

A tributação da renda da pessoa física e o direito à dedução integral dos gastos com medicamentos da base de cálculo do imposto

The individual income taxation and the right to the full deduction of expenses with medicines

Carlos Araujo Leonetti ¹

Resumo O presente artigo pretende abordar um aspecto específico, mas não menos importante, da tributação da renda das pessoa física; qual seja, o direito à dedução integral dos gastos com medicamentos, da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Após uma breve introdução, faz-se uma incursão no imposto sobre a renda – pessoa física, revisitando-se seus conceitos básicos e princípios fundamentais. É apresentado, também, um brevíssimo histórico do IRPF no Brasil, a fim de situar melhor a matéria em foco. Na sequencia, enfrenta-se a questão atinente às deduções permitidas, na base de cálculo do imposto. Finalmente, analisa-se a possível inclusão dos gastos com medicamentos entres estas deduções, concluindo-se que se revela um imperativo de Justiça e de respeito á Constituição .

Palavras-chave: direitos humanos da tributação; imposto sobre a renda; dedutibilidade dos gastos com medicamentos

Abstract: This article is intended to address a specific aspect related to the individual income taxation: the right to full deduction of expenses with medicines from the basis for calculating the income tax. After a brief introduction, thee article makes a foray into the income tax-individual, revisiting its basic concepts and principles. Is presented, also, a brief history of the IRPF in Brazil, in order to better situate the subject in focus. In the sequel, the article faces the question about the deductions allowed, on the basis of calculation of the tax.

¹ Mestre e Doutor em Direito pela UFSC- Universidade Federal de Santa Catarina, com estágio de doutoramento (“doutorado-sanduiche”) na Harvard University; Professor de Direito Tributário nos cursos de graduação e pós-graduação da UFSC.

Finally, the article analyzes the possible inclusion of spending on medicines among these deductions, concluding that it is an imperative of Fairness and respect to the Constitution.

Key-words: taxation human rights; income tax; medicine expenses deductions.

1 Introdução

A exemplo de outros tributos brasileiros, a legislação relativa ao imposto sobre a renda das pessoas físicas – IRPF não respeita, integralmente, o perfil desenhado pelo constituinte de 1988.

Com efeito, além dos princípios clássicos da tributação, como os da legalidade, igualdade, capacidade contributiva, etc, insculpidos no art. 150, a Carta Magna determinou que o IRPF atendesse aos requisitos da generalidade, universalidade, e progressividade (art. 153, par. 2º.)

Apesar de o IRPF brasileiro ser dotado de enorme potencialidade para atuar como instrumento de Justiça Social, infelizmente, este potencial não vem sendo devidamente utilizado, conforme se esperava, deixando-se lacunas a serem preenchidas.

John Rawls, filósofo americano e Professor na Universidade Harvard, em sua obra clássica (RAWLS, 1971, p. 306-308), já na década de 1970 preconizava a tributação da renda de forma indireta, por meio da “tributação proporcional sobre as despesas, permitindo-se a dedução de algumas despesas, como as relativas a dependentes”

Isto é, vê-se que, embora Rawls sugerisse a tributação da renda de forma indireta, via tributação do consumo, defendia que houvesse a dedução de alguns dos gastos em que o contribuinte incorreu.

2. Uma breve revisão: o IRPF no Brasil

No Brasil, conforme ensina Aliomar Baleeiro (BALEEIRO, 2001, p. 282), os primeiros estudos e projetos visando a criação de um imposto sobre a renda datam do século XIX. Entre os diversos homens públicos que defenderam a introdução da tributação da renda em terras brasileiras destacam-se os Viscondes de Jequitinhonha e de Ouro Preto, o Barão do Rosário, o Conselheiro Lafayette e Ruy Barbosa.

A primeira Constituição brasileira, a de 1824, silenciou a respeito da discriminação das competências tributárias entre os governos central, das províncias, dos municípios e das vilas, uma vez que o poder fiscal se concentrava na pessoa do Imperador (MORAES, 1994, p.119.). Em suma, segundo afirma Rubens Gomes de Sousa (SOUSA, 1963, p. 10), “a Constituição imperial de 1824 mantinha muito pouco sobre tributação e absolutamente nada sobre tributos provinciais e locais. As Províncias figuravam no orçamento imperial simplesmente como dotações de despesas.”

A primeira Constituição republicana, por seu turno, preocupada com o modelo de Estado federal que implantou, cuidou de discriminar com clareza as competências tributárias da União (art. 7º) e dos Estados (art. 9º). Quanto aos tributos de competência dos Municípios, a Carta de 1891 foi absolutamente omissa, deixando assim aos Estados a tarefa de regular a matéria.

Já a Carta de 1934 explicitou os tributos, inclusive os impostos, que os Municípios poderiam instituir (art. 13, par. 2º), a exemplo do que fez com respeito à União (art. 6º) e aos Estados (art. 8º), além de prever a criação de impostos residuais (art. 10, VII) e a cobrança de contribuição de melhoria, pela União, Estados ou Municípios (art. 124).

A Constituição de 1946 prosseguiu nessa mesma linha, adotando, porém, uma discriminação de competências tributárias dotada de maior rigidez, na medida em que utilizou terminologia tecnicamente mais precisa, inclusive no tocante aos *nomen juris* dos tributos elencados (MORAES, 1994, p. 142).

A situação foi substancialmente modificada com a Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965, já durante o regime militar implantado a partir de abril de 1964. Essa Emenda, no dizer de Bernardo Ribeiro de Moraes (1994, p. 153), “trouxe ao país uma autêntica reforma tributária, fazendo revisão e mudança completas no antigo sistema tributário”. Tal afirmativa revela-se plenamente consoante à realidade: desde 1891, a discriminação das competências tributárias, nas Constituições brasileiras, vinha mantendo a mesma estrutura básica, com pequenas modificações. Um dos grandes méritos do sistema

tributário nacional introduzido pela Emenda 18/65 foi, sem dúvida, a adoção de critério econômico para classificação dos impostos, i. é, discriminou-os com referência às suas bases econômicas, facilitando-lhes assim a operacionalização. Entretanto, a maior virtude da reforma tributária operada pela Emenda 18/65 talvez tenha sido a de permitir que o princípio federativo pudesse ser efetivamente implementado, na medida em que as competências tributárias dos entes federativos restaram explicitadas. Ives Gandra Martins, (1989, p. 21) lembra que “*a Federação, portanto, constituiu-se no primeiro elemento escultor do sistema (tributário nacional.)*”

A Constituição de 1967, por sua vez, tanto em sua redação original como na que lhe foi dada pela Emenda 1/69, não promoveu alterações de vulto no sistema preconizado pela Emenda 18/65.

No que tange à tributação da renda, muito embora a Constituição de 1891 não a tenha expressamente previsto, permitiu sua instituição, pela União e pelos Estados, pela via da competência concorrente e cumulativa, expressa em seu art. 12²³. Apesar de estar previsto na Lei 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que dispunha sobre o orçamento para o exercício seguinte, o imposto sobre a renda somente foi instituído em 31 de dezembro de 1923, pela Lei 4.783, igualmente orçamentária, sendo que o primeiro Regulamento foi aprovado pelo Decreto 16.581, de 4 de setembro de 1924 (CARVALHO, [196?], p. 349.)

Durante muitos anos, o imposto sobre a renda brasileiro adotou o modelo cedular tradicional. Inicialmente, os rendimentos tributáveis eram classificados em quatro categorias ou cédulas, às quais a Lei orçamentária de 31 de dezembro de 1924 acresceu mais uma. Segundo Baleeiro, os rendimentos eram "classificados em categorias e tributados proporcionalmente. A soma dos rendimentos constituía a renda bruta, que, depois de certas deduções, sofria o imposto complementar progressivo (BALEEIRO, 2001, p.282.)

Em 1988, a Lei 7.713, de 22 de dezembro, introduziu a sistemática de apuração mensal do imposto devido pelas pessoas físicas e suprimiu a classificação de rendimentos em cédulas, adotando o assim chamado sistema global de apuração, ainda que não em sua forma pura.

As modificações introduzidas pela Lei 7.713/88 conferiram maior simplicidade à sistemática de apuração e declaração do imposto, mas comprometeram seriamente o caráter

³ "Art. 12 - Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7o. e 9o., é lícito à União, como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo o disposto nos arts. 7o., 9o. e 11, n. 1."

pessoal e, por conseguinte, o respeito ao princípio da capacidade contributiva (MACHADO, 2000, p.254.)

A partir do ano-calendário de 1989, a tributação da renda das pessoas físicas passou a obedecer o assim chamado sistema em bases correntes, versão nacional *do Pay-As-You-Earn* já adotado em outros países, pelo qual o tributo é pago à medida em que a renda é auferida.

3 Os princípios retores do IRPF

3.1 Princípio da igualdade (ou isonomia) tributária

Esse princípio, que estava implícito (BALEEIRO, 2001, p.520) no texto constitucional anterior, hoje é expresso no art. 150, II, da Constituição⁴. Em decorrência dessa norma, que por seu turno é corolário do princípio constitucional geral segundo o qual “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”⁵, tanto o legislador quanto o aplicador da lei não podem conferir tratamento tributário diferente aos contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

A origem desse princípio remonta à Europa do século XVIII, quando ainda subsistiam alguns privilégios de nascimento (MORAES, 1994, p.111.) Não por acaso, a

⁴ “Art. 150 – Sem prejuízo é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

⁵ Constituição, art. 5º, *caput*, primeira parte.

igualdade figurava no lema⁶ dos revolucionários que galgaram o poder na França em 1789 e foi contemplada no primeiro artigo da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto daquele ano, assim como nas Constituições francesas que se seguiram (BALEEIRO, 2001, p.520.)

Na lição de Bernardo Ribeiro de Moraes (MORAES, 1994, p.113), o princípio da igualdade jurídica, do qual se origina a isonomia tributária, determina que todos sejam iguais perante a lei desde que respeitadas as diferenças existentes, de sorte que somente as pessoas em circunstâncias e condições iguais é que devem receber o mesmo tratamento.

O **princípio da igualdade tributária** exige, assim, que a lei, tanto ao ser elaborada quanto ao ser aplicada, respeite duas exigências básicas (CARRAZZA, 1994, p.61):

1^a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação equivalente; e

2^a) discrimine, na medida de suas desigualdades, i. é, segundo a **capacidade contributiva** de cada um, os contribuintes que não se encontrem em situação equivalente.

Essa necessidade de conferir tratamento distinto aos contribuintes que se encontram em situação desigual decorre do fato de que, se tal não for feito, invariavelmente haverá ferimento ao princípio da igualdade jurídica, uma vez que se estará tratando igualmente os desiguais. Por outro lado, tal discriminação não pode ser feita de modo não criterioso, sob pena de não se alcançar o objetivo colimado: há que ser balizada pela capacidade contributiva.

Em sede de imposto sobre a renda, o princípio da igualdade é concretizado mediante o emprego dos critérios, ou princípios, da **generalidade**, da **universalidade** e da **progressividade**, os quais serão examinados posteriormente.

3.2 Princípio da capacidade contributiva

⁶ Em francês: “liberté, égalité, fraternité.”

O princípio da isonomia tributária é completado com o da chamada **capacidade contributiva**. Há quem sustente inclusive que a igualdade absorveria a capacidade contributiva, conforme anota Luciano Amaro (AMARO, 2012, p.164), citando, entre outros, Alberto Xavier, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e Roque Carrazza. Na lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho (COÊLHO, 1990, p.,329), a juridicidade da capacidade contributiva resulta “do lado positivo do dever de igualdade: o dever imposto ao legislador de distinguir disparidades.” No mesmo sentido é o escólio de Luciano Amaro (AMARO,2012, p. 164.), para quem o princípio "corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais."

Por esse princípio – cujo alcance se cingiria, à luz da Constituição, aos impostos – estes, **sempre que possível**, “terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.”⁷ Apesar de o texto constitucional usar a expressão "capacidade econômica", o princípio é mais conhecido como o da "capacidade contributiva". Ives Gandra Martins critica duramente o uso da expressão “capacidade econômica” pelo constituinte de 1988, pois considera que o postulado se refere à **capacidade contributiva** das pessoas, que com aquela não se confundiria (MARTINS, p.76-77.) Cremos que a razão assiste a Martins: a expressão capacidade econômica parece refletir mais a situação patrimonial do contribuinte do que suas possibilidades de desembolso que, estas sim, externariam sua efetiva capacidade de pagar tributos⁸.

O princípio da capacidade contributiva exige que o contribuinte de impostos, como o incidente sobre a renda, suporte carga tributária compatível com sua situação pessoal, cumprindo assim função dúplice:

⁷ Constituição, art. 145, par. 1º

⁸ Assim, v.g., uma senhora viúva que (sobre)viva da minguada pensão deixada pelo finado marido e seja proprietária de um único imóvel de valor de mercado elevado mas, que não gera receita, disporia de capacidade econômica mas não de capacidade contributiva.

1^a) distribuir a carga tributária **global** entre os contribuintes de acordo com a aptidão de cada um de pagar tributos;

2^a) impedir que a carga tributária **individual** se torne insuportável, de modo a comprometer a subsistência do contribuinte e de sua família. Nesse sentido, o princípio está ligado à idéia de garantia do **mínimo social**, **mínimo existencial**, ou ainda **mínimo vital**. Isto é, o postulado impediria que alguém fosse submetido a uma carga tributária tal que o proibisse, e à sua família, de desfrutar condições mínimas de vida digna, relacionando-se, destarte, com o princípio da **vedação de tributo confiscatório**. Assim, o princípio pode, em alguns casos, fundamentar a isenção tributária, como ocorre no IRPF, por exemplo, relativamente aos contribuintes com renda tributável abaixo de determinado limite.

Ricardo Lobo Torres (TORRES, 1999, p.334) observa, com muita felicidade, que o princípio da capacidade contributiva consiste na verdade em **legitimar a tributação**, na medida em que gradua a carga tributária individual, de modo que os ricos paguem mais e os pobres, menos.

No que diz respeito à expressão “**sempre que possível**”, do art. 145, par. 1^o da Constituição, a doutrina diverge: para uns, a expressão referir-se-ia, apenas, ao **caráter pessoal** dos impostos; para outros, estender-se-ia também à **capacidade contributiva**. Ives Gandra Martins (MARTINS, 1989, p.76-77) defende a primeira posição, pois entende que nem todos os impostos se prestam, por suas características, ao atendimento do requisito da **pessoalidade**, enquanto que a capacidade contributiva deveria ser respeitada em todos os tributos (e, em especial, em todos os impostos), sob pena de permitir-se a tributação com efeito de confisco. Já Luciano Amaro (AMARO, 2012, p. 164) vê a ressalva mirar tanto a pessoalidade como a capacidade contributiva, porquanto, "dependendo das características de cada imposto, ou da necessidade de utilizar o imposto com finalidades extrafiscais, esses

princípios podem ser excepcionados." A posição defendida por Amaro nos parece ser a que melhor se coaduna com o espírito da Carta de 1988 e com a realidade tributária brasileira.

Alfredo Augusto Becker (BECKER, 1972, p. 437) anota que o princípio da capacidade contributiva é antiquíssimo, tendo se originado do ideal de justiça distributiva preconizado pelos filósofos gregos e mais tarde adotado pela filosofia escolástica. Acompanha-o Alberto Nogueira (NOGUEIRA, 1997, p. 101), o qual lembra que (São) Tomás de Aquino, grande expoente do escolasticismo, defendeu a adoção do postulado. Adam Smith (SMITH, 1983, p.485) também defendeu esse princípio ao asseverar que “os súditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do Governo, tanto quanto possível, em proporção das respectivas capacidades.” Os revolucionários franceses de 1789 igualmente o abraçaram, fazendo-o constar expressamente (no art. 13) da Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão (NOGUEIRA, 1997, p. 100).

3.3 Princípio da personalidade ou personalização

O princípio da capacidade contributiva guarda íntima relação com o assim chamado **princípio da personalização**, ou da **personalidade**. Há quem inclusive veja a personalização como uma das faces da capacidade contributiva (AMARO, 2012, p.165.) Não seria por mero acaso, assim, que ambos os princípios figuram no mesmo dispositivo constitucional. (art. 145, par. 1º). Na verdade, pode-se dizer que um completa o outro, de sorte que nenhum deles, isoladamente, revelar-se-ia apto a produzir os efeitos esperados.

A personalização, que deve, tal como a capacidade contributiva, ser aplicada aos impostos **sempre que possível**, dirige-se ao legislador e implica a estruturação do tributo de modo que determinadas características do contribuinte, tais como renda, patrimônio, número de dependentes, despesas médicas e com instrução, estado de saúde, etc., sejam tomadas em

consideração. Assim, a personalização permite que a capacidade contributiva seja eficazmente respeitada, conferindo concretude ao princípio da igualdade.

3.4 Princípios (ou critérios) da generalidade e da universalidade

Tais princípios, os quais o legislador constituinte preferiu denominar de **critérios informativos** do imposto sobre a renda⁹, conforme já visto encontram-se também intimamente relacionados com o princípio da igualdade. Pode-se dizer que a igualdade, em termos de tributação da renda, somente é concretizada se tais princípios (ou critérios) forem devidamente respeitados.

O princípio da **generalidade** exige que todas as pessoas se sujeitem ao imposto sobre a renda, ao passo que a **universalidade** importa em submeter todas as manifestações de renda do contribuinte à imposição tributária¹⁰. Em outras palavras, o imposto deve incidir sobre todas as rendas, de todas as pessoas, ressalvadas as hipóteses em que o **interesse público** ou outro **princípio constitucional**, como o da **capacidade contributiva**¹¹, justificar um tratamento diferenciado.

Ricardo Lobo Torres observa que, desde o início da tributação da renda, no Brasil, algumas categorias profissionais tentaram se furtar à submissão integral de sua remuneração ao imposto, às vezes com sucesso (TORRES, 1999, p.375-380; 387-390.) Dentre essas categorias destacam-se as dos magistrados, parlamentares, jornalistas, escritores,

⁹ Constituição, art. 153, par. 2º, I.

¹⁰ Anote-se porém que a doutrina não é unânime quanto ao significado das expressões *generalidade* e *universalidade*. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho, por exemplo, a generalidade implicaria a incidência do tributo "sobre todos" , ao passo que a universalidade exigiria o seu pagamento "por todos" (COÊLHO, op. cit, p. 206.)

¹¹ Seria o caso da isenção concedida aos contribuintes de baixa renda.

professores, agentes do fisco e militares. Até 1937, por influência da jurisprudência americana, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a remuneração dos magistrados, assim como as dos demais agentes públicos, gozava de imunidade intergovernamental recíproca. A partir de 1938, a orientação do STF mudou, acompanhando os ventos que sopravam do norte¹² e “acatando as determinações do regime autoritário” (TORRES, p.377.) implantado no ano anterior com o advento do “Estado Novo”. Com a promulgação da Carta de 1946, o Supremo voltou a reconhecer a imunidade dos magistrados quanto ao imposto sobre a renda, ao argumento de que a incidência desse tributo não estaria mais ressalvada do princípio da irredutibilidade dos vencimentos dos juízes, porquanto esse tributo não mais revestiria a condição de **imposto geral**¹³. Posteriormente, a Emenda Constitucional 9/64 previu expressamente a sujeição dos rendimentos dos magistrados ao imposto sobre a renda. A Constituição de 1967, na redação que lhe foi conferida pela Emenda 1/69, deixou claro, ao dispor sobre a irredutibilidade dos vencimentos dos magistrados, que estes estavam “sujeitos, entretanto, aos impostos gerais, inclusive o de renda”¹⁴. Em 1983, porém, ao apagar das luzes do regime militar, o Decreto-lei 2.019, de 28 de março, excluiu expressamente da incidência do IRPF a verba de representação dos magistrados prevista no art. 65, par. 1º, da Lei Complementar 35/79. Com a entrada em vigor da Constituição de 1988, os privilégios tributários dos magistrados¹⁵, assim como os das demais categorias profissionais, foram abolidos. Com efeito, além da expressa previsão da aplicação, ao imposto sobre a renda, dos critérios da generalidade e universalidade, no art. 153, par. 2º, I, o constituinte cuidou de deixar clara sua repugnância por qualquer forma de privilégio quanto à submissão integral

¹² Na década de 1930, a Suprema Corte Americana começou a reverter a orientação até então adotada. Vide sobre este tema o item 3.1.3 do Capítulo 3.

¹³ RE 43.941 – Tribunal Pleno – j. 13.1.60 – Rel. Min. Luiz Gallotti – RTJ 12, 197. A tese acolhida pela Corte foi a de que, como a Constituição imunizou expressamente os direitos autorais e a remuneração de professores e jornalistas em face do IRPF (art. 203), este perdera a característica de **imposto geral** e, assim, não estaria mais excepcionado do princípio da irredutibilidade de vencimentos dos magistrados (art. 95, nº 3.)

¹⁴ Constituição de 1967/69, art. 113, III.)

¹⁵ O art. 95, III, ao dispor sobre a irredutibilidade dos vencimentos dos magistrados, ressalva a incidência do imposto sobre a renda.

dos rendimentos à tributação, no art. 150, II, *in fine*, que veicula o princípio da igualdade tributária, e em diversos outros dispositivos¹⁶. Vale lembrar que o art. 150, II, ao dispor sobre o princípio da igualdade tributária, proíbe "qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles [os contribuintes] exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos." A expressa remissão à denominação jurídica dos rendimentos, títulos e direitos visou coibir a prática – infelizmente comum entre nós – de denominar parcelas remuneratórias como “ajudas”, “auxílios” ou “verbas de representação”, pretendendo assim fugir à tributação.

4 A dedução de certas despesas da base de cálculo do IRPF

A maioria dos países em que há tributação da renda da pessoa física adota o sistema de dedutibilidade de certas despesas, da base de cálculo do imposto.

Isto significa que o tributo não incide a renda auferida para fazer frente a tais despesas. Esta técnica é possível porque, ” no frígir dos ovos”, como se diz, renda e consumo se confundem. Esta assertiva decorre da constatação que a renda de alguém, em determinado período de tempo, será transformada em aumento do seu patrimônio, ou em consumo.

Não é outra a fundamentação do conceito de renda de Haig-Simons: renda é aumento do potencial de consumo de alguém, durante certo lapso temporal (LEONETTI, C.A., 2003, p. 22.).

¹⁶Por exemplo, nos arts. 27, par. 2º; 28, par. 2º; 29, V e VI; 37, XV; 48, XV; 49, VII e VIII; 95, III; 128, par. 5º, I, c, nos quais se deixa claro que a remuneração dos agentes públicos está sujeita ao IRPF, e 151, II, que proíbe à União tributar a remuneração e os proventos dos agentes públicos de Estados, Distrito Federal e Municípios em níveis superiores aos que fixar para os seus.

A doutrina, tanto pátria como estrangeira, diverge quanto às razões que determinam a dedutibilidade de certos gastos.

Para os autores deste artigo, as razões de duas ordens:

- a) Assegurar o cumprimento do princípio da capacidade contributiva (vigente no Brasil e em outros países);
- b) Estimular determinados comportamentos, pelo contribuinte, que o Estado entende relevantes, à luz das políticas públicas adotadas.

Assim, ao assegurar a dedução dos gastos com saúde (exceto medicamentos), educação, dependentes, etc. o Estado brasileiro está reconhecendo que estas despesas, de resto involuntárias, comprometem sua capacidade contributiva.

Com efeito, o contribuinte que tem dependentes, e com os quais tem gastos consideráveis relativamente à saúde e educação, provavelmente não poderá pagar imposto sobre a renda, no mesmo valor em que outro cidadão, com a mesma renda bruta, mas sem dependentes, o faria

Por outro lado, não se desconhece que o custo médio dos medicamentos, no Brasil, é elevado, em boa medida pelo valor dos tributos embutidos em seu preço.

Resta, claro, assim que a não possibilidade destas deduções comprometeria, irremediavelmente, a capacidade contributiva do cidadão.

5 A inconstitucionalidade da não dedutibilidade das despesas com aquisição de medicamentos e seu impacto nos direitos humanos da tributação

Atualmente, a legislação permite que o contribuinte, pessoa física, deduza, da base de cálculo do imposto, algumas despesas.¹⁷ A maioria destas está sujeita a limite. As despesas com saúde, em tese, não estão sujeitas a limite. Entretanto, os gastos com saúde

¹⁷ Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99, aprovado pelo Decreto no. 3.000, de 26/3/1999, Título V.)

não incluem a aquisição de medicamentos, exceto se o valor destes integrar a conta hospitalar.

Este quadro revela, por si só, flagrante desrespeito da lei aos princípios constitucionais tributários, como o da isonomia, o da capacidade contributiva, o da pessoalidade e o da dignidade da pessoa humana.

Com efeito, se o contribuinte pode abater as despesas em que incorreu com médicos, dentistas, e outros profissionais de saúde, sem obedecer a limite, uma vez que tais despesas se revelam involuntárias e absolutamente necessárias, não se revela lógico proibir o abatimento de gastos com medicamentos.

Ora, tanto as despesas com profissionais de saúde, como as com compra de medicamentos, tem o mesmo fim: a preservação da saúde do contribuinte, e/ou de seus dependentes.

Se assim o é, como se justificar que as primeiras sejam dedutíveis, e as outras, não?

Pior ainda é aceitar a solução dada pela lei, segundo a qual se o contribuinte estiver internado em estabelecimento hospitalar, e o preço dos medicamentos forem incluídos na respectiva conta, estes serão dedutíveis.

Isto é, a legislação obriga, ou, pelo menos, estimula, que o contribuinte/dependente se interne em nosocômio para que possa deduzir o gasto com remédios. Em outras palavras: o contribuinte internado tem um tratamento tributário mais favorecido do que o não internado, sem que se vislumbre qualquer razão lógica ou jurídica para tal discriminação.

De outra banda, a exclusão dos gastos com medicamentos do rol das despesas dedutíveis fere, também, o princípio da isonomia, uma vez que os contribuintes que tem gastos com profissionais de saúde, *v.g.*, tem direito ao seu abatimento, enquanto o cidadão que gasta com remédios não pode fazê-lo

O desprezo ao princípio da personalidade caracteriza pelo fato de que uma característica essencial do indivíduo, que compromete sua capacidade contributiva, qual seja, a necessidade do uso contínuo de remédios, foi olímpicamente ignorada pela legislação.

Por derradeiro, o princípio da dignidade da pessoa humana resta desobedecido, pela situação em foco, uma vez que, ao negar ao contribuinte o direito à dedução dos gastos com remédios, gastos estes de caráter obrigatório, contribui para que não seja respeitado o chamado mínimo social, ou vital, ou existencial.

Para RICARDO LOBO TORRES, (TORRES, 1999, p. 144/145), embora seja difícil conceituar mínimo existencial, certo é que guarda estreita relação com a pobreza, isto é, a hipossuficiência do cidadão, que se vê incapaz de proporcionar a si próprio, e à sua família, condições de vida dignas.

Nesta linha de raciocínio, ao contribuir para agravar as más condições de vida de boa parte dos cidadãos, que são obrigados a consumir medicamentos, sem poder bater estes gastos na base de cálculo do imposto de renda devido.

6 A possibilidade de reconhecimento, na via judicial, do direito à dedução dos gastos com medicamentos

Constatado que a dedução das despesas com compra de remédios se revela direito constitucional do contribuinte, é forçoso reconhecer que este pode ser reconhecido pelo Poder Judiciário, se provocado for, e mediante a via judicial adequada, ainda que inexistam

previsão legal. Isto porque é indubitável que o Judiciário não só pode, mas deve, intervir, quando um direito constitucionalmente assegurado é sonogado pelo Poder Executivo, independentemente de haver lei reguladora.

O Supremo Tribunal Federal tem exercitado este poder/dever, ainda que com cautela, como se recomenda, em casos como:

- o direito do servidor público à greve;
- o direito à união estável homoafetiva, assim como ao casamento homoafetivo;
- a descriminalização do aborto em caso de feto anencéfalo;
- o uso de células-tronco para pesquisas, dentre outros.

Em todas estas situações inexistia, à época, lei assegurando e regulamentando o respectivo direito e, nem por isso, vingou a tese, levantada por alguns, de que o Poder Judiciário estaria invadindo a seara de ação do Legislativo.

Prevaleceu, acertadamente, a tese de que a inércia do Legislativo em editar lei disciplinando direito previsto na Carta Magna não poderia prejudicar os destinatários da norma constitucional.

Registre-se, por oportuno que há, atualmente, projetos de lei, tramitando no Congresso Nacional, versando a dedução dos gastos com remédios.

Contudo, enquanto nenhum destes projetos seja efetivamente convertido em lei, o Poder Judiciário pode, e deve, reconhecer o direito do contribuinte à dedução de seus gastos com medicamentos, da base de cálculo do IRPF.

7 Conclusão

A falta de previsão legal expressa para a dedução, da base de cálculo do IRPF, dos gastos com medicamentos, representa inegável desrespeito a princípios constitucionais basilares, como os da isonomia e da capacidade contributiva.

Neste sentido, conforme já demonstrado, ao não permitir a dedução das despesas com medicamentos, a legislação brasileira compromete, gravemente, a capacidade contributiva do cidadão, deixando-o em franca desvantagem em relação aos demais contribuintes.

À míngua de lei reconhecendo e regulamentando o exercício de tal direito, o contribuinte está legitimado a buscar a chancela do Poder Judiciário, por meio da ação adequada, sem que isto configure exorbitância da competência daquele. Isto porque não é razoável que direito fundamental do cidadão, no caso, ser tributado conforme sua capacidade contributiva e situação pessoal, não seja respeitado por ausência de lei a respeito.

Se a falta de lei justificasse o desrespeito a preceito fundamental, estar-se-ia retirando da Carta Magna significativa parcela de seu poder.

REFERENCIAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 18. Ed. São Paulo: 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

CARVALHO, A. A. Contreiras de. *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos [196-?]

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

LEONETTI, Carlos Araujo. O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social. Barueri, SP: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MARTINS, Ives Gandra. *Sistema tributário na Constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1989.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: RENOVAR, 1997.

RAWLS, John. *A theory of justice*. ed. rev. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1999 (impressão 2000).

SMITH, Adam. *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*. Lisboa: C. Gulbenkian, 1983.

SOUSA, Rubens Gomes de. A evolução do conceito de renda tributável. *Revista de Direito Público* n. 14, p. 339-346, out/dez 1970.

_____. O imposto de renda e os créditos bancários vinculados. *Revista de Direito Público*. n. 18, p. 335-350, out/dez 1971.

_____. O sistema tributário federal. In: *O sistema fazendário*. Brasília: Ministério da Fazenda, 1963

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: RENOVAR, 1995.