Cognitio Juris
ISSN 2236-3009

A TRIBUTAÇÃO E O MÍNIMO EXISTENCIAL: UMA HIPÓTESE DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA IMPLÍCITA?

TAXATION AND MINIMUM EXISTENCIAL: AN IMMUNITY TAX IMPLIED?

Artigo submetido em 30 de janeiro de 2023
Artigo aprovado em 07 de fevereiro de 2023
Artigo publicado em 01 de março de 2023

Cognitio Juris
Ano XIII – Número 45 – Março de 2023
ISSN 2236-3009

Autor:
Márcio Alexandre Diniz Cabral [1]

RESUMO: O presente estudo objetiva, sem a pretensão de esgotar o objeto da controvérsia, traçar um perfil do instituto do mínimo existencial como consagração do princípio da dignidade da pessoa humana e de sua aplicação na seara tributária através da diferenciação do princípio da capacidade contributiva e de uma parcela material mínima para a existência do cidadão que não pode ser alvo de tributação, independentemente de norma expressa no direito interno, o que nos remete a uma análise dos direitos econômicos, socais e culturais dotados de exigibilidade judicial. Também foi necessária uma análise do papel do Judiciário nesta afirmação da dignidade da pessoa humana e sua aplicação na tributação para chegarmos a marco maior de um Estado Democrático de Direito e de grande repercussão nos

contornos gerais do mínimo existencial para fins de exigibilidade e observância na realização de uma Democracia na acepção material nas práticas tributárias deste mesmo Estado.

PALAVRAS-CHAVE: Mínimo existencial. Exigibilidade judicial. Vinculação estatal.

ABSTRACT: This study aims, without claiming to exhaust the subject of the dispute, draw an institute profile existential minimum as consecration of the principle of human dignity and its application in tax harvest by differentiating the principle of ability and a share minimum material for the existence of the citizen can't be subject to taxation, regardless of express provision in national law, which leads us to an analysis of the economic, and social and cultural rights endowed with legal enforceability. Also an analysis of the judicial role in this affirmation of human dignity and its application in taxation was needed to reach the major milestone of a democratic state and a great impact on the general outlines of the existential minimum for liability purposes and compliance in achieving a democracy in the sense material in the tax practices of that State.

KEYWORDS: Existential minimum. Judicial enforceability. State binding.

INTRODUÇÃO

A efetivação de direitos sociais num patamar qualitativo e quantitativo mínimo para a garantia não apenas da sobrevivência, mas também de uma vida digna em prol de todo e qualquer ser humano, com a possibilidade de exercício de direitos de cidadania e de influencia nos rumos da sociedade em que vive, assim como nos destinos de sua própria vida, é objeto de tutela jurídica e de forte e convincente pensamento filosófico, a despeito das dificuldades e entraves para a chegada a tão relevante concretização.

Neste contexto, merece destaque a ascensão do conceito de mínimo existencial como direito subjetivo, dotado de caráter fundamental, cuja decorrência direta pode ser aferida junto ao princípio da dignidade da pessoa humana, norma expressamente consagrada na Constituição

Federal de 1988 e que se irradia por todo o nosso ordenamento jurídico constitucional e infraconstitucional, servindo como norte interpretativo para a execução de políticas públicas pelo Executivo, formulação de diplomas normativos pelo Legislativo e utilização como instrumento de fundamentação de decisões oriundas da atividade jurisdicional que venham a sanar omissões dos demais poderes da República ou implementação de políticas equivocadas em detrimento do cidadão que ostente o caráter socialmente hipossuficiente.

Estes conceitos podem ser aplicados ao Direito Tributário e, com mais ênfase, à incidência do imposto de renda da pessoa física através de uma atribuição rígida de competências tributárias em favor dos entes federados pela Constituição Federal e da construção da regra-matriz baseada nos conceitos de “renda” e “proventos de qualquer natureza”, durante um determinado intervalo de tempo.

Tais limitações ao pode de tributar também foram complementadas pelos princípios da dignidade da pessoa humana, capacidade tributária, isonomia e pela teoria do mínimo existencial, acima mencionada.

Nestas circunstancias a compreensão do mínimo existencial para por uma parcela qualitativa e quantitativa da riqueza nova auferida em m determinado período, com parte de tal mutação patrimonial positiva inédita, revertida às condições essenciais e primárias para uma vida digna em favor do contribuinte e de sua família, com natureza jurídica de imunidade constitucional implícita, sem necessidade de norma constitucional expressa, pois decorrente de uma interpretação sistemática dos princípios acima citados e de um estado Democrático e social de Direito, o que não nos impede de reconhecer a existência de assuntos pendentes de regulamentação, tais como a possibilidade de dedução da base de calculo do imposto de renda da pessoa física dos valores revertidos à aquisição de medicamentos necessários para um efetivo tratamento mÉdico de contribuinte ou dependente enfermos e cuja problemática iremos analisar.

2.FUNDAMENTOS FILOSÓFICOS DA OBRIGAÇÃO DE PROVER UMA PRESTAÇÃO MATERIAL MÍNIMA

A história da humanidade é marcada, em muitos momentos, não apenas pela beligerância e opressão absoluta, mas também pelo sentimento de altruísmo e busca de condições materiais mínimas para os serem humanos, tendo em vista a garantia da própria existência humana e, em alguns casos, até como condição para o exercício dos direitos inerentes à cidadania e civilidade.

Os exemplos existem em um número tão grande que seria inviável a pretensão de tecer comentários e análises sobre cada um dos movimentos em busca de uma garantia mínima de condições materiais, reduzindo-se a nossa prioridade em apenas buscar um fundamento jurídico-teórico, muitas vezes, com fortes influencias sociológicas e econômicas, para reconhecer uma raiz ou tronco comum entre estes diversos momentos históricos.

A verdade é que a busca por fundamentos jurídicos e teóricos nos remete aos despertar da busca pela implementação do respeito mínimo aos direitos humanos através da efetivação dos direitos sociais, com maior ou menor abrangência a depender da época e da sociedade que viveu tal busca pela dignidade da pessoa humana e justiça social e amparadas em matrizes filosóficas diversas.

Nesta seara, merece destaque o trabalho filosófico de John Rawls por ser marcado pela análise do contrato social e incumbências atribuídas ao Estado relacionadas ao bem estar dos cidadãos aliadas ao seu caráter provedor de condições sociais mínimas com a garantia de uma ordem jurídica e social razoavelmente estabilizada, batizada por muitos como a teoria da justiça de Rawls.

Neste patamar, devemos partir da ideia de que uma sociedade possui um caráter de cooperativa voltada para as resoluções de questões sociais e de segurança mínima, baseada na ideia de que os integrantes aceitam a imposição de um ordenamento previamente

estabelecido capaz de implantar vantagens mútuas que justificam a submissão de seus integrantes.

Essa conjugação de indivíduos e a criação de um poder central é marcada pela ideia de combinação de interesses porque a vida em um conjunto é marcadamente melhor e mais segura do que aquela que seria vivida por cada individuo ou grupo isoladamente.

Na concepção de Rawls, uma sociedade bem ordenada pode ser definida como aquela na qual existe um plano em execução para promover o bom desenvolvimento de seus membros, aliada a uma regulação baseada na concepção pública de justiça, ou seja, fulcrada numa aceitação dos princípios de justiça eleitos como regedores destes princípios.

Sobre esta passagem, Rawls assinala o seguinte:

Embora os homens possam fazer excessivas exigências mútuas, eles contudo reconhecem um ponto de vista comum a partir do qual suas reivindicações podem ser julgadas. Se a inclinação dos homens torna necessária a vigilância de uns sobre os outros, seu sentido público de justiça torna possível a sua associação segura. Entre indivíduos com objetivos e propósitos díspares, uma concepção partilhada de justiça limita a persecução de outros fins. Pode-se imaginar uma concepção da justiça como constituindo a carta fundamental de uma associação humana bem ordenada. (RAWLS, 1997, p. 5).

Segundo Rawls, na presença irrefutável de conflitos de interesse, há uma necessidade premente de fixação de princípios que criem uma ideia de justiça e torne a sociedade viável.

O primeiro objetivo dos princípios da justiça social é a estrutura básica da sociedade, a ordenação das principais instituições em um esquema de cooperação. Esses benefícios devem orientar a atribuição de direitos e deveres nessas instituições e determinar a distribuição adequada dos benefícios e encargos da vida social. (RAWLS, 1997, p. 57).

Ainda na análise dos chamados princípios determinantes dos deveres deste sistema de

cooperação social, Rawls afirma que existe uma necessidade essencial de que os integrantes sejam, *ab initio*, desconhecedores de seus respectivos papeis na sociedade a se formar, desconhecedores de seu merecimento quanto às vantagens fixas, espécies e quantidade, assim como desinformados quanto ao seu grau de essencialidade, constituindo-se como pessoas racionais, mas sem qualquer conhecimento capaz de norteá-los na escolha dos princípios a serem adotados.

Ao tratar dos princípios de justiça, Rawls destaca os princípios cuja característica principal é ser produto de uma concordância geral ou consenso no estado original de sua escolha. Senão vejamos na integra a descrição de Rawls sobre tais princípios:

Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras; segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo (a) consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e (b) vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos. (RAWLS, 1997, p. 64).

O primeiro princípio, denominado igualdade, apregoa a ideia de que não deve haver tratamento diferenciado na distribuição de deveres e no gozo dos benefícios por parte dos agentes sociais com manutenção da igualdade mesmo após o fim do estado de desinformação no inicio, quando da eleição dos princípios, seguido por uma liberdade de pensamento, política, de crença e consciência, num rol denominado liberdades individuais, com a necessidade de uma distribuição igualitária entre os agentes sociais.

O segundo princípio, por sua vez, está amparado na ideia de que, de início, a ordem econômica não deve promover maiores vantagens ou oportunidades para setores ou indivíduos específicos, sob pena de um desvio do poder econômico e acúmulo de recursos e poder nas mãos de poucos, entretanto, com os pés na realidade, não deixa de reconhecer

que esta concentração é inerente à condição humana e, no intuito de amenizar tais efeitos, cria condições de admissibilidade baseadas na ideia da possibilidade de maiores vantagens norteadas, de maneira razoável, em direção a um benefício de um grupo mais necessitados e amparados numa garantia de acesso igual aos cargos e oportunidades nos seguintes termos:

Nessa primeira abordagem, o segundo principio se aplica à distribuição de renda e riqueza e ao escopo das organizações que fazem uso de diferenças de autoridade e de responsabilidade. Apesar de a distribuição de riqueza e renda não precisar ser igual, ele deve ser vantajosa para todos e, ao mesmo tempo, as posições de autoridade e responsabilidade devem ser acessíveis a todos. (RAWLS, 1997, p. 65).

Em apertada síntese, Rawls reconhece que a concentração de riqueza e poder é inevitável, mas propõe, em contrapartida, que o Estado supervisione o setor econômico e de geração de oportunidades, incluindo garantia de um mínimo social.

Um segundo momento em que Rawls também menciona contornos semelhantes ao mínimo social se constitui na defesa de necessidade de uma poupança a ser construída pela geração presente em favor de geração futura para garantir um mínimo social aos mais necessitados do futuro.

Cada geração deve não apenas preservar os ganhos de cultura e civilização, e manter intactas aquelas instituições justas que foram estabelecidas, mas também poupar a cada período de tempo o valor adequado para a acumulação efetiva de capital real. (RAWLS, 1997, p. 315).

Este ditame gera o problema de saber quanto será o mínimo social, pois, nos termos do senso comum, pode ser tomado como patamar a riqueza de cada país e os respectivos costumes. Entretanto, tais critérios não são completos porque, respectivamente, não levam em consideração os fatos distribuição de riqueza e a ausência de critérios objetivos e prévios palpáveis.

Supondo-se por enquanto que exista um principio justo de poupança que nos ensina qual deve ser o montante do investimento, o nível do mínimo social está determinado. Imaginemos, para simplificar, que o mínimo social está determinado. Imagine-se para simplificar, que o mínimo é ajustado pelas transferências financiadas por impostos proporcionais sobre as despesas (ou sobre a renda). Nesse caso, aumentar o mínimo implica aumentar a proporção na qual o consumo (ou a renda) são tributados. Podemos presumir que na medida em que essa fração se torna maior, chega-se a um ponto limite, além do qual acontecem uma destas duas situações: ou a poupança adequada não pode se feita ou os maiores impostos interferem tanto na eficiência econômica que as perspectivas dos menos favorecidos da geração presente deixam de melhorar e começam a cair. (RAWLS, 1997, p. 316).

A verdade é que o mínimo social está afirmado como uma garantia para as necessidades básicas, buscando amparo no tema da legislação justa e, diferentemente das posições econômicas e sociais, não há expectativa concreta e legítima que fundamente a igualdade na distribuição de bens, nem sequer a um nível mínimo estabelecido pelo princípio da diferença.

Como o mínimo social implica a distribuição de bens e entradas econômicas, agrega-se ao segundo princípio de justiça, que regula as questões de desigualdades sociais e econômicas. O mínimo social cai, assim, na órbita de competências do legislador. (ARANGO, 2005, p. 242, tradução nossa).

Os direitos básicos humanos também são lembrados na obra de Jürgen Habermas segundo o qual a rede de ideias elaboradas pelo autor é uma composição de linguagem, racionalidade, política, moral e direito, sendo conveniente reduzir os comentários deste ensaio aos tópicos que fundamentem o dever de proporcionar uma vida digna ao ser humano.

O tema central em Habermas é a possibilidade de legitimação do direito nas sociedades

complexas, sem recorrer a tradições, costumes ou religião, haja vista o desencantamento da ordem jurídica, com a maca registrada de que o referido doutrinador acredita que apenas pela intersubjetividade (liame entre sujeito e sociedade através da linguagem), ou seja, a chamada razão comunicativa com possibilidade de alcançar acordos que respeitem a diversidade com a denominação de discussão comunicativa e um direito desvinculado de valores estritamente individuais.

O fundamento de tal pretensão esta calcado no princípio do discurso através do qual são válidas normas cujo conteúdo decorre da possibilidade de interação por parte dos possíveis destinatários ou com potencial para serem atingidos em sua esfera fática ou jurídica (reconhecimento subjetivo).

Neste cenário, a democracia só será efetivamente praticada se desenvolvida num ambiente favorável a sistemas jurídicos com a influência, decisões e participação da formação nacional com efetividade das decisões e não apenas uma simulação de democracia participativa, pois só com o respeito a direitos individuais mínimos dos haverá uma teoria do discurso com caráter de garantia de aplicação e de direitos básicos relacionados à dignidade humana. (HABERMAS, 1997, p. 154).

A ideia da auto legislação de cidadãos não pode, pois, ser deduzida da auto legislação moral de pessoas singulares. A autonomia tem que ser entendida de modo mais geral e neutro. Por isso, introduzi um principio do discurso, que é indiferente em relação à moral e ao direito. Este princípio deve assumir – pela via da institucionalização jurídica- a figura de um princípio da democracia, o qual passa a conferir força legitimadora ao processo de normatização. (HABERMAS, 1997, p. 158).

Em síntese, o princípio da democracia, aclamado por Habermas (1997), é o produto da combinação entre o principio do discurso e a forma jurídica com a aplicação do principio do discurso à formação das liberdades subjetivas com a positivação de condições para viabilizar

a autonomia política do cidadão e, consequentemente, gerar campo fértil para a autonomia privada, onde, “a gênese lógica desses direitos forma um processo circular, no qual o código do direito e o mecanismo para a produção de direito legitimo, portanto, o principio da democracia, se constituem de modo co-originário”. (HABERMAS, 1997, p. 158).

Neste patamar, o filosofo alemão enumera os denominados direitos fundamentais que resultam da configuração politicamente autônoma do direito à maior e melhor medida possível de liberdades subjetivas de ação.

Num segundo momento, fala em direitos fundamentais resultantes da configuração politicamente autônoma do status de um membro numa associação voluntária de parceiros do direito como instrumento de construção de uma política voltada à implementação de direitos e prestações materiais escolhidas pelos próprios cidadãos destinatários.

E, por fim, cita os direitos fundamentais que resultam diretamente da possibilidade de postulação judicial de direitos e da autonomia politica da proteção jurídica individual, ou seja, o acesso à justiça e o direito às garantias processuais. (HABERMAS, 1997, p. 159).

Todavia, para que esse objetivo seja de fato alcançado, é necessária a satisfação de certas condições vitais e, neste contexto, os direitos sociais são uma condição *sine qua non* para que os direitos enunciados acima, em suas três categorias, possam vir a ser implementados no plano fático e real e venham a ser exercidos no seio da sociedade.

Habermas também cita como categoria de direitos básicos, as condições de vida garantidas social, técnica e ecologicamente, na proporção em que isso for necessário para um aproveitamento, em igualdade de chances, para o exercício dos direitos anteriormente elencados, categoria esta que mais se assemelha com a teoria do mínimo existencial.

De acordo com as doutrina de direitos sociais básicos de Habermas, tal categoria de direitos concede aos indivíduos a igualdade de oportunidades para interagir na distribuição dos

benefícios através da participação do discurso, com a possibilidade de influir de maneira proativa no processo de consolidação, ampliação ou até mesmo criação de direitos, resguardado o respeito à autonomia privada, que, por sua vez, leva à autonomia pública, pois o cidadão, enquanto sujeito de direitos, é pedra fundamental na formulação de normas enquanto seu destinatário.

Fica muito claro que o doutrinador alemão reconhece a necessidade de garantir direitos básicos à existência humana em sociedade e mínimas condições de sobrevivência com dignidade para o exercício da autonomia privada e pública, pois estas condições materiais são muito próximas do que se concebe hoje como mínimo existencial com pluralidade de extensão e amplitude de acordo com cada sociedade.

3. DA NECESSIDADE DE EXPLICITAÇÃO DOS ELEMENTOS QUE FUNDAMENTAM A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA

Nas palavras de Roque Carrazza (CARRAZZA, 2004, p. 448), a Constituição Federal estipula quais são as regras e pressupostos gerais aplicáveis aos tributos, assim como distribui a competência tributária com a nítida busca de estruturação do sistema para que normas posteriores sejam editadas pelos Entes competente para a instituição efetiva, o que Paulo Barros de Carvalho entendeu por denominar "... a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas"(CARVALHO, 2005, p. 241-242).

Estas normas de conteúdo tributário veiculam comportamento humano (aspecto material), somado a condições especificas e individualizadas de espaço (aspecto espacial) e de tempo (aspecto temporal), assim como preveem ss sujeitos da relação jurídico-tributária (aspecto pessoal), com mensuração da base de cálculo (muitas vezes utilizando-se de conceitos de outros ramos do Direito) e a alíquota incidente para que se chege a um valor em moeda corrente (aspecto quantitativo) (CARVALHO, 2006, p. 243).

Neste contexto, essa norma instituidora e seus elementos narrativos e constitutivos possuem

como balizamento, os termos das prescrições da Constituição Federal da qual o legislador infraconstitucional não pode se desviar nem ultrapassar. Tal premissa também se aplica ao Imposto de Renda referente à pessoa física cuja instituição deve ter como premissa originaria o texto da Constituição, mais precisamente o art.153, III, que veicula a mensagem de que a União é competente para a sua instituição e o faz com base na renda e proventos de qualquer natureza.

Resta clara, portanto, a impossibilidade de alteração da regra-matriz via legislador ordinário, vedada a extensão ou restrição dos conteúdos preceituados, pois , nas lições de Roque Carrazza, a Constituição trouxe definições e parâmetros mínimos dos conceitos de “renda” e “proventos de qualquer natureza” (CARRAZZA, 2005,p. 34)

A rigidez do sistema constitucional tributário se constitui numa garantia em rpol do cidadão contribuinte em face de eventual arbítrio ou sanha arrecadatória estatal, fundamento pelo qual também existe a impossibilidade de unidades feeradas se arvorarem na competência legislativa tributaria de outras. (MOSQUERA, 1996, p. 77)

Diante dos parâmetros previstos no texto constitucional, nos resta, quando da busca de um conceito de mínimo existencial na modalidade imposto de renda pessoa física, aprofundar a atenção sobre as características em torno dos termos “renda” e “proventos de qualquer natureza”.

Os conceitos de “renda” e “proventos de qualquer natureza” podem ser interpretados pela via de um aspecto negativo ou de exclusão, no qual os respectivos conceitos estão limitados pela outorga de competências advinda da Constituição, não se confundindo, portanto, com os conceitos de outras espécies tributarias como “importação”, “exportação”, “propriedade territorial rural”, ou “urbana”, haja vista que a pretensão do legislador foi expressamente evitar, regra geral, uma deletéria acumulação de competências.

Numa acepção positiva, por sua vez, a definição constitucional de “renda” e de “proventos

de qualquer natureza" expressa uma idéia de aumento patrimonial que, por sua vez, nas palavras utilizadas por Mosquera (MOSQUERA, 1996, p. 89), constitui "(...) o critério, o índice, o indicador, o metro, o signo-presuntivo de riqueza escolhido pelo legislador para distribuir entre as pessoas públicas políticas as receitas tributárias"

É valido salientar, entretanto, que o imposto de renda não recai sobre o patrimônio em si considerado, mas sim possui seu foco de tributação no montante que importe acréscimo a esse patrimônio, também podendo ser denominado de valor da mutação patrimonial.

Carrazza discorre sobre "renda" e "proventos de qualquer natureza", como "(...) 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" (CARRAZZA, 2005, p. 35).

"Renda" e "proventos de qualquer natureza" referem-se à riqueza nova, ou seja, produzida ou gerada por um determinado intervalo de tempo sempre que subsistir um resultado positivo decorrente de uma operação de subtração entre rendimentos brutos e deduções (CARRAZZA, 2005, p. 37).

Mosquera, por sua vez, afirma que o imposto de renda incide sobre riqueza nova, original, primária, assim entendida a riqueza que se adiciona ao patrimônio dos indivíduos em certo momento (MOSQUERA, 1996, p. 112).

"Renda" e "proventos de qualquer natureza", poderiam ser sintetizados como um resultado patrimonial representado pelo acréscimo oriundos do trabalho, ganhos decorrente de capital, a aposentadorias ou de qualquer outra fonte geradora de riqueza inédita, como já dito, num determinado intervalo de tempo.

O imposto de renda não recai sobre o patrimônio, ou seja, sobre a riqueza antiga, percebida em momentos pretéritos ao intervalo de tempo especifico e considerado para fins de

tributação e já acumulada, assim como não se arvora sobre valores que representem meras recomposições (indenizações, por exemplo).

Em síntese, a soma patrimonial se ampara no cálculo pertencente a um determinado período de tempo, no qual todos os valores gerem a existência de um saldo positivo, capaz de representar, como já dito acima, uma riqueza nova que autorize uma tributação a titulo de imposto de renda (QUEIROZ, 2004, p. 121).

Novamente, nos valemos, para fins de ilustração da presente pesquisa, dos ensinamentos de Mosquera que define que "o espaço de tempo serve para medir se na composição dos elementos que perfazem a massa patrimonial houve majoração" (MOSQUERA, 1996, p. 113). Se for constatado decréscimo ou situação estática, estar-se-á diante de fatos atípicos sem qualquer incidência do Imposto sobre a Renda.

Também se mostra construtivo esclarecer que apenas a "renda" ou os "proventos de qualquer natureza" devem estar ao alcance e disponíveis para o contribuinte, pois os assim serão alvo de tributação estatal e sujeitar-se-ão, em tese, à incidência do imposto de renda, sem qualquer regramento limitativo quanto à finalidade e direcionamento de tais valores (CARRAZZA, 2005, p. 34).

Especificamente no tocante à expressão "proventos de qualquer natureza", existem um certo consenso sobre sua origem e derivação dos rendimentos provenientes de aposentadoria.

Existe, entretanto, na doutrina, certa divergência quanto à amplitude da citada expressão, havendo autores sustentam ideias restritivas quando da adoção do refrido termo, enquanto outros, como Mosquera (MOSQUERA, 1996, p. 113), consideram-na em sua forma extensiva. Este autor sustenta que pode ser definido como "... dinheiros, remunerações, valores, quantias recebidas de qualquer espécie, de qualquer origem, sem que haja necessidade de que tais vantagens derivem, exclusivamente, do trabalho, do capital e da aposentadoria".

Para Queiroz (QUEIROZ, 2004, p. 121) o chamado aspecto material do Imposto sobre a Renda possui três requisitos cumulativos: “a) o núcleo, qual seja, adquirir renda ou provento; b) a renda ou provento deve caracterizar-se como riqueza nova; c) a disponibilidade da renda ou provento para o beneficiário”.

4. O MÍNIMO EXISTENCIAL FRENTE À TRIBUTAÇÃO

A noção de mínimo existencial abarca prestações materiais ou abstenção de tributações e encargos estatais em rol de uma efetividade de um rol de garantias ou condições mínimas para uma existência digna em favor do indivíduo e sua família, com efetivo exercício da cidadania, não se restringindo, entretanto, a uma área específica do Direito, entretanto, ainda pendente de um conteúdo determinado, sobretudo em países com a dimensão territorial e heterogeneidade de regiões como o Brasil (TORRES, 1989, p. 29).

Embora não existam contornos qualitativos e quantitativos mínimos referentes mínimo existencial que remontem a um dispositivo ou artigo constitucional específico, é viável a adoção de termos genéricos, no artigo 7º,V, da Constituição de 1988, com referencia expressa (e infelizmente de eficácia fantasiosa que propõe o salário mínimo dos trabalhadores urbanos e rurais com potencial para atender prestações materiais básicas do trabalhador e de sua família como os direitos de moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte, e previdência social.

A ideia de mínimo existencial, também encontra eco no artigo 3º da Constituição de 1988, que narra como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia ao desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais e, por fim, a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, cor, sexo, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

O Preâmbulo da Constituição, a despeito de não possuidor força normativa, possui natureza

de norte interpretativo dos demais dispositivos com forca normativa na Constituição e acaba por representar uma defesa proativa do constituinte originário de 1988 em favor do mínimo existencial, com menção a valores supremos de liberdade, igualdade, segurança, bem-estar, desenvolvimento, entre outros, inclusive, com menção ao termo justiça, além das previsões expressas nos demais dispositivos da Constituição, tais como dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) e principio da igualdade, previsto no art 5º.

Resta provado, portanto, que a existência de um dispositivo específico de proteção do mínimo existencial é dispensável, pois o conjunto de normas constitucionais e a organização de nossa Carta em relação às garantias e direitos fundamentais já nos remete uma prestação material mínima para o gozo da cidadania plena, inclusive com o dever de abstenção estatal de tributar de modo a inviabilizar a atividade licita do particular e de interferir no montante necessário à satisfação de necessidades vitais, constituindo-se numa verdadeira condição para o exercício do direito de liberdade , segundo defende Ricardo Lobo Torres (TORRES, 1989, p. 30).

Evidente, portanto, a obrigação estatal de condutas positivas das finalidades e garantias constitucionais, mas, concomitantemente, o cumprimento do dever de abstenções, inclusive na seara da atividade de tributação, com o mínimo existencial reconhecido como insuscetível de tributação.

Ricardo Lobo Torres (TORRES, 1989, p.35-39) aponta diversas hipóteses de imunidade, na Constituição de 1988, que visam a proteger o mínimo vital de imposições tributárias, com destaque para a incompetência das pessoas políticas para instituírem tributos.

Com efeito, os montantes e valores adicionados e destinados às necessidades básicas do indivíduo e de sua família não revelam aptidão para contribuir, de modo que inexiste capacidade contributiva e, por conseguinte, fato apto a gerar o Imposto sobre a Renda.

> Logo, resta claro que a capacidade contributiva não é toda e qualquer manifestação

de riqueza de forma indistinta, mas apenas aquela potencialmente idônea para concorrer para os gastos públicos, observadas as prestações materiais mínimas a que faz jus o indivíduo e sua família, nos termos de nossa Constituição, ou seja, após a satisfação de tais direitos, sobretudo de cunho fundamental social, com a dedução de despesas relativas ao mínimo existencial, individual e familiar.

Como assevera Moschetti (MOSCHETTI, 1980, p. 277) a aptidão para contribuir para os gastos públicos inicia-se somente depois de que tenham sido satisfeitas as necessidades pessoais e familiares do indivíduo, com a superação dos contornos do mínimo existencial cujo alcance amplo compreende não apenas os gastos relativos às necessidades básicas do indivíduo, mas também os de sua família.

Nesse sentido, não apenas os princípios da dignidade da pessoa humana e da igualdade se fazem presentes, mas também o princípio da proteção à entidade da família com fundamento no art. 226 da Constituição de 1988 (MARÍN-BARNUEVO, 1996, p.40).

Outra relevante questão, debatida na doutrina estrangeira e nacional, mas já alvo de um certo consenso é o debate sobre o alcance do mínimo existencial para definir se é apenas assegurado àquelas pessoas que auferem nada mais que o montante imprescindível ao atendimento de suas necessidades básicas ou também podemos asseverar que indivíduos que percebem quantias superiores àquelas suficientes às suas necessidades básicas também estão protegidos pela garantia ao mínimo existencial, oportunidade em que assinalamos de forma positiva para uma interpretação ampliativa, haja vista que o princípio da capacidade contributiva ajuda na compreensão de quais valores são destinados ao suprimento de uma existência digna e, portanto, não seriam indicativos de aptidão para contribuir (MARÍN-BARNUEVO, 1996, p.41).

5. DA EFETIVIDADE DO MÍNIMO EXISTENCIAL E DA CONTRIVÉRSIA SOBRE A DEDUÇÃO DOS VALORES DE MEDICAMENTOS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPF

Ricardo Lobo Torres defende que a não incidência do imposto de renda sobre o mínimo existencial familiar, citado em capítulo anterior, com adoção de faixa mínima de renda ou na forma de espécies de isenções possuem natureza jurídica de imunidades implícitas (TORRES, 2009, p. 187-188).

Defende o supracitado autor a impropriedade da denominação isenções, pois tais modificações não poderão ser procedidas um legislador infraconstitucional, pois qualquer forma mais gravosa em desfavor do contribuinte, será tida por inconstitucional, sendo condição *sine qua non* para a observância da capacidade contributiva, o respeito a tais hipóteses de limitação constitucional ao poder de tributar.

Entretanto, não é possível fechar os olhos para e realidade de constante afronta ao principio da capacidade contributiva em decorrência da defasagem dos limites de deduções em favor do contribuinte e dependentes, pois tais modalidades de paliativos são incompatíveis com as definições de renda inédita que supere o patamar qualitativo e quantitativo do mínimo existencial, pois, na imensa maioria dos casos, a recuperação de enfermos depende do consumo de medicamentos, o que acaba por ser um caminho de viabilidade da redação do art 6º da Constituição, o que nos remete a inegável ideia de que os patamares de dedução até então adotados violam diuturnamente o mínimo existencial familiar na tributação.

A despesa médica documentalmente comprova quanto à prescrição e quanto ao efetivo dispêndio de valores para a recuperação do paciente não pode integrar o conceito de renda para fins de tributação de imposto de renda, pois passa a integrar uma parte da parcela material mínima necessária a uma vida digna, sendo, portanto, tributariamente intangível, sob pena de afronta a outros bens constitucionais garantidos expressamente como direito à saúde e inviolabilidade do direito à vida.

Tal diferenciação em relação aos medicamentos obrigatórios para uma recuperação do contribuinte enfermo ou de um de seus dependentes fere frontalmente o principio da

razoabilidade por que não há diferença entre fármacos adquiridos em um estabelecimento comercial farmácia e aqueles ministrados durante uma internação em hospital ou instituição congênere, pois se entendermos de forma diversa, estaremos penalizando o cidadão contribuinte justamente porque a autoridade fiscal possui debilidades e limitações no seu poder-dever de fiscalização, sendo o poder publico beneficiado por sua própria desídia ou torpeza.

Além disso, vale a ressalva de que a aquisição de medicamento obrigatórios para a recuperação do contribuinte ou de seu dependente imposta na realização dos fatos geradores do ICMS e IPI .

Neste contexto, se o contribuinte do IRPF soubesse que poderia abater tais despesas da base de calculo do referido imposto, seria mais atento quanto à exigência de emissão de nota fiscal, pois provavelmente precisaria de tal documento comprovador da despesa para gozar dos benefícios da dedução, o que ajudaria muito as fazendas federal e estadual no combate ao não recolhimento doloso de tributos.

Neste contexto, o Poder Judiciário desempenha relevante papel na formação de uma jurisprudência quanto aos limites do poder de tributar do Estado, sendo possível, dada a clausula de inafastabilidade de jurisdição, que o contribuinte que se sinta aviltado, bata às portas do Estado-Juiz para que o mínimo existencial individual ou familiar sejam assegurados, no plano fático, de acordo com as prescrições da Constituição

As questões de deficiências operacionais de fiscalização por parte da autoridade fiscal cujo ônus acaba sendo repassado ao contribuinte através de politicas fiscais agressivas e vulneradoras da capacidade tributária, isonomia e razoabilidade poderão ser discutidas na via do controle incidental de constitucionalidade (hipótese mais comum) ou na modalidade concentrada através da invocação de afronta a preceitos fundamentais (ADPF) ou de vulneração de normas constitucionais com natureza de paradigma (ADI).

Em decisão prolata em sede de Mandado de Segurança aforado perante a Justiça Federal paulista, restaram reconhecidos o direito à efetivação da saúde, assim como a afronta à razoabilidade e isonomia em decorrência da vedação de deduções de medicamentos efetivamente adquiridos e de uso obrigatório para a recuperação do paciente.

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

(…)

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

Houve um tratamento diferenciado sem base jurídica razoável e, por consequência, restou violado o Princípio da Igualdade (BRASIL, 2004)

A decisão reforçou a ausência de substrato e fundamentação idônea no plano fático ou legal que amparasse a possibilidade de deduções relativas a gastos com medicamentos e remédios em prestação de serviço hospitalar e a vedação de deduções de medicamentos utilizados no tratamento da enfermidade questionada no processo quando o contribuinte ou um dependente enfermo não se encontra em regime de internação hospitalar, mas depende da aquisição do remédio para sua recuperação .

O direito à saúde é o mesmo e o direito de acesso ao fármaco necessário para o mínimo vital

é idêntico, o que acusa grave afronta ao principio da igualdade por parte da autoridade fiscal que indefere tais deduções no plano administrativo, merecendo tal conduta inconstitucional ser retificada na via judicial para permitir que despesas médicas, quando totalmente comprovadas, seja levada em consideração para fins de definição do conceito de renda com aplicação na seara tributária.

É razoável o entendimento de que a renda da pessoa física deve ser obtida através de uma operação matemática que dê origem a um saldo positivo decorrente da quando subtraídas despesas realizadas para a sua subsistência do contribuinte e de seus dependentes legais, restando para fins de tributação do, a título de Imposto de renda, o que sobrou desse custeio, resguardado o mínimo vital.

Em outro julgado, o TRF da 4ª Região considerou possível a dedução ora debatida com base no argumento de que o rol que aponta as despesas médicas presente na alínea “a” do inciso II do artigo 8º, da Lei nº 9.250/95, é meramente exemplificativo com possibilidade de realização da isonomia no campo tributário através de sua ampliação no caso concreto

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

Ora, seria totalmente irrazoável e contrário ao princípio da isonomia supor que a norma permite, sem restrições, a dedução de despesas de medicamentos indispensáveis para manutenção da vida quando incluídos na conta do hospital – mas não permitiria a dedução das despesas com o mesmo tipo de medicamento quando adquirido diretamente pelo contribuinte ou, como no caso dos autos, pelo seu dependente, que não se encontra internado. Assim, considero que a interpretação analógica, in casu, não só é possível como necessária, uma vez que interpretação literal e restritiva seria inconstitucional (BRASIL, 2010).

Diante de tais precedentes, resta claro que não permitir a dedução de despesas medicas com medicamentos conflita diretamente com o principio da igualdade prescrito na Constituição e que tais gastos que buscam resguardar o mínimo vital do contribuinte ou de seus dependentes integrar a operação de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física, sob pena de afronta a uma parcela que se constitui como uma imunidade constitucional implícita.

Também merece destaque que o contribuinte tem o ônus de comprovar nos autos do processo que a dedução devida, fazendo-o através da apresentação de documentos que exteriorizem a prescrição por profissional médico, os comprovantes de efetiva compra dos remédios e a efetiva necessidade de uso como condição de recuperação do estado normal de saúde.

Neste contexto, Vasconcelos (VASCONCELOS, 2012) que o reconhecimento da imunidade implícita do mínimo existencial não depende de disposição constitucional expressa, mas pensa que sua regulamentação traria maior segurança jurídica em prol do contribuinte através de uniformidade de procedimentos e decisões judiciais diferentes para pessoas em situação semelhante.

Tal conclusão se faz necessária devido ao fato de que, em havendo a regulação em lei, tornar-se-á uniforme o procedimento adotado para deduzirem-se tais despesas, ademais de tornar cientes todos os contribuintes desse direito que, embora exsurja claro dos ditames constitucionais, ainda é efetivado por poucos que buscam a tutela jurisdicional do Estado para que se reconheça o direito à dedução de medicamentos

(...)

Ademais, poderiam ser criadas obrigações acessórias que previssem o envio de informações a respeito das compras efetuadas pelo contribuinte dos medicamentos previstos em regulamento, através do uso do CPF, sobretudo tendo em vista todo um aparato tecnológico

à disposição da Receita Federal do Brasil (bussiness inteligence), que atualmente monitora, para fins de cruzamento de dados necessária à melhor administração do IRPF(...)

O outro lado a ser analisado em sede de imunidade implícita do mínimo existencial referente à aquisição de remédios e a respectiva dedução de tais despesas efetivamente comprovadas é que decisões concessivas de tal direito sem um aminima regulamentação também poderiam gerar prejuízos ao erário em decorrência do uso de simulações e de má-fé por parte dos contribuintes que buscassem burlar a correta incidência do imposto de renda, o que remete á aconselhável adoção de uma definição sobre quais espécies de medicamentos confeririam direito a deduções, pois além de definir o procedimento e documentação a ser utilizada, assim como as obrigações acessórias que caberiam ao contribuinte, teríamos menores percentuais de abuso e sonegação fiscal, afinal de contas a implementação de direitos tem custos elevados em detrimento da fazenda pública, justificando uma maior atenção através de regramento específico.

CONCLUSÕES

O sistema de delimitação de competências tributárias previsto na Constituição, bem como os elementos que integram cada espécie tributária não podem se objeto de ampliação ou restrição pelo legislador ordinário, pois tais aspectos materiais se constituem garantias em, prol do cidadão contribuinte quanto ao conceito de “renda” e “proventos de qualquer natureza”.

O resultado de tal rigidez conceitual nos remetem ao conceito de de aumento patrimonial consistente em riqueza nova em determinado intervalo de tempo, na forma de mutação com saldo positivo

Obviamente, uma parcela despesas de um individuo e de sua família são revertuidas à garantia do mínimo existencial que remonta a prestação de condições mínimas de existência com dignidade, cuja natureza jurídica é de imunidade constitucional implícita e

necessariamente abatida ou deduzida para a obtenção do montante considerado riqueza nova, sendo despicienda a previsão legal, pois corporificam a dignidade da pessoa humana e o principio da capacidade contributiva.

Tal ilação nos remete ao inevitável entendimento de que o mínimo existencial é parcialmente violado através de uma politica de tributação excessivamente agressiva através de indevidas limitações do direito de dedução dos valores auferidos pelo contribuinte, o que entra em rota de colisão com a regra-matriz do imposto de renda e com nossa Constituição.

Vale salientar que em um Estado Democrático de Direito, valores como democracia social, dignidade da pessoa humana, igualdade, justiça, cidadania, dentre outros, possuem natureza de princípios estruturantes do ordenamento jurídico e norteiam a interpretação e aplicação dos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais .

Doravante, podemos entender que capacidade contributiva e mínimo existencial andam muito próximos na realização do conceito de dignidade da pessoa humana na seara da tributação do imposto de renda da pessoa física, pois só será atingida por tal atuação estatal aquela parcela que que estiver além das condições materiais que integram do mínimo existencial pessoal e familiar no caso concreto.

Tais limites e balizamento tem sido sistematicamente desrespeitados sobretudo em relação a impossibilidade de dedução de despesas médicas frente a base de cálculo do IRPF, consistente no valor dos medicamentos adquiridos para tratamento de saúde pelo contribuinte ou seus dependentes, sobretudo quando não se encontra em, regime de internação hospitalar, o que, como já dito, vulnera frontalmente os princípios da dignidade da pessoa humana, igualdade tributária, capacidade contributiva e o mínimo existencial, o que é acentuado pela inexistência de uma norma que uniformize o procedimento a ser adotado e as espécies de fármacos que venham a permitir tais deduções, o que garantia o respeito aos princípios acima ventilados e evitaria simulações e sonegações fiscais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL, Seção Judiciária de São Paulo. Mandado de Segurança nº 2001.61.00.028654-5. São Paulo. 2004.

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

CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos), São Paulo, Malheiros, 2005.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 20.ed., São Paulo, Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 17 ed., São Paulo, Saraiva, 2005.

MARÍN-BARNUEVO, Diego Fabo. *La protección del mínimo existencial en el âmbito del IRPF*. Madrid: Colex, 1996.

MOPSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*, trad. M. Calero Gallego y Rafael Navas Vasquez, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 275-277.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza*, São Paulo, Dialética, 1996.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a Renda e proventos de Qualquer Natureza*. Barueri, Manole, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. *O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais, Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, v.1, 1989, VASCONCELOS, Inessa da

Mota Linhares. *O mínimo existencial como limite à tributação: a constitucionalidade da dedução de medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF*. 2012. Disponível em: http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a0dc078ca0d99b5. Acesso em: 25 fev. 2016.

---

[1] Doutor em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidad del Museo Social Argentino – UMSA, reconhecido no Brasil pela UFCG. Mestre em Direito, Processo, e Cidadania pela Universidade Católica de Pernambuco- UNICAP. Especialista em Jurisprudencia Constitucional Comparada pela Universitá di Pisa- UNIPI. Especialista em Direito Público e Privado pela Faculdade de Direito Prof. Damásio de Jesus, São Paulo-SP e Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela Universidade Católica Dom Bosco, Campo Grande, Mato Grosso do Sul-MS. Professor do Centro Universitário de João Pessoa – UNIPÊ.