



INSTITUTO DOS ADVOGADOS BRASILEIROS (IAB)

Comissão Permanente de Direito Financeiro e Tributário

Indicações: nº 051/2019, objeto do PL nº 2615/2019*, e
nº 052/2019, objeto do PL nº 9981/2018

A situação atual do PL nº 2615/2019: **Apensado ao PL 9981/2018*

Relator: José Enrique Teixeira Reinoso

Ementa: Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF); Renda familiar; Igualdade; Teoria tributária; Isonomia fiscal; Hipóteses de Dedução tributária.

*Projeto de Lei nº 2.615/2019, de autoria do Deputado Fabio Schiochet, na Câmara dos Deputados, que Altera o Art. 8º a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, para **incluir as despesas com cuidadores e Instituições de Longa Permanência para idosos – ILPI**, entre aquelas dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda.*

***Projeto de Lei nº 9.981/2018**, de autoria da Deputada Norma Ayub, na Câmara dos Deputados, **foi apensada ao PL nº 2.615/2019**, através de SUBSTITUTIVO AO PROJETO DE LEI Nº 9.981/2018, de relatoria do Deputado Marcelo Freixo, incluindo os pagamentos efetuados a cuidadores de idosos e as despesas com atividades de assistência a idosos prestadas em residências coletivas e particulares, e em instituições de longa permanência para idosos nas deduções permitidas para efeito de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas.*



Honra-me o Presidente desta seleta Comissão de Direito Financeiro e Tributário do Instituto dos Advogados Brasileiros, Dr. Adilson Rodrigues Pires, com a relatoria das indicações nº **051/2019**, relacionada ao Projeto de Lei nº **2.615/2019**, e a de nº **052/2019**, relacionada ao Projeto de Lei nº **9981/2018**, que **após o SUBSTITUTIVO ao Projeto de Lei nº 9.981/2018, apensou o PL nº 2.615/19**. Segue sua nova redação:

Art. 1º A Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art.8º.....

II –.....

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais, cuidadores de idosos, bem como as despesas realizadas com atividades de assistência a idosos prestadas em residências coletivas e particulares e em instituições de longa permanência para idosos – ILPI e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;” (NR)

Art. 2º Esta lei entra em vigor em 1º de janeiro do ano subsequente à data de sua publicação.

Os referidos Projetos de Lei são absolutamente relevantes na medida em que pretendem potencializar a aproximação daquilo que se convencionou chamar de **Justiça Social**, porquanto visam ampliar o rol de deduções fiscais e legais do Imposto de Renda de Pessoa Física, a fim de **incluir os valores pagos aos cuidadores de idosos, serviços de assistência a idosos prestados em residências coletivas ou particulares** e às Instituições de Longa Permanência para idosos.

Estas propostas, como tinham similaridade de temática, ensejou que a Comissão de Defesa dos Direitos da Pessoa Idosa, na Câmara dos Deputados publicasse parecer, a fim de que fosse apensando ao PL nº 9.981/2018, o próprio PL nº 2.615/2019. Esse PL apenas e tão somente



incluía ao texto legal vigente a dedução as Instituições de Longa Permanência para Idosos (ILPI). Em síntese, restou aprovado o parecer exarado pela mencionada Comissão para que seja realizada a reunião dos Projetos de Lei em uma única proposição, nos termos defendidos na ocasião pelo então Relator Deputado Marcelo Freixo.

Ocorre que após apensar o Projeto de Lei nº 2.651/2019, ao Projeto de Lei 9.981/2018 foi mantido o propósito de ajustar a capacidade contributiva das famílias com pessoas idosas à incidência tributária. É importante ainda destacar que a tentativa de garantir dignidade e bem-estar a essa parcela da população através do mencionado Projeto de Lei somente será atendido, se de fato restar atendido as normas mais comezinhas do Direito Constitucional Tributário pátrio.

Nessa linha, cumpre salientar que o mero ato de desoneração tributária não necessariamente contribuirá para estimular a saúde pública, muito menos a Justiça Social. A retórica utilizada pelos nobres deputados, quando elaboraram os Projetos de Lei, estavam eivados de nebulosos vieses. Na prática, apenas pretendem alimentar o populismo de forma ilegítima, garantindo votos para esses parlamentares no futuro próximo. Isto é, o espírito normativo dos Projetos de Lei, apesar do amplo apelo social, pode no cotidiano dos contribuintes aparecer com incentivos bem diversos.

No entanto, diante do flagrante fato que cabe a todos nós zelar pelo bem-estar da população Idosa no nosso país, bem como diante da conhecida aceleração do envelhecimento da população brasileira, **qualquer tentativa, mesmo que teratológica de melhorar a condição dos Idosos tem forte apelo social. Com base nessa premissa, deve sim ser estudada com amor, serenidade e respeito a Carta da República de 1988.**

Atualmente, a pobreza absoluta e a desigualdade de rendimento são temas centrais dentre as preocupações de natureza socioeconômica no Brasil. E pior, no longo prazo, a tendência tem sido de agravamento da desigualdade de rendimento¹. Contudo, o bem-estar das pessoas não necessariamente depende das suas rendas individuais, mas, principalmente, do resultado da repartição da renda entre todos os membros do seu grupo familiar.

Apesar de estarmos convictos que o Projetos de Lei apresentados

¹ ROCHA, Sonia. O impacto distributivo do imposto de renda sobre a desigualdade de renda das famílias. Pesquisa e planejamento econômico. V.32, n.1, 2002.



visam suprir de alguma maneira a ausência da prestação estatal dos serviços essenciais, temos que ter sempre em mente no estudo do Direito Tributário que se todo e qualquer gasto realizado pelo contribuinte for apto a dedução do IRPF, haverá um total esvaziamento de sentido das previsões constitucionais.

Nesse contexto, entende-se que a tentativa de utilização desregrada de conceitos e princípios introduz a incerteza e a contradição no universo jurídico. **Portanto, é incontestável que o rigoroso apelo à técnica tributária não constitui requinte, porquanto se trata apenas de garantia de precisão na aplicação da norma fiscal.**

Dessa forma, é imperativo que o sistema tributário adote os princípios e as regras contábeis específicas para formular a base de cálculo dos tributos, avaliando sempre *cum granu salis* o aspecto quantitativo da relação jurídica tributária envolvida em cada caso em questão, sob pena de comprometer o equilíbrio de todo sistema financeiro dos entes públicos

Em outro foco de análise, é clarividente que a rede pública de assistência aos idosos não tem conseguido suprir adequadamente a grande demanda por serviços que lhes promovam maior bem-estar. Nessa linha, restam às famílias de classe média, como sua única possibilidade real, despendar valores significativos do seu próprio orçamento para amparar adequadamente seus idosos. Seja através da contratação de cuidadores, seja com atividades de assistência prestadas em residências coletivas e particulares, ou quiçá por Instituições de Longa Permanência para idosos.

Nesse interim, surgem as nobres ideias dos deputados apresentados, que restaram reunidas no Projeto de Lei nº 9.981/2018, qual seja incluir as inúmeras despesas das famílias de classe média como possíveis de serem deduzidas da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas.

Aprioristicamente, a teoria pura tributária nos ensina que toda e qualquer despesa do sujeito passivo, contribuinte da relação jurídica tributária, cuja causa direta seja uma omissão do Estado em cumprir seu dever constitucional, pelo menos em tese, deveria sim ser dedutível.

Diante desse cenário, foram propostos os mencionados Projetos de Lei como uma alternativa viável para viabilizar o atendimento mais digno a essa parcela considerável da população brasileira, com a permissão que seus familiares possam vir deduzir os gastos com o familiar Idoso no seu próprio



Imposto de Renda Pessoa Física.

De fato, nesse momento de crise econômica no país e achatamento da classe média, não temos dúvida de que o incentivo legítimo aos Idosos poderia sim contribuir para o aprimoramento da Justiça Social. Entretanto, não se pode viabilizar condições de dedução tributária pelo argumento pueril que a política nacional do Idoso, estatuída pela Lei nº 8.842/1994, ainda não logrou o êxito almejado, qual seja a efetiva garantia de bem-estar dessa parcela da população.

Por outro lado, vale recordar que na prática tributária brasileira quase 80% (oitenta por cento) de toda a arrecadação depende de duas variáveis: **renda e receita**. Numa linguagem mais simples, as fontes de recursos para fazer frente aos gastos públicos são em pequeno número. Logo, nosso risco está concentrado nessas duas variáveis sujeitas a grande volatilidade no mercado. E quando caem as fontes de recurso do Estado, obviamente, a arrecadação do Estado acaba caindo, não tendo como atender todos seus gastos programados.

No mesmo sentido, se o desemprego aumenta e a lucratividade das empresas diminui, o fisco federal não conseguirá arrecadar os tributos sobre a renda que deseja. Em outras palavras, forma-se um círculo vicioso, qual seja **a redução da renda e da receita na sociedade provoca, por sua vez, redução das fontes de receita do Estado**. O problema é que se gasto estatal não para de crescer e a receita não consegue mais subir, a conta financeira fica totalmente destrozada!

Em suma, **as fontes de receita para custear os gastos públicos federais baseiam-se, fundamentalmente, na renda auferida pelas pessoas físicas e jurídicas, bem como no volume do faturamento das empresas**. Quando tais variáveis são afetadas pela crise econômica, por via reflexa a arrecadação também sofre reduções drásticas. E qualquer Projeto de Lei, que não respeite a contabilidade das contas públicas, pode acabar potencializando ainda mais o déficit público, comprometendo por via reflexa toda a República Democrática Brasileira.

É verdade também que a alternativa de aumentar a carga tributária para as pessoas físicas, sem que o Estado cumpra efetivamente suas funções institucionais, apenas serve para tirar o capital produtivo do mercado, gerando reflexos negativos na economia, aumento efetivo da injustiça fiscal, e, por fim, acaba por diminuir a própria credibilidade do Estado.



Outrossim, é importante afirmar que no Brasil, apesar do rótulo frequentemente utilizado de país de projeções continentais, vive-se uma realidade de Estado miserável. Onde o cidadão pobre, muitas vezes, sequer se preocupa com sua saúde pessoal e/ou dos seus Idosos, porquanto sua real preocupação é a possibilidade de conquistar seu “pão de cada dia”, para que assim se mantenha vivo, e tenha forças para continuar!

De fato, é indispensável que imediatamente surja uma reforma tributária, visando: a) justiça na carga tributária (respeito a isonomia e a capacidade contributiva); b) simplificação do sistema tributário (facilidade de cumprimento dos deveres e obrigações tributária); e por fim, c) administração tributária eficaz (combate a sonegação e prestigiando os bons contribuintes).

De mais a mais, é notório a existência de uma certa convicção entre os inúmeros tipos de contribuintes, que diante da malfadada sistemática tributária atual, não será mais possível haver avanços econômicos no Brasil. Ora, precisamos com urgência repensar o modelo adotado.

Por conseguinte, é na tributação sobre o consumo onde se encontra a maior carga sobre as famílias de baixa renda. Basta verificar que quase a metade da renda consumida pelas famílias, que ganham até dois salários mínimos, é destinada ao pagamento de tributos incidentes sobre o consumo.

Ou seja, sequer a progressividade do imposto de renda é suficiente para amainar a regressividade do imposto sobre o consumo. Portanto, é realmente incontestável que a tributação do consumo tem efeito regressivo, posto que não pode ser mitigada nem se considerada a renda efetiva².

Com base nessa premissa, será possível pensar a progressividade do imposto de renda, como serventia de contrapeso à regressividade da tributação sobre o consumo? Vista sob tal perspectiva, a progressividade do imposto de renda torna-se mandatária, como uma ferramenta capaz de suavizar de alguma forma a pecha de regressividade do sistema tributário brasileiro³.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Cooperação Internacional. Revista Fórum do Direito Tributário. RFDT, Belo Horizonte, n. 7, fev. 2004

³ SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando. Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.



Em conclusão, a decisão do Constituinte de exigir que seja o imposto de renda informado pelo critério da progressividade, torna-se, nessa lógica apresentada, exigência de igualdade, para que a capacidade contributiva (global) seja observada.

QUEM PODE SER O DESTINATÁRIO DA DEDUÇÃO FISCAL

Nesse momento, vale trazer à baila, que não é pela péssima condição atual do sistema tributário, que vamos admitir qualquer Projeto de Lei que altere a natureza das coisas. Ora, a dedução de IRPF deve se referir tão somente aos próprios contribuintes pessoas físicas, jamais se referir a terceiro que nenhuma relação direta tenha com a pessoa física do contribuinte.

Então, é inexorável que não se pode admitir qualquer dedução de despesa de IRPF de gastos realizados com terceiros, mesmo que sejam pessoas necessitadas e/ou idosos com laços consanguíneos com o contribuinte devedor do Imposto de Renda.

E mais, a despeito das patentes omissões inconstitucionais do Estado, nos parece que o mais inteligente é a luta pela efetiva realização de uma reforma tributária. Só mesmo uma robusta reforma tributária poderia atingir a fundo o problema da Justiça Fiscal no país.

Por outro lado, permitir mais deduções tributárias no IRPF, via de regra, pode até acabar por beneficiar apenas determinados setores abastados da sociedade, sem que de fato venha a atender o espírito da norma contemplado no Projeto de Lei. Portanto, para ser constitucional a dedução almejada, essa precisa ser precisamente direcionada apenas ao Idoso pessoa física, quando contribuinte de IRPF.

Aliás, merece destaque que o Idoso, em regra, é isento do seu pagamento quanto ao Imposto de Renda de Pessoa Física. Vale registrar que os aposentados e pensionistas com mais de 65 anos de idade que tiveram uma renda mensal inferior a R\$ 1.903,98 estão isentos do recolhimento desses valores ao Fisco federal.

Vale a pena então enfatizar que esse valor é o mesmo da faixa de isenção comum, e representa um rendimento anual que não pode ultrapassar de R\$ 24.751,74. Nesse viés, o Projeto de Lei apenas teria aplicação, caso o Idoso viesse a superar o limite de receita mensal e/ou anual mencionado.



Ou seja, o Idoso em regra já não paga IRPF, como na verdade acontecesse com a maioria da população brasileira. No Brasil, merece atenção, a razão para o Fisco não ter muitas preocupações com a renda do contribuinte objeto de tributação, decorre apenas do que apontamos a pouco, qual seja a robusta manutenção do foco do sistema estar na tributação sobre o consumo.

Dessa forma, a hipótese de o Idoso pessoalmente vier a pagar IRPF é bem remota, por exemplo, só aconteceria quando viesse a receber aluguéis que superem a faixa geral de isenção mensal de R\$ 1.903,98.

Contudo, apesar do assunto aqui debatido ser a ampliação no rol das deduções de IRPF, essa temática pelas breves razões expendidas, exige o estudo pelo Congresso Nacional com serenidade, sem paixão, sem argumento extrajurídico, e sim exclusivamente à luz dos princípios constitucionais tributários e da jurisprudência consolidada pelo ordenamento jurídico vigente.

BREVES CONSIDERAÇÕES DO ÂMBITO DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA

Uma vez identificada a renda tributável como o resultado positivo do encontro entre receitas e despesas dedutíveis ao fim de determinado período, valendo-se para tanto do sistema de dedução utilizado pela legislação do referido imposto de renda, passa-se a investigar como se caracteriza o incremento patrimonial daí resultante, essencial para ter-se como ocorrido o fato imponible.

Nessa levada, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, vem estatuído no artigo 153, inc. III, da Constituição da República, como tributo de competência da União Federal. **Da leitura desse dispositivo, podemos extrair que o critério material é o fato de “auferir renda e proventos de qualquer natureza”.**

Com relação aos princípios aplicáveis a este tributo, a Constituição no artigo 153, inciso I, diz que o imposto de renda será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade. Isto é, a generalidade ensina que **o IR atingirá todas as pessoas que praticam sua hipótese de incidência; a universalidade, que abrangerá todo e qualquer ganho recebido, mesmo que fora do território nacional; e por fim, a progressividade, que a alíquota será maior quanto maior for a renda a ser tributada.**



Por exemplo, embora seja verdadeiro que do ponto de vista econômico a renda do trabalhador equivale a seu consumo (o trabalhador consome o que ganha), existe uma diferença temporal entre o momento da renda auferida e da renda consumida.

Se um sistema tributário tem um alto Imposto de Renda e baixo imposto sobre o consumo, não há incentivo para a poupança; se, ao contrário, o Imposto de Renda é mais baixo e o sobre o consumo mais elevado, então poderá aquele trabalhador, na medida de sua possibilidade, ver-se incentivado a poupar (ou atrasar o consumo) como forma de diferir a tributação⁴.

Constata-se também que o Imposto de Renda é subdividido em duas categorias: o Imposto de Renda da Pessoa Física, incidente sobre o rendimento bruto da pessoa natural, observadas as deduções permitidas, tendo suas regras contempladas nas Leis nº 7.713/1998 e nº 9250/1995, bem como Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, cuja base de cálculo é o lucro real, presumido, ou arbitrado da entidade.

Ocorre que, apenas pela leitura literal do artigo 153, inciso III do texto Constitucional, não se pode diretamente conhecer o real sentido proposto pelo Poder Constituinte ao vocábulo “renda”. Pensar assim poderia levar a equivocada conclusão de que, diante da indeterminação e da vagueza do vocábulo, estaria o legislador ordinário livre para conferir o significado que lhe parecesse juridicamente mais adequado, ou mais conveniente sob o ponto de vista fazendário.

Conforme ensina o professor Roque Antônio Carrazza⁵:

“Renda é disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos. (...) é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. (...) tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza

⁴ SCHOUERI. Direito Tributário. 8ª Edição, São Paulo. Saraiva Educação, 2018.

⁵ CARRAZZA, Roque. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05. RDDT 154, jul. 2008.



pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa (...), é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza”⁶.

Não se pode admitir, à título de tributação da renda ou de proventos de qualquer natureza, a tributação do próprio capital ou mesmo do faturamento, sob pena de mal ferimento da base econômica, que pressupõe, conforme já ressaltado, necessariamente, o acréscimo patrimonial num determinado período de tempo. Eis, mais uma vez, a lição de Misabel Derzi:

“Finalmente, não se suponha que a União possa fundir ou confundir a ideia de renda com a de capital, criando imposto. (...) Por meio de lei ordinária e a título de imposto de renda, somente se legitimará a tributação da renda e dos proventos de qualquer natureza, assim entendido o acréscimo de riqueza, o ganho ou o aumento advindo do trabalho e do capital (ou patrimônio) em certo período de tempo. Será inconstitucional, então, a lei federal que tribute a receita representativa de mera reposição de bens patrimoniais (por terem sido objeto de aplicação de capital da pessoa), como pagamento de capital ou reembolso das despesas feitas para produção da receita. Nem se pode tributar o preço de alienação do bem, que é mera reposição do capital investido, se não há ganho real”⁷.

Com base no postulado do princípio da supremacia da Constituição, qualquer ato encontra direta ou indiretamente seu próprio fundamento de validade do texto constitucional. Dessa forma, **tolerar que a lei infraconstitucional tenha plena liberdade para conferir o sentido normativo que desejar aos termos constitucionais, nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Melo seria “o mesmo que construir uma fortaleza de pedras com portas de papelão”.**

Com efeito, o uso deste ardiloso artifício através do processo legislativo faria com que se transpusessem impunemente os primados da supremacia, da rigidez e da intangibilidade da Constituição, o que não se pode admitir numa República Democrática. A lei tributária deve reverência

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. RDDT 154, jul./08, p. 109.

⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Os Conceitos de Renda e de Patrimônio. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 20.



àqueles limites da margem significativa emanados do preceito constitucional veiculador da regra matriz de incidência do tributo.

Se assim não fosse e se admitisse, apenas que em tese, que os significados das palavras empregadas pelo texto constitucional pudessem ser livremente subvertidos pelo legislador ordinário, de modo a afastá-lo do sentido originário, aquele se transformaria, por via reflexa, em verdadeiro Poder Constituinte, visto que por construções legais, poderia ser alterado o âmbito de incidência de todo e qualquer dispositivo constitucional, fazendo ruir as estruturas do ordenamento jurídico vigente.

De mais a mais, quando o Código Tributário Nacional estipula que a renda deve ser entendida como o “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, percebe-se uma **clara adesão ao conceitos da teoria capitalista, segundo a qual a renda seria produto do capital**, pela teoria do valor-trabalho, pela qual derivaria a renda do trabalho humano, bem como pela teoria da renda como a soma dos rendimentos pagos aos fatores de produção organizados, a qual prega que a renda se origina da combinação racionalmente organizada dos diversos fatores de produção, entre eles o próprio “capital e trabalho”.

DAS DESPESAS DEDUTÍVEIS DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

Merece reflexão quanto as despesas que exatamente são dedutíveis do Imposto de Renda, servindo, por consequência, como elemento negativo do fato gerador complexivo do Imposto de Renda. Três perguntas devem ser feitas: 1) todo e qualquer gasto do contribuinte pode ser caracterizado como despesa dedutível? 2) se negativa a resposta, quais são objetivamente os gastos passíveis de serem qualificados como dedutíveis? 3) e, por fim, como se procederá ao abatimento desses gastos do total de receitas auferidas pelo contribuinte durante o ano calendário?

Em relação a primeira questão, a resposta é não. De fato, não é todo e qualquer gasto realizado pelo contribuinte que poderá ser classificado como despesa dedutível para fins de IRPF. Caso a resposta fosse sim, mudaríamos o conceito de “renda” para o pregado pela teoria da renda poupada, segundo a qual somente poderia ser considerada renda aquela não consumida para qualquer finalidade.

Como exposto, a lei geral tributária vigente (CTN), no que se refere a renda, acolheu a teoria do incremento patrimonial dinâmico, pela qual se traduz no resultado positivo (aumento patrimonial) observado do confronto



entre as receitas (decorrentes do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e as despesas dedutíveis. Então, se para fins de identificação destas últimas não se pode considerar todo e qualquer gasto realizado pelo contribuinte, quais são elas?

A primeira premissa que deve ser utilizada é que a definição em tela não é deixada para o legislador ordinário utilizar-se do puro arbítrio, não é mero critério de conveniência de caixa dizer quais despesas podem ser deduzidas e quais não o podem. A distinção entre umas e outras não decorre de uma simples discriminação legal, até porque não se deve adotar o conceito legalista da renda, porquanto como se percebe mostra-se notoriamente totalitário, logo incompatível com a ordem democrática.

Dessa forma, a doutrina costuma invocar **o postulado do mínimo vital como base norteadora para definição das despesas dedutíveis da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física**. Tendo em vista a falta de conceito do mínimo vital, recorre-se ao artigo 7º, inciso II da CRFB/88 que, ao dispor de salário mínimo, estipula que este deve ser: *“capaz de atender as suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim”*.

Por conseguinte, em tese, toda e qualquer despesa elencada nesse dispositivo deveria ser apta a dedução do Imposto de Renda, no entanto as deduções legais são limitadas e irrisórias, e não necessariamente correspondem à totalidade das despesas relacionadas às necessidades básicas, logo vitais para a dignidade da pessoa humana.

A lei vigente autoriza deduções da base de cálculo como as relativas a despesas com educação, observado o limite individual por dependente, e a despesas médicas, estas sem limite de valor. O STF tem entendido que não cabe ao Judiciário ampliar os limites à dedução com educação, sob pena de atuar como legislador positivo⁸.

Por outro espectro de análise, **não se poderia conceber o sistema de deduções como mera liberdade da entidade tributante, como uma espécie de benefício fiscal concedido ao contribuinte, que nessa condição poderia ser livremente expurgado da ordem jurídica por mera opção política**. Em verdade, o Código Tributário Nacional adota a teoria do

⁸ STF, Primeira Turma, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, RE 603060 AgR, 2011.



incremento patrimonial ao conceito de renda, como também impõe a preservação da carga normativa dos princípios da capacidade contributiva, da pessoalidade e da progressividade.

Urge salientar, então, a ausência de liberdade legal para definir as deduções, até porque existe um critério objetivo a ser seguido na identificação das despesas dedutíveis para fins do IRPF, e do qual não pode fugir o legislador ordinário, sob pena de ser considerado inconstitucional. Ora, o fato de um contribuinte do Imposto de Renda poder deduzir os gastos com honorários médicos implica dizer que a renda do contribuinte empregada nos honorários médicos está isenta?

Nessa linha, deveriam ser dedutíveis aqueles gastos realizados pelo contribuinte em função do descumprimento pelo Estado dos deveres que lhe é imposto pela Carta da República. Tal assertiva, não impede que a lei estabeleça novas hipóteses de dedução sem a referida causa, como o fato de a pessoa física ter dependente ou alimentando (artigo 8, inc. II, al. "c", da Lei 9250/1995).

De toda forma, toda e qualquer despesa experimentada em função de omissão inconstitucional deveria ser sempre considerada como dedutíveis para fins de IRPF. Não se está falando aqui dos gastos não dedutíveis, suportados pelos indivíduos em decorrência de uma qualidade de vida "de luxo", tais como: alimentação fora de casa e/ou trabalho, transporte não coletivo, diversão etc.

Cumprе informar que a ordem jurídica, baseada na economia de mercado, na livre iniciativa, na autonomia de vontade, enfim, no sistema capitalista de produção e circulação de riquezas, deixa por conta dos particulares sua manutenção material, cabendo ao Estado apenas e tão somente a assistência social as pessoas necessitadas, em especial quando a família não tenha condições de fazer (artigo 203 da CRFB/1988).

Entretanto na hipótese de o contribuinte arcar com as despesas, que não teria caso o Estado cumprisse satisfatoriamente seu dever constitucional e legal (Lei 8.808/1990) de prestar assistência integral a saúde, tais despesas deveriam sim ser consideradas dedutíveis para fins de IRPF.

Nota-se que as verbas utilizadas para cobrir tais gastos não podem ser consideradas renda, pois mesmo que auferida pelo contribuinte como resultado do trabalho, capital ou ambos, não representou em nenhum momento incremento patrimonial, já que desde seu nascedouro estava predestinada ao



custo do serviço de saúde.

Ou seja, parcela do montante daquilo que seria renda tributável foi dele extraída para se pagar, na seara privada, por um serviço público que não era prestado ou o era de forma insatisfatória. É clarividente que nesta hipótese a verba correspondente não pode integrar a base de cálculo do IRPF, de modo que deva ser subtraída do total dos rendimentos pela técnica do sistema das deduções.

Outrossim, a Lei, de forma escorreita, não identificou como renda o numerário que, embora adquirido pelo contribuinte, seja destinado ao custo dos serviços de saúde, pelo que possibilitou sua subtração dos rendimentos totais auferidos no decorrer do ano, e por consequência, da base de cálculo do imposto. Tudo em perfeita sintonia com o conceito de renda fornecido pela teoria do incremento patrimonial dinâmico.

A lei também estabelece montante a ser deduzido do próprio imposto devido, conforme o patamar dos rendimentos auferidos, de modo que a faixa isenta assim o seja para todos os contribuintes, e que a faixa sujeita à alíquota de 7,5% também assim o seja para todos os contribuintes. Dessa forma, o contribuinte com rendimentos que alcançam a faixa dos 7,5% não paga 7,5% sobre todos os seus rendimentos, mas apenas sobre o que ultrapassa a faixa de isenção, nada pagando no limite dos rendimentos isentos, enquanto o contribuinte com rendimentos que alcançam a faixa dos 15% não paga 15% sobre todos os seus rendimentos, mas apenas sobre o que ultrapassa a faixa dos 7,5%, e assim por diante⁹.

Urge salientar que as doenças graves que implicam isenção do imposto de renda relativo à aposentadoria, reforma e pensão, como neoplasia maligna, cardiopatia grave e síndrome da imunodeficiência adquirida, na forma do art. 6º, XIV e XXI, da Lei 7.713/88, devem ser constatadas em laudo pericial oficial, o que se dispensa em juízo se houver outros elementos suficientes para demonstrar a moléstia¹⁰.

Ademais, o problema persiste quando nos deparamos com outro tipo de gasto indispensável ao contribuinte e inexoravelmente decorrente da omissão estatal em cumprir com seus encargos prestacionais sociais que lhe são impostos pela Constituição Cidadã de 1988.

⁹ PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário Comentados. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

¹⁰ STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, REsp 1.252.825 AgRg, 2011.



CONCLUSÕES

O Projeto de Lei nº 2.615/2019, que foi apensado ao atual Projeto de Lei nº **9.981/2018** abordam realmente questões de extrema relevância para a saúde pública brasileira, na medida em que atendem inúmeros anseios sociais no que tange a parcela importante do povo brasileiro, quais sejam os cidadãos maiores de 65 anos de idade.

Por outro lado, quanto ao âmbito material de incidência do IRPF e ao conceito de renda tributável extraído da legislação, foi constatado nas breves linhas expostas, que o sistema de dedução deve sempre ser vinculante a sua lei instituidora para identificação da base de cálculo do imposto a ser efetivamente deduzido.

Da mesma forma, esclarecemos desde já que não se insere no campo da pura discricionariedade do legislador a escolha entre permitir ou não a dedução de determinadas despesas do contribuinte. Sobre esse mister, defendemos inclusive a fixação de um critério objetivo para delimitar as despesas dedutíveis.

Dessa forma, rogamos que deveria ser adotado como critério de identificação das despesas dedutíveis, todas aquelas que tenham como causa direta o descumprimento de um dever constitucional por parte do Estado, não podendo haver qualquer limitação a este direito subjetivo do contribuinte. Porém, deve-se trazer a lume que essa é uma posição acadêmica, que sequer é adotada pela jurisprudência pátria.

Por essas breves razões, acreditamos que o atual Projeto de Lei nº **9.981/2018**, apesar da relevância do tema para realidade brasileira, merece ser reformulado no mérito pela Casa Legislativa, porquanto não se pode admitir dedução de despesa de IRPF de gastos com terceiros, mesmo que sejam originadas das pessoas Idosas da sua própria família.

Cumprе salientar, que qualquer proposta de dedução de IRPF deve se referir tão somente ao próprio contribuinte pessoa física, jamais tratar de terceiro que nenhuma relação direta do ponto de vista tributário tenha com a pessoa física do contribuinte.

Isto é, o Projeto de Lei nº **9.981/2018**, para ser constitucional e legal, apenas e tão somente, pode ter como destinatário o próprio Idoso, quando venha auferir renda mensal superior a R\$ 1.903,98. Pensar diferente é alterar a natureza das coisas, violando frontalmente as normas



constitucionais tributárias vigentes.

Dessa forma, este Relator opina pela APROVAÇÃO da atual redação dada ao Projeto de Lei nº **9981/2018**, tendo em vista toda a fundamentação exposta neste breve parecer, desde que a aplicação da festejada dedução fique restrita a pessoa física do Idoso contribuinte.

Em face do expendido, esse parecer deve ser encaminhado aos Gabinetes da autora do PL Deputada no endereço: Gabinete 732 - Anexo IV - Câmara dos Deputados, bem como ao relator do parecer substitutivo do referido PL nº 9.981/2018 Deputado Marcelo Freixo no Endereço: Gabinete 725 - Anexo IV - Câmara dos Deputados, com uma forte recomendação dessa Comissão de Direito Tributário, que seja esclarecido na norma, quem é verdadeiro destinatário dessa dedução tributária.

É como me parece, s.m.j.

Rio de Janeiro, 14 de maio de 2020.

A handwritten signature in blue ink, reading "José Enrique Teixeira Reinoso".

José Enrique Teixeira Reinoso
Membro da Comissão de Direito Financeiro
e Tributário do IAB.