE n. 71758/GB, dj. 14 jun. 1972, RE n. 89.791-7/RJ, dj. 03 out. 1978, RE n. 117.887-6/SP, dj. 11 fev. 93. Também assim o Superior Tribunal de Justiça: EREsp n. 571886/SP, dj. 23 ago. 2006, EDcl no REsp n. 770078/SP, dj. 26 abr. 2006, REsp n. 320455/RJ, dj. 7 jun. 2001, REsp n. 181912, dj. 03 nov. 1998. Assim, doutrina e jurisprudência são uníssonas no sentido de que o fato gerador do imposto sobre a renda depende da existência de acréscimo patrimonial. O que se entende por acréscimo patrimonial é que constantemente provoca celeuma nos tribunais superiores. As constantes mutações do direito fazem com que os tribunais sejam provocados para definir o que se considera acréscimo patrimonial.

³² **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**, p. 145.

³³ **Rendas e proventos de qualquer natureza – o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996, p.127.

Não pode, pois, compor o critério quantitativo do Imposto de Renda de Pessoa Física o montante despendido com o mínimo vital, ou seja, os valores gastos para custear os direitos mínimos indispensáveis para que o contribuinte e sua família vivam com dignidade.

4. Os direitos sociais à saúde e educação

Os direitos sociais são espécie de direitos fundamentais. Impende, antes de mais nada, distinguir direitos humanos de direitos fundamentais, na medida em que são conceitos distintos, não prestando para serem aplicados indistintamente um pelo outros. Assim, a lição de J. J. Gomes CANOTILHO:

As expressões “direitos do homem” e “direitos fundamentais” são frequentemente utilizadas como sinónimas. Segundo a sua origem e significado poderíamos distingui-las da seguinte maneira: **direitos do homem** são direitos válidos para todos os povos e em todos os tempos (dimensão jusnaturalista-universalista); **direitos fundamentais** são os direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantidos e limitados espacio-temporalmente. Os direitos do homem arrancariam da própria natureza humana e daí o seu carácter inviolável, intemporal e universal; os direitos fundamentais seriam os direitos objectivamente vigentes numa ordem jurídica concreta.³⁴

No plano interno, a Constituição Federal de 1988 destacou pela primeira vez, dentre as Constituições brasileiras, em título próprio, os direitos sociais. Antes, ditos direitos sociais encontravam-se esparsos. Os direitos sociais se amoldam como direitos fundamentais.

Ainda sobre os direitos fundamentais, há quem os classifique em direitos de defesa, a prestação e de participação. Os direitos à educação e à saúde, assim como os direitos sociais em geral, estão inseridos dentre os direitos a prestação, mais especificamente direito a prestações materiais. Estes direitos tem que ser prestados ao menos no seu conteúdo mínimo.³⁵

Os direitos sociais esculpidos no art. 6º, da Constituição Federal compõem o piso mínimo vital, ou seja, os direitos mínimos indispensáveis para que a pessoa viva com dignidade. Estes direitos sociais que representam o piso vital mínimo são: educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e

³⁴ **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003 p. 393.

³⁵ Cf. Paulo Gustavo Gonet BRANCO *in* Gilmar Ferreira MENDES, Inocêncio Mártires COELHO, Paulo Gustavo Gonet BRANCO, **Curso de direito constitucional**, p. 336-342.

à infância e assistência aos desamparados. São, portanto, cláusula pétrea³⁶. Como tal, não podem ser suprimidos ou restringidos.

Destaca-se neste estudo os direitos sociais à saúde e à educação.

O direito à saúde é um direito humano expresso na Declaração Universal de Direitos do Homem da ONU:

Artigo XXV.

1. Todo ser humano tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar-lhe, e a sua família, **saúde** e bem-estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, **cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis**, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência em circunstâncias fora de seu controle. (grifos nossos)

Segundo definição de Uadi Lammego Bulos, a saúde “é o estado de completo bem-estar físico, mental e espiritual do homem, e não apenas a ausência de afecções e doenças”.³⁷

O Supremo Tribunal Federal assim dispõe sobre o direito à saúde:

O direito à saúde – além de qualificar-se como direito fundamental que assiste a todas as pessoas – representa consequência constitucional indissociável do direito à vida. O Poder Público, qualquer que seja a esfera institucional de sua atuação no plano de organização federativa brasileira, não pode mostrar-se indiferente ao problema da saúde da população, sob pena de incidir, ainda que por omissão, em censurável comportamento inconstitucional. O direito público subjetivo à saúde traduz bem jurídico constitucionalmente tutelado, por cuja integridade deve velar, de maneira responsável, o Poder Público (federal, estadual ou municipal), a quem incumbe formular – e implementar – políticas sociais e econômicas que visem a garantir a plena consecução dos objetivos proclamados no art. 196 da Constituição da República. (STF, RE 241.630-2/RS, Rel. Min. Celso de Mello, DJ, 1, de 03/03/2001, p. 49).

Assim, no que tange ao direito à saúde, dispõe o art. 196, da Carta Magna ser direito de todos e dever do Estado. Neste sentido, não se olvide que existe o dever do Estado de prestar diretamente assistência à saúde de todos, promovendo “políticas sociais econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”.

Por seu turno, o direito à educação, antes de ser um direito fundamental, é um direito humano esculpido na Declaração de Direitos da ONU (1948), em seu art. XXVI:

³⁶ O rol de cláusulas pétreas vem esculpido no art. 60, § 4º, da Constituição Federal. O inciso IV trata dos direitos individuais. Modernamente, em interpretação extensiva e teleológica, amplia-se para direitos fundamentais, quais sejam, direitos individuais, direitos sociais, direitos coletivos, direitos políticos e direitos de nacionalidades. Deste modo, todas as normas constitucionais que disciplinam estes direitos são cláusula pétrea e não podem ser suprimidos.

³⁷ **Curso de direito constitucional**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1537.

Toda pessoa tem direito à instrução. A instrução será gratuita, pelo menos nos graus elementares e fundamentais. A instrução elementar será obrigatória. A instrução técnico-profissional será acessível a todos, bem como a instrução superior, esta baseada no mérito.

No art. 205, da Constituição Federal está disposto que a educação é direito de todos e dever do Estado. Também está previsto que tem por finalidade o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Segundo Paula Mangialardo Golin,

Tratando-se do direito à educação fundamental, desnecessário afirmar que estamos diante de uma parcela integrante do mínimo existencial, não somente porque a legislação constitucional assim balizou, como porque trata-se a educação de pré-requisito para a concreção de outros direitos fundamentais dos homens, como a liberdade. No Brasil, desde a primeira Carta já havia menção ao direito à educação, além disso, a Constituição de 1988 tratou de elevar tal direito à condição de direito público subjetivo, o que em muito colabora para que tal princípio saia do campo das abstrações para se tornar concreto, afastando quase todas as possibilidades do Estado de negar a sua realização.³⁸

A interpretação do direito à educação deve ser no sentido último de promoção da dignidade da pessoa humana, na medida em que não há se falar em dignidade sem que o ser humano tenha direito à educação.

Não se olvide ainda que através da educação é que serão alcançados outros direitos fundamentais, como, por exemplo, a plenitude direitos políticos, posto que os analfabetos são inelegíveis, conforme § 4º, do art. 14, da Constituição Federal, ou seja, são titulares de direitos políticos negativos, por serem carecedores da capacidade eleitoral passiva. Trata-se, ademais, de inelegibilidade absoluta enquanto durar esta condição. Ainda quanto ao alistamento eleitoral e à capacidade eleitoral ativa, que é a capacidade para votar, é exercida facultativamente, conforme art. 14, § 1º, inciso II, da Magna Carta são facultativos para o analfabeto.

Uma cuidadosa interpretação constitucional quanto à educação dever ser realizada, na medida em que dispõe o art. 208, inciso I, da CF que a educação básica é “obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiverem acesso na idade própria” e o inciso V do mesmo dispositivo dispõe a garantia de “acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um”.

³⁸ O direito a educação na democracia brasileira e a questão da sua efetividade. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, v. 43, 2005, p. 12.

À primeira vista, a partir de uma interpretação literal, parece que apenas a educação básica, compreendendo o ensino fundamental e médio, deve ser gratuita, o mesmo não acontecendo com o ensino superior ou níveis acima. Entretanto, a partir de uma interpretação sistemática e também teleológica é possível chegar a outra conclusão, que traz maior efetividade aos comandos constitucionais, posto que se o direito à educação é direito de todos, não é possível restringir educação como direito apenas ao ensino básico, na medida em que o art. 206, inciso IV, da Constituição Federal de 1988, que dispõe sobre os princípios do ensino, assegura gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais, sem fazer qualquer restrição apenas ao ensino básico. Por sua vez, o art. 207, da Carta Política disciplina sobre o ensino superior, o que demonstra ser também dever do Estado e direito do cidadão o acesso a este nível de ensino, conforme já mencionado, inclusive por força do inciso V do art. 208.

Logo, a única conclusão que realiza plenamente o direito à educação é no sentido de que o Estado deve oferecer educação e que, se é dever do Estado, deve fornecer de forma gratuita, do ensino básico até os níveis mais elevados, de acordo com a capacidade de cada um. O motivo porque o inciso I do art. 208, da Constituição Federal de 1988 dispõe expressamente sobre gratuidade apenas para a educação básica reside no fato de que a educação básica é obrigatória para todos, o mesmo não acontecendo com os níveis mais elevados de educação, que serão alcançados gradativamente pelos cidadãos de acordo com sua capacidade. O acesso a níveis mais elevados de educação é direito, mas não há o caráter obrigatório. Ainda assim, para os cidadãos que, por sua capacidade, alcançam o ensino superior, o Estado deve prestar o serviço e, por conseguinte, deve fazê-lo de forma gratuita. Não é por outro motivo que o art. 206, inciso IV, da Constituição Federal consagra a gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais. Sobre este tema já se pronunciou o STF³⁹, que inclusive editou Súmula Vinculante:

Súmula Vinculante nº 12: A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, inciso IV, da Constituição Federal.

A educação e a saúde ainda podem ser tipificadas na ordem jurídica, na seara administrativa, como serviço público. Segundo classificação de Celso Antônio Bandeira de Mello, a educação e a saúde são classificadas como serviço público não-privativo do Estado,

³⁹ RE 500.171/GO, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 13/08/2008.

ou seja, são serviços que o Estado tem obrigação de prestar, mas sem exclusividade, na medida em que serviços públicos desta espécie são

(...) serviços que o Estado deve desempenhar, imprimindo-lhes regime de Direito Público, sem, entretanto, proscrever a livre iniciativa do ramo de atividades em que se inserem.

Aos particulares é lícito desempenhá-los, independentemente de concessão.

(...)

Sem embargo, ficam todos eles submetidos a um tratamento normativo mais estrito do que o aplicável ao conjunto de atividades privadas. Assim, o Poder Público, dada a grande relevância social que possuem, o disciplina com um rigor especial.⁴⁰

Esta classificação do serviço público de saúde e educação é abstraída das regras expressas nos arts. 199 e 209, da Constituição Federal. Claro está a prestação destes serviços públicos ser livre à iniciativa privada, mediante autorização do Poder Público.

Trata-se de uma forma do Estado dividir com a iniciativa privada a missão constitucional de prestar os serviços públicos de saúde e educação como forma de realizar os direitos sociais à saúde e educação, proporcionando meios para que todo cidadão tenha o acesso irrestrito a estes serviços, tanto de saúde, como de educação.

A partir do momento que os serviços de saúde e educação são de prestação universal, conforme arts. 194, parágrafo único, inciso I e 206, inciso I, ambos da Constituição da República, ou seja, a todos os cidadãos brasileiros e estrangeiros residentes no Brasil e ainda a estrangeiros, quando se tratar de medida de urgência no que se refere à saúde, não pode haver discriminação em razão da renda do cidadão para usufruir do serviço. Neste diapasão, se o serviço é realizado pela iniciativa privada, por ser dever do Estado, o mesmo deve ter medidas compensatórias para que o cidadão não seja onerado indevidamente por usufruir de um serviço universal e mais, por exercer um direito social.

Como forma de realizar o princípio da igualdade, o acesso aos serviços de saúde e educação deve ser proporcionado a todos, indistintamente, quer de forma direta pelo Estado, quer pela iniciativa privada, com medidas compensatórias para os usuários do serviço autorizado.

Um meio utilizado para o Estado compensar o cidadão que tem acesso a saúde e à educação de forma privada dar-se-á através da dedução do Imposto sobre a Renda com as despesas que ele realiza no exercício destes direitos sociais. A Lei nº 9.250/1995, atualizada pela Lei nº 12.469/2011, dispõe sobre a apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda Pessoa Física no art. 8º.

⁴⁰ **Curso de direito administrativo**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 648.

5. A dedução com despesas de saúde e educação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física e sua conformação ao princípio da capacidade contributiva

É inafastável a preocupação com a efetividade máxima dos direitos fundamentais, trabalho que deve ser promovido pela interpretação constitucional. A partir deste princípio, da efetividade das normas constitucionais⁴¹, é de rigor analisar, se a tributação do Imposto sobre a Renda está atendendo efetivamente aos ditames constitucionais que regem os direitos sociais à saúde e educação.

As características do princípio da capacidade contributiva são bem visíveis no Imposto sobre a Renda, uma vez que, se o imposto incide sobre acréscimos patrimoniais, riqueza nova ou saldo positivo, o gravame deve tributar de forma mais gravosa aqueles que auferem maior renda. O inverso também é verdadeiro.⁴²

Tratando da aplicação do princípio da capacidade contributiva ao Imposto sobre a Renda, sustenta Roque Antonio Carrazza que o mesmo “direciona e ameniza a tributação por meio de IR, porquanto gradua, segundo as riquezas individualmente consideradas, a carga fiscal que cada pessoa, física ou jurídica, deve suportar para a manutenção da *res publica*”.⁴³

Por outro lado, impõe o princípio que a tributação por meio do Imposto sobre a Renda do patrimônio não atinja o necessário para a subsistência do mínimo vital.

Em síntese, o princípio da capacidade contributiva, no tocante ao Imposto sobre a Renda, exige sua graduação de acordo com a disponibilidade de riqueza nova durante um período, ou seja, sobre os acréscimos patrimoniais⁴⁴, de modo que, quanto maior for o acréscimo obtido, maior deverá ser a contribuição para o gravame, bem como exige que fique intocável o mínimo existencial.

Como acima já informado, deduz-se da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física as despesas realizadas com saúde, assim compreendidas as despesas médicas ou

⁴¹ Segundo Luís Roberto Barroso, **Interpretação constitucional**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 375, “Efetividade significa a realização do Direito, a atuação prática da norma, fazendo prevalecer no mundo dos fatos os valores e interesses por ela tutelados. Simboliza a efetividade, portanto, a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o *dever ser* normativo e o *ser* da realidade social”.

⁴² Trata-se do critério da progressividade aplicável ao IR nos termos do artigo 153, §2º, da CF/88.

⁴³ **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**, p. 115.

⁴⁴ Mary Elbe Queiroz disserta: “No tocante ao Imposto sobre a Renda, a capacidade contributiva é aquela revelada pelo ‘acrécimo’ obtido como resultado da aquisição de ‘rendas’ e ‘proventos’, entendidos esses como o ganho além dos gastos e despesas dedutíveis (aquelas necessárias à manutenção da fonte produtora e à produção dos rendimentos) para as pessoas físicas, e o ‘lucro’ (receitas menos custos e despesas) para as pessoas jurídicas” (**Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Rio de Janeiro: Manole, 2004, p. 39).

de hospitalização, sem limites. Quanto à educação, o limite de dedução anual é de R\$ 2.958,23⁴⁵ (dois mil novecentos e cinquenta e oito reais e vinte e três centavos).

Todavia, a previsão legal para dedução da base de cálculo do Imposto sobre a Renda Pessoa Física tanto com saúde como educação, como forma do Estado estar compensando os cidadãos que se valeram de seu direito através da iniciativa privada, não está atendendo de forma efetiva o Princípio da Capacidade Contributiva, que impõe limite mínimo a ser respeitado pela tributação por impostos consistente no piso vital mínimo, que engloba, portanto, saúde e educação.

Esta conclusão é forçosa porque quando se fala que as despesas com saúde são deduzidas sem limites há uma “meia verdade”, na medida em que a dedução apenas alcança os pagamentos efetuados a médicos de qualquer especialidade, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, hospitais e as despesas provenientes de exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias. Vale aqui salientar que as despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico ou odontológico e nota fiscal em nome do beneficiário⁴⁶.

Inobstante isso, o serviço de saúde, para ser efetivo, inclui, além do tratamento médico, hospitalar e de exames laboratoriais, também outras medidas que lhes são essenciais, quais sejam, consumo com remédios, utilização de aparelhos e próteses etc⁴⁷.

Ao se referir a diagnóstico, engloba-se despesas médicas e hospitalares, bem assim exames laboratoriais. Por conseguinte, quando se refere a tratamento, inclui-se, além de despesas médicas e hospitalares, também a aquisição de remédios, aparelhos e próteses que se fizerem necessárias. Dentre os aparelhos e próteses, incluem-se outros além de ortopédicos e dentários, como, por exemplo, aparelhos cardíacos.

Só há efetivo exercício do direito social à saúde quando a mesma é realizada de forma integral, plena. Só haverá esta situação quando, além do tratamento médico propriamente dito, há o emprego dos medicamentos, pois só assim haverá a cura. Inobstante este fato óbvio, está

⁴⁵ Conforme art. 8º, inciso II, alínea “b”, item 6, da Lei nº 9.250/95, com redação pela Lei nº 12.469/2011.

⁴⁶ Conforme art. 8º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250/95.

⁴⁷ Este entendimento é consagrado inclusive pelo STF: “Paciente com paralisia cerebral e microcefalia. Pessoa destituída de recursos financeiros. Direito à vida e à saúde. Fornecimento gratuito de medicamentos e de aparelhos médicos, de uso necessário, em favor da pessoa carente. Dever constitucional do Estado (CF, arts. 5º, *caput*, e 196). Precedentes (STF). O direito público subjetivo à saúde representa prerrogativa jurídica indisponível assegurada à generalidade das pessoas pela própria Constituição da República (art. 196). Traduz bem jurídico constitucionalmente tutelado, por cuja integridade deve velar, de maneira responsável, o Poder Público, a quem incumbe formular – e implementar – políticas sociais e econômicas que visem garantir, aos cidadãos, o acesso universal e igualitário à assistência médico-hospitalar.”(STF, AI 452.312-5-RS, Rel. Min. Celso de Mello. DJU 23/06/2004, p. 19)

excluída a possibilidade de se deduzir da base de cálculo do Imposto sobre a Renda Pessoa Física as despesas realizadas com medicamentos. O mesmo se diga em relação a muitos equipamentos e próteses que não sejam ortopédicos e dentários. Nestes casos, só existe a possibilidade de dedução quando integrando as despesas hospitalares ou a conta do profissional da área médica⁴⁸.

Assim, como aplicação direta do princípio da igualdade e da universalidade do serviço de saúde, se o cidadão utilizou-se do serviço prestado por particular, pagando por este serviço, bem assim se adquiriu medicamentos indispensáveis ao tratamento e restabelecimento do seu estado de saúde, deve ser compensado destes gastos, na medida em que o serviço de saúde é serviço público, dever do Estado e assegurado de forma igualitária e universal a todos os cidadãos e estrangeiros residentes no país. Outra não pode ser a solução.

A partir deste entendimento é que a legislação ordinária do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física prevê dedução da base de cálculo do imposto com despesas de saúde.

Entretanto, quando se veda a dedução com despesas decorrentes do consumo de remédio e de aquisição de aparelhos e próteses o direito à saúde, o cidadão contribuinte, não está protegido em sua plenitude do poder de tributar do Estado, já que o direito à saúde se exerce com o acesso integral ao diagnóstico e tratamento. Justamente neste ponto está havendo uma flagrante violação ao Princípio da capacidade contributiva, na medida em que o Imposto sobre a Renda está avançando sobre o piso vital mínimo, não respeitando o limite constitucional que exige a tributação apenas sobre o acréscimo patrimonial, que se obtém a partir da subtração da renda e dos proventos de qualquer natureza de todas as despesas necessárias para prover o mínimo vital, aí incluídas todas as despesas com saúde, de despesas médicas até consumo de medicamentos e aparelhos e próteses.

O Imposto sobre a Renda não pode tributar o mínimo existencial, sobre o valor a ele correspondente não há qualquer disponibilidade de riqueza nova. Não goza o contribuinte, nesta hipótese, de capacidade contributiva, pois está só surgirá quando os acréscimos ultrapassarem o valor do mínimo vital.

Do mesmo modo, quando a legislação ordinária limita a dedução com educação, está havendo uma ação inconstitucional por parte da União, já que as despesas com educação, quer educação básica, ensino fundamental e médio, quer ainda ensino superior e cursos de pós-graduação, integram o piso mínimo vital como forma de realização do direito social à

⁴⁸ Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2012/perguntao/assuntos/deducoes-despesas-medicas.htm>. Acesso em 30/03/2012.

educação. Logo, devem ser consideradas na apuração da capacidade contributiva, obtida quando se subtrai da capacidade econômica as despesas para atendimento do mínimo necessário para se viver com dignidade.

Como já detidamente analisado no item anterior, a educação é serviço público que pode ser prestado pelo Estado que, quando assim o faz, deve fazê-lo forma gratuita, mas também pode ser prestado por particulares, de forma remunerada. Quando o cidadão utiliza-se do serviço público de educação prestado pelo particular deve ser reembolsado de todas as despesas realizadas como forma de realização do direito social à educação, já que se trata de dever do Estado.

Pertinente ao direito à educação, a violação ao Princípio da capacidade contributiva é mais flagrante e agressiva do que no pertinente à saúde, uma vez que a legislação ordinária restringe os gastos com educação até um limite de valor que, além de tudo, não corresponde à realidade das despesas anuais com educação prestada pelo setor privado.

Diante do exposto, para que haja a realização plena e efetiva do princípio da capacidade contributiva quando da tributação da renda e dos proventos de qualquer natureza é de rigor concluir pela dedução completa e irrestrita de todos os gastos que o cidadão realiza com despesas de saúde e educação, que são despesas indispensáveis para promoção de sua dignidade, integrando o piso mínimo vital.

Conclusão

Consubstanciado no artigo 145, § 1º da Constituição Federal, o princípio da capacidade contributiva impõe que a tributação seja pautada pela condição econômica do contribuinte, de modo que cada cidadão contribua para as despesas públicas na proporção de suas possibilidades. Ostentará capacidade contributiva o contribuinte cuja capacidade econômica exceder as despesas ou gastos necessários para sua sobrevivência e de sua família, ou seja, quando sua parcela de riqueza exceder o piso mínimo vital.

Para a máxima efetividade do princípio há que existir mecanismos que sejam aptos a individualizar os contribuintes em relação à sua real capacidade de contribuir, de forma que sejam asseguradas as condições mínimas de sobrevivência, o que torna intributável os valores recebidos e utilizados na consecução do mínimo existencial.

O Imposto sobre a Renda incide sobre a situação “auferir rendas e proventos de qualquer natureza”, ou seja, sobre acréscimos patrimoniais ou saldos positivos, assim considerados a disponibilidade de riqueza nova durante um período.

Para a observância do princípio da capacidade contributiva, especificamente no caso do Imposto de Renda de Pessoa Física, é imprescindível que a aferição da riqueza nova tributável desconsidere o montante despendido para custear os direitos mínimos indispensáveis para que o contribuinte e sua família viva com dignidade, o que não vem ocorrendo na prática.

Sobreditos direitos que compõem o piso mínimo vital são os direitos sociais previstos no art. 6º da Constituição Federal, dentre os quais merecem destaque os direitos à saúde e à educação. Saúde e educação são direitos de todos e dever do Estado, entretanto, são serviços públicos não-privativos do Estado, de forma que, poderão ser prestados pela iniciativa privada, mediante autorização do Poder Público, como forma de proporcionar a todo cidadão admissão irrestrita aos direitos sociais.

Quando a utilização dos serviços de saúde e educação se dá pela via da iniciativa privada faz-se necessária a previsão de medidas compensatórias para os usuários do serviço autorizado, ou seja, o direito de ser reembolsado das despesas realizadas, já que se trata de dever do Estado. Uma eficaz e justa forma de compensação se dá através da dedução do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física das despesas realizadas no exercício dos direitos sociais.

Ocorre que havendo, como há, limites para dedução com gastos realizados para usufruir dos serviços de saúde e educação há afronta direta ao princípio da capacidade contributiva, que impõe limite mínimo a ser respeitado pela tributação por imposto consistente no piso vital mínimo, que engloba, portanto, os direitos sociais à saúde e educação.

O Imposto sobre a Renda não pode tributar o mínimo existencial, visto que sobre o valor a ele correspondente não há disponibilidade de riqueza nova passível de tributação. Não há capacidade contributiva, que só surge após a realização das despesas com o mínimo existencial.

Logo, é forçoso concluir que, ao não se permitir a completa dedução dos valores gastos com despesas relativas à saúde e educação, vislumbra-se a flagrante violação ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que o imposto sobre a renda está avançando sobre o piso vital mínimo, não respeitando os limites constitucionais que exigem a tributação apenas sobre os acréscimos patrimoniais, que decorrem da subtração da renda e dos proventos de qualquer natureza de todas as despesas necessárias para prover o valor do mínimo existencial.

Referências

- ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- AMARO, Luciano. Imposto de renda: regime jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Curso de direito tributário**. 10.ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 369-386.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Imposto de renda – capacidade contributiva – aparência de riqueza – riqueza fictícia – “renda” escritural – intributabilidade de correções monetárias. **Revista de direito tributário**, São Paulo, n.38, p. 140-163, out./dez. 1986.
- ATALIBA, Geraldo; SARTIN, Agostinho. Imposto de renda – não incidência sobre indenizações por desapropriação. **Revista de direito tributário**, São Paulo, n.36, p. 49-61, abr./jun. 1986.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação constitucional**. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BULOS, Uadi Lâmmego. **Curso de direito constitucional**. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22.ed. rev., amp. e atual. até EC 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006.
- _____. **Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. 2.ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9.ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.
- COSTA, Regina Helena. Imposto de renda e capacidade contributiva. In: VELLOSO, Carlos Mário da Silva; ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do (Coord.). **Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins**. São Paulo: Lex, 2005, p. 873-882.

_____. **Princípio da capacidade contributiva**. 3.ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

GOLIN, Paula Mangialardo. O direito a educação na democracia brasileira e a questão da sua efetividade. **Revista da Faculdade de Direito da UFPR**, Curitiba, v. 43, p. 7-25, 2005.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de la ciencia de las finanzas**. Buenos Aires: Depalma, 1943.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário da constituição 1988. Tributação progressiva**. São Paulo: Saraiva, 1991.

LEMKE, Gisele. **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25.ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 19.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacita contributiva**. Pádua: Cedam, 1973.

MOSQUEIRA, Roberto Quiroga. **Rendas e proventos de qualquer natureza – o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996, p.127.

OCTAVIO, Jorge Andrés. **Los elementos fundamentales del impuesto sobre la renta**. Facultad de Derecho - Universidad Central de Venezuela. Caracas, 1971.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Rio de Janeiro: Manole, 2004.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. Tradução e notas de Marco Aurélio Greco. 2.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. 1.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004.