



Parecer aprovado por  
unanimidade  
na reunião realizada  
em 16/05/18  
Presidente da CDFT

INSTITUTO DOS ADVOGADOS BRASILEIROS (IAB)

Comissão Permanente de Direito Financeiro e Tributário

Indicação: nº 002/2018, objeto do Ofício nº SE-035/2018

Relator: JOSÉ ENRIQUE TEIXEIRA REINOSO



*Projeto de Lei nº 8444/2017, que altera a Lei nº 8.134/1990, de autoria do Deputado Ronaldo Fonseca, na Câmara dos Deputados, referente à dedução do IRPF das despesas necessárias a prestação gratuita dos serviços odontológicos a pessoas carentes.*

Honra-me o Presidente desta seleta Comissão de Direito Financeiro e Tributário do Instituto dos Advogados Brasileiros, Dr. Adilson Rodrigues Pires, com a relatoria da indicação nº **002/2018**, relacionada ao Projeto de Lei nº 8444/2017, que por sua vez altera a Lei 8.134, de 1999, nos seguintes termos:

*Art. 1º O art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, passa a vigorar com a seguinte alteração:*

*“Art. 6º*

**§ 5º Poderão ser deduzidas também as despesas necessárias para a prestação gratuita de serviços odontológicos a pessoas carentes. ” (NR)**

*Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data de sua*



publicação.



O referido Projeto de Lei é absolutamente relevante na medida em que pretende ampliar o *rol* das despesas dedutíveis do Imposto de Renda da Pessoa Física, haja vista que as despesas aptas a serem objetos de deduções são bem reduzidas no ordenamento jurídico vigente.

Diante da necessidade flagrante do incentivo a assistência odontológica às pessoas carentes no âmbito do Sistema Único de Saúde foi elaborado o presente Projeto Lei nº 8444/2017, com o suposto propósito de aumentar progressivamente o atendimento odontológico gratuito pelos profissionais de odontologia.

Aprioristicamente, toda e qualquer despesa do sujeito passivo, contribuinte da relação jurídica tributária, cuja causa direta seja a omissão do Estado em cumprir dever que a Constituição lhe impôs deveria em tese inadvertidamente ser dedutível, sob pena de constitucionalidade duvidosa.

Deve-se observar que o serviço público de saúde bucal é uma necessidade premente, ainda mais no nosso país com projeção continental, que a maioria da população sequer tem acesso e conhecimento do direito ao atendimento público de saúde bucal. E mais, o próprio Conselho Federal de Odontologia em pesquisa em meados de 2014, constatou que 1(um) de cada 5(cinco) brasileiros não foi, nem irá ao dentista por falta de recursos financeiros.

Diante desse cenário, foi proposto o Projeto de Lei, como uma alternativa viável para tentar aumentar os índices de saúde pública odontológica no Brasil, com a permissão aos dentistas de deduzirem pessoalmente no seu imposto de Renda Pessoa Física as despesas que forem incorridas na prestação gratuita dos serviços odontológicos





as pessoas carentes.



De fato, nesse momento de crise, em que há 14 (quatorze) milhões de desempregados, não temos dúvida de que o incentivo legítimo aos profissionais da odontologia pode representar um caminho. Entretanto, não se pode viabilizar condições de dedução tributária, pelo argumento pueril, que o Sistema de Saúde Pública é precário, em especial a população de baixa renda, sob pena de criar um Projeto de Lei já no seu nascedouro inconstitucional.

É verdade, que o aumento da carga tributária para as pessoas físicas, sem que o Estado cumpra efetivamente suas funções institucionais, só serve para tirar o capital produtivo do mercado, com reflexos negativos a economia, aumento da injustiça fiscal e com a diminuição da credibilidade do Estado.

É importante também afirmar que no Brasil, apesar do rótulo frequentemente utilizado de país de projeções continentais, vive-se uma realidade de Estado miserável, onde o cidadão sequer se preocupa com sua saúde bucal, porquanto sua real preocupação é a conquista do “pão de cada dia” para continuar a se manter vivo.

É indispensável que imediatamente surja uma reforma tributária, que vise: 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, administração tributária eficaz (combate a sonegação e prestigiando os bons contribuintes).

Apesar do assunto aqui debatido ser uma suposta ampliação no rol das deduções de IRPF, esse também precisa ser estudado com serenidade, sem paixão, sem argumento extrajurídico, e sim exclusivamente a luz dos princípios constitucionais tributários e da

3



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, o IR atingirá a todos as pessoas que praticam sua hipótese de incidência, a universalidade ensina que abrangerá todo e qualquer ganho recebido, mesmo que fora do território nacional, e por fim, a progressividade que alíquota será maior quanto maior a renda a ser tributada.

Contata-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.

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 aqueles limites da margem significativa emanados do preceito constitucional veiculador da regra matriz 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**

Merece reflexão quanto as despesas que exatamente são dedutíveis do Imposto de Renda, servindo por consequência como elemento negativo do fato gerador complexo 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, não necessariamente correspondem à totalidade das despesas relacionadas às necessidades básicas, logo vitais para a dignidade da



pessoa humana.



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 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.

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 da 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 consideradas 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

8





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~~.8080/1990) de prestar assistência integral a saúde, tais despesas devem 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.

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.



## **CONSIDERAÇÕES SOBRE A DEDUÇÃO DE DESPESAS, EM ESPECIAL DO PROFISSIONAL AUTÔNOMO DENTISTA**

Nas despesas com saúde, além das tradicionais consultas médicas, há diversos outros gastos que podem ser deduzidos pelo contribuinte. Gastos dispendidos com cirurgias plásticas (desde que com finalidades preventivas, de manutenção ou de recuperação do paciente) e próteses dentárias, por exemplo, também podem ser deduzidos no IRPF.

As despesas com a colocação e manutenção ortodôntica (aparelhos dentários) também são passíveis de abatimento mediante recibo ou nota fiscal emitida pelo dentista e/ou clínica odontológica. A Receita Federal do Brasil permite, inclusive, que gastos com cirurgias e tratamentos médicos realizados no exterior, sejam deduzidos do Imposto de Renda da Pessoa Física. Ademais, inclusive os custos de tratamentos com psicólogos, fisioterapeutas e fonoaudiólogos podem ser deduzidos desde que também comprovados mediante documento fiscal hábil e idôneo.

Por outro lado, o profissional autônomo dentista pode deduzir determinadas despesas quando escrituradas em livro-caixa, ou seja, o contribuinte que receber rendimentos do trabalho não assalariado podem deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as seguintes despesas escrituradas em livro-caixa:

- 1 - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os respectivos encargos trabalhistas e previdenciários;





2 - os emolumentos pagos a terceiros, assim considerados os valores referentes à retribuição pela execução; e,

3 - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e a manutenção da fonte produtora.

Merece atenção os pagamentos efetuados a terceiros pelos próprios dentistas, que são dedutíveis apenas quando o profissional autônomo tenha escriturado o livro-caixa os pagamentos efetuados a terceiros com quem mantenha vínculo empregatício, e/ou os pagamentos efetuados a terceiros sem vínculo empregatício, desde que caracterizem despesa de custeio necessária à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora

**Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 6º, incisos I e III**

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

**Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999, art. 75, incisos I e III;**

11



#### Despesas Escrituradas no Livro Caixa

Art. 75. O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não-assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade (Lei nº 8.134, de 1990, art. 6º, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 4º, inciso I):

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

## CONCLUSÕES

O Projeto Lei nº 8444/2017 aborda questão de extrema relevância para a saúde pública brasileira, na medida em que atende inúmeros anseios sociais no que tange a saúde odontológica do povo brasileiro.

Por outro lado, entendemos que o âmbito material de incidência do IRPF e o conceito de renda tributável que se extrai da legislação, constatamos que o sistema de dedução utilizado na identificação da base de cálculo do referido imposto é vinculante em relação a lei instituidora.

Da mesma forma, esclarecemos 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 a fixação de um critério objetivo

12





para delimitar as despesas dedutíveis, qual seja: o serão 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.

Por essa razão, acreditamos que esse Projeto Lei nº 8444/2017 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 pessoas necessitadas.

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

Dessa forma, este Relator opina pela REJEIÇÃO TOTAL do Projeto Lei nº 8444/2017, objeto desta indicação, tendo em vista toda a fundamentação exposta neste breve parecer, bem como por entender que o referido Projeto de Lei continua sendo contrário ao interesse público e em especial aos princípios tributários contemplados na Constituição Republicana de 1988.

É como me parece,

Rio de Janeiro, 02 de maio de 2018.

**José Enrique Teixeira Reinoso**

Membro da Comissão de Direito  
Financeiro e Tributário do IAB.