

VII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

FLÁVIO COUTO BERNARDES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

JOAQUIM FREITAS ROCHA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UMinho

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Flávio Couto Bernardes; Joaquim Freitas Rocha; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-480-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Interconstitucionalidade: Democracia e Cidadania de Direitos na Sociedade Mundial - Atualização e Perspectivas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Contribuinte. 3. Tributos. 4. Obrigações.
VII Encontro Internacional do CONPEDI (7. : 2017 : Braga, Portugal).

CDU: 34



VII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Neste encontro internacional do CONPEDI, na Universidade do Minho, na cidade de Braga, Portugal, não poderíamos deixar de congregiar ideias, reflexões e mesmo aflições sobre a intervenção diária em nossa vida social do denominado tributo. Já se dizia há tempo, nas palavras de um juiz da corte Suprema americana, que ao se pagar tributo, compramos cidadania. Pergunta-se, seja no Brasil seja em Portugal, o preço não está a cima do desejável e a hipotética cidadania a ser alcançada não sofreria de verdadeira desnutrição ? A medida da tributação deveria corresponder a medida de satisfação social pelas ações estatais dela decorrentes. Não é que aparenta acontecer. Reclama-se aqui ou alhures sobre o peso pecuniário imposto pelo Estado a todos nós. Qual seria a medida justa ? Não há resposta fácil para uma pergunta cuja referência passa por uma apreciação, individual e, certamente, pessoal, do caráter da justiça da tributação. Quando idealiza-se e executa-se um encontro como este do CONPEDI, mormente com a conjugação de esforços e mentes de países irmãos na história e na linda língua portuguesa- nos deparamos com artigos centrados no tributo e nas finanças do Estado das mais variadas cepas e matizes. Mas um fato é incontroverso. Todos nós estamos imbuídos em discutir e pensar o direito tributário e financeiro na busca, incessante e frequentemente frustrante, do que poderíamos alcunhar de éden ou utopia tributária. Baixa tributação, simplicidade na arrecadação e bom retorno nos serviços estatais. Isto não existe mas, como diziam os mais poetas, "sonhar é preciso".

Parabéns a todos que contribuíram com sua vontade e inteligência neste GT cujo encontro está marcado em nossa vida acadêmica.

Parabéns e nossos sinceros agradecimentos à Universidade do Minho em prestigiar evento tão importante a todos nós que vivenciamos a vida acadêmica do direito no Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes - UFMG

Prof. Dr. Joaquim Freitas Rocha - UMINHO

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UCP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Revista CONPEDI Law Review, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A DEDUÇÃO DE DESPESAS COM MEDICAMENTOS ADQUIRIDOS PELO CONTRIBUINTE DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA.

THE MEDICINES EXPENDITURES DEDUCTION PURCHASED BY THE TAXPAYER FROM THE INCOME INDIVIDUAL'S CALCULATION TAX BASIS.

Inessa Da Mota Linhares Vasconcelos ¹

Resumo

O mínimo existencial, aplicável ao Direito Tributário, impede a tributação de situações em que se verifica ausência de capacidade contributiva, já que certos valores auferidos pelo contribuinte não são riqueza nova, mas apenas valores essenciais à manutenção da própria subsistência e de sua família. Nesse contexto, analisou-se a importância da regulamentação da dedução de despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF. Partindo da análise acerca da temática no direito comparado e dos projetos de lei em tramitação no Brasil, apresenta-se uma proposta que compatibiliza o direito do contribuinte à dedução e a praticabilidade tributária.

Palavras-chave: Justiça tributária, Mínimo existencial, Intributabilidade, Irpf, Dedução de despesas

Abstract/Resumen/Résumé

The minimum existential, applicable to Tax Law, prevents the situations taxation in which there is absence of contributive capacity, since certain amounts earned by the taxpayer are not new wealth, but only essential values to the maintenance of one's own and his family subsistence. In this context, the importance of regulating the deduction of expenses with medicines purchased by the taxpayer from the IRPF calculation basis was analyzed. Starting from the analysis on the subject in Brazil comparative law and under the bills way, a taxpayer's right to deduction and tax feasibility compatible proposal is presented.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax justice, Minimum existential, Intributability, Irpf, Expenses deduction

¹ Doutora em Direito pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Mestre em Direito pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Docente da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN). Auditora Fiscal.

INTRODUÇÃO.

A Constituição Federal de 1988 anuncia princípios e objetivos fundamentais que garantem ao povo brasileiro bem estar e condições dignas de vida, além de segurança, liberdade, desenvolvimento, justiça e solidariedade social, dentre outros, de forma que o Estado brasileiro está comprometido com essas finalidades constitucionais, delas não se podendo afastar, devendo viabilizar o instrumental necessário à garantia desses consectários, os quais deságuam no valor da dignidade da pessoa humana, que somente será assegurada quando de fato o Estado conserve o mínimo vital, que são as condições mínimas que possibilitem o desenvolvimento a esse cidadão.

Para tanto, o poder público deverá agir positiva e negativamente, sendo que, no primeiro aspecto, deverá adotar políticas públicas de cunho social e, na segunda situação, abster-se de tributar o patrimônio afeto à realização desse mínimo existencial, a fim de garantir a subsistência *com dignidade*, dos cidadãos brasileiros.

De fato, na legislação tributária brasileira, as despesas médicas do declarante, bem como dos seus dependentes legais, como de resto ocorre com a pensão alimentícia judicial, não sofre limitações quantitativas para dedução da base de cálculo do Imposto de Renda. E nem poderia sofrê-lo, pois que tais espécies de despesas são imprescindíveis à manutenção da vida e saúde do contribuinte e de seus dependentes.

Contudo, embora a legislação permita a dedução com despesas de saúde em quantitativo ilimitado, qualitativamente deixa a desejar, pois não permite o abatimento de várias espécies de despesas necessárias à preservação da vida e da saúde do contribuinte ou de seus dependentes, tributando, portanto, valores que não são, propriamente, renda, pois fazem parte do mínimo existencial do contribuinte.

É o caso das deduções de despesas com a aquisição de medicamentos pelo contribuinte, que a atual legislação do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) não contempla, somente permitindo o abatimento, como despesas com saúde, dos medicamentos que integrem conta de estabelecimento hospitalar, ferindo, portanto, os princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, da isonomia tributária, dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial.

Nesse sentido, o objetivo desse estudo é demonstrar a necessidade da regulamentação da dedução de despesas com medicamentos adquiridos diretamente pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF. Parte-se do pressuposto de que a legislação em vigor no Brasil, ao não permitir essa espécie de dedução, desconsidera o princípio da

intributabilidade do mínimo existencial, pois que esse mínimo situa-se aquém da capacidade contributiva.

Como recurso metodológico, este estudo utilizará a pesquisa bibliográfica, com revisão da literatura especializada, além de um coligir aspectos do desenvolvimento legislativo acerca do tema no direito brasileiro e comparado. Relevante metodologicamente fixar nesta reflexão teórica, as bases para a adoção de mecanismos legislativos para dedução de despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF.

2. A INCONSISTÊNCIA DO ARGUMENTO DA PRATICABILIDADE COMO IMPEDITIVO À DEDUÇÃO DE MEDICAMENTOS DA BASE DE CÁLCULO DO IRPF.

É indubitável que diante do atual estágio de desenvolvimento sócio jurídico, faz-se imprescindível a utilização, pela administração fiscal, dos instrumentos de praticabilidade tributária, já que em um sistema tributário de incidência massiva, a excessiva particularização da base de cálculo a partir da análise minudente da capacidade contributiva resultaria impossível, em face da exacerbada complexidade que criaria, seja no sistema de normas, seja do conjunto de obrigações acessórias a cargo do contribuinte, o que poderia redundar no aumento da evasão fiscal, sendo, pois, necessário garantir a viabilidade e a maior eficiência do sistema, além da boa execução das normas tributárias.

Constata-se, pois, que a praticabilidade é uma necessidade, mas que, no entanto, poderá trazer consequências negativas caso não seja adotada de forma adequada, traduzidas principalmente no esfacelamento dos princípios constitucionais tributários. Portanto, faz-se necessário ocorrer a harmonização da aplicação do princípio da praticabilidade com os demais princípios constitucionais direcionados ao contribuinte, o que deverá ser efetuado através da utilização da proporcionalidade, que é a mais correta forma de aferir a validade de determinado mecanismo a serviço da praticabilidade.

Em que pese o reconhecimento da necessidade da utilização dos instrumentos de praticabilidade, o que se percebe, no contexto atual da administração tributária federal, é a utilização exacerbada e abusiva desses instrumentos, em situações em que seria possível aferir-se a capacidade contributiva do cidadão de uma forma mais próxima à realidade, o que leva a crer que está ocorrendo um maior comodismo por parte dos entes tributantes.

Estes, buscando ampliar o volume de recursos que ingressam nos cofres estatais, ao pretexto da necessidade sempre crescente de arrecadação e de utilizar o argumento da complexidade das normas, da dificuldade de fiscalizar os contribuintes e da evasão fiscal; ao

invés de coletar informações e dados acerca de atividades e negócios dos contribuintes para subsidiar o cumprimento da obrigação jurídico-tributária, optam por conseguir junto ao sujeito passivo e a terceiros tais informações, a partir da obrigação de envio de informações em forma de dever instrumental, para subsidiar a administração tributária de elementos de controle, passando a não mais fiscalizar, mas efetuar o controle *a posteriori* dos negócios e atividades do contribuinte.

Tal postura é adotada pelo fisco, sobretudo, prevalecendo-se das “facilidades” ocasionadas pela utilização das ferramentas tecnológicas desenvolvidas para aperfeiçoar sua forma de fiscalização, em prol de uma sempre crescente arrecadação, não se utilizando de tais instrumentos tecnológicos em benefício do contribuinte, para aferir melhor a capacidade contributiva.

É o que ocorre, por exemplo, com a dedutibilidade das despesas com medicamentos adquiridos diretamente pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF, espécie de abatimento que a Receita Federal do Brasil não permite, por razões de praticabilidade, já que seria mais complexo efetuar a fiscalização de tais despesas, de modo que a permissão para o abatimento de tal sorte de gastos poderia aumentar a sonegação no âmbito do referido imposto.

Esse argumento, porém, é inconsistente e não se compatibiliza com o princípio da proporcionalidade, de modo que a não permissão do abatimento das despesas com medicamentos é medida ilegítima e inconstitucional por amesquinhar direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, não bastando ao fisco, para legitimar seja a existência de mecanismos de execução simplificada, seja a não permissão de abatimentos de certas despesas, fundamentá-los no princípio da praticabilidade, alegando mero estado de necessidade estatal.

Nesse contexto, para utilizar-se legítima e validamente dos mecanismos de praticabilidade tributária, é necessário que o fisco demonstre a imprescindibilidade de seu emprego, o que faz ao comprovar que a aplicação de forma individual da lei conduziria ao arbítrio, devendo ser entendida por aplicação arbitrária a situação em que a lei que se mostrasse inaplicável à média das situações objeto de fiscalização.

Não é o caso da dedução em análise, já que, em se considerando a regulamentação de tal espécie de abatimento, poder-se-ia criar meios de controle utilizando-se dos recursos da tecnologia da informação (TI). Com isso, a lei passaria a ser aplicável às situações padrão objeto de fiscalização. Desse modo, proibir-se o direito de o contribuinte deduzir despesas com medicamentos adquiridos da base de cálculo do IRPF é medida de praticabilidade não necessária e dispensável ao controle administrativo do cumprimento da obrigação tributária,

de forma que, não ultrapassando o controle do princípio da proporcionalidade (VASCONCELOS, 2012, p. 184) o princípio da praticabilidade deve ceder em face da capacidade contributiva.

3. BREVE ANÁLISE ACERCA DA DEDUÇÃO DE MEDICAMENTOS DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA NO DIREITO COMPARADO.

A questão da dedutibilidade de despesas com medicamentos no cálculo do IRPF é tratada das mais diversas formas pelos Estados. Em alguns países, essa espécie de dedução não é legalmente permitida, por motivos de praticabilidade tributária¹, a exemplo da Espanha, em que a lei atual do IRPF não permite deduzir os gastos médicos nem tampouco de medicamentos, adotando deduções objetivas na base de cálculo do imposto, incidindo uma dedução padrão sobre valores fixos, decrescentes em virtude da faixa de renda². De todo modo, naquele país os medicamentos são subvencionados e, quando são prescritos por médico vinculado ao sistema de seguridade social, o paciente somente tem que pagar 40% de seu preço.

Em outros Estados, como na vizinha Argentina, a exemplo do Brasil, permitem-se as deduções com despesas médico-hospitalares, não se permitindo a dedução de gastos com medicamentos da base de cálculo do IRPF.

Já em outros países, como Estados Unidos, Canadá e Portugal, a tributação da pessoa física é mais consentânea com a justiça tributária, observando mais cuidadosamente o princípio da capacidade contributiva, por permitirem expressamente em sua legislação de imposto de renda a possibilidade, dentre diversas outras espécies de abatimento de despesas com saúde, da dedução de gastos com medicamentos da base de cálculo da mencionada exação.

¹ No tocante aos gastos médicos, tem-se que segundo a lei 18/1991 poderiam ser deduzidos do IRPF. Contudo, com a aprovação da lei do IRPF 40/1998, suprimiu-se tal forma de dedução de despesas, passando a adotar deduções objetivas, que são bem admitidas na Espanha, defendendo o Tribunal Constitucional a sua utilização devido à necessidade de praticabilidade.

² Conferir art. 20 da vigente lei do imposto de renda na Espanha (lei nº36/2006).

3.1 A dedução de despesas com medicamentos da base de cálculo do IRPF nos EUA e Canadá.

Nos Estados Unidos, o processamento e fiscalização do Imposto de Renda são realizados pelo *Internal Revenue Service* (IRS), órgão vinculado ao Departamento da Fazenda dos EUA, tendo funções semelhantes à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Dados apresentados por Charles Rettig (2006, p. 59), o IRS é a mais eficiente administração tributária do mundo, tendo arrecadado, no ano de 2004, mais de US\$ 2 trilhões em receitas, e processado mais de 224 milhões de declarações fiscais, a um custo de administração que, em 2005, era de 0,44 dólares para cada 100 dólares arrecadado.

Ao longo dos anos, o IRS veio informatizando seu controle, de modo que, atualmente, todo esse volume de informações é processado eletronicamente, ocorrendo cruzamento de dados e informações obtidas de diversas fontes, ao ponto de ser bastante corrente o uso de um ditado popular, nos EUA, no sentido de que você pode enganar sua mulher, sua família, mas nunca vai conseguir enganar o IRS.

Segundo dispõe o *Internal Revenue Code*, o contribuinte poderá deduzir despesas médicas e dentárias, se especificar na declaração anual suas deduções, desde que tais despesas médicas anuais excedam a 7,5% da sua renda bruta ajustada (*Adjusted Gross Income* - AGI), nesse percentual incluindo-se as despesas próprias do contribuinte, de seu cônjuge e de seus dependentes, percentual mínimo esse calculado ao preencher-se o formulário específico.

As despesas médicas passíveis de dedução na legislação americana são bastante numerosas, estando sistematizadas na Publicação 502, manual que detalha despesas médicas e dentárias que podem ser deduzidas³. Tal qual ocorre no Brasil, podem ser deduzidas despesas com hospitalização, com o pagamento a médicos, dentistas e outros profissionais de saúde. Contudo, de forma bem mais abrangente e adequada à satisfação do princípio da capacidade contributiva, de acordo com a legislação tributária norte-americana, poderão ser abatidas diversas outras despesas necessárias ao diagnóstico, prevenção, cura ou tratamento que afetem qualquer parte ou função do corpo.

Chama a atenção, diferentemente do que ocorre no Brasil, a permissão para o abatimento de despesas com a compra de livros e revistas em Braille para utilização por deficientes visuais, bombas de extração de leite humano e suprimentos para auxiliar na amamentação, gastos com a adaptação de residência e que tenham como objetivo principal o atendimento médico ao contribuinte, seu cônjuge ou dependente; adaptação de automóvel

³ Disponível em <http://1.usa.gov/2DQ4Q5>. Acesso em 17 mai 2017.

para uso por pessoa com deficiência; despesa com aquisição de óculos de grau e lentes de contato, usados por razões médicas; os custos de compra, treinamento e manutenção de um cão-guia ou outro serviço animal para auxílio a deficiente visual ou auditivo; compra de kit para teste de gravidez; gastos com transportes e viagens necessárias a realização de tratamento médico; valor pago por peruca a ser utilizada em virtude de queda de cabelo anormal devido a uma doença, acidente, ou tratamento médico.

Além das despesas acima citadas, é permitido, ainda, deduzir os custos dos medicamentos que requerem prescrição médica, à exceção da insulina, único medicamento que, segundo a legislação do país, é dispensado de prescrição, mas cuja despesa pode ser deduzida. Portanto, os gastos com a aquisição dos chamados medicamentos de prateleira, assim considerados os que podem ser vendidos sem receita médica, a exemplo de analgésicos, antitérmicos, fitoterápicos e vitaminas, não poderão ser deduzidos do IRPF.

Importa, também, analisar como o IRS realiza o controle sobre as deduções na base de cálculo do mencionado imposto. De fato, anualmente, como resultado de um esforço de modernização do IRS para estabelecer e implantar processos de gestão e práticas mais eficazes, com o uso das ferramentas da tecnologia da informação, o órgão consegue processar milhões de informações.

Na página eletrônica do IRS, há indicações de como as declarações (*returns*) são selecionadas para exame, o que é levado a efeito utilizando-se uma variedade de métodos, num esforço para identificar os promotores e participantes de operações de evasão de impostos.

Através do envio eletrônico de informações, o IRS obtém dados das empresas de cartão de crédito e outras que têm negócios com o contribuinte. Há, também, o uso de tecnologia de inteligência fiscal, em que os computadores do IRS selecionam possíveis “desvios” que sugerem declarações feitas incorretamente. Assim, através do escore do computador, algumas declarações são selecionadas para exame com base na pontuação obtida, já que os softwares atribuem a cada declaração analisada um retorno numérico, uma “pontuação”. O sistema de pontuação avalia o potencial de mudança, com base na experiência e informações que o IRS tem de declarações de anos passados daquele contribuinte.

Esse sistema é semelhante ao que o Brasil adota atualmente, com o *software* Harpia, desenvolvido nos Estados Unidos, “aprende” com o comportamento do contribuinte a analisar desvios padrão na declaração de um determinado exercício fiscal, tomando como base as de anos anteriores e efetivando o cruzamento com outras informações sobre o contribuinte constante do seu banco de dados. Ao fazer uso dele, com base nas declarações com maior

pontuação, o IRS seleciona algumas delas para auditoria e identifica os itens em que essas declarações são mais propensas a precisar de revisão.

No Canadá, a dedução de despesas com medicamentos também está regulamentada na legislação do imposto de renda, denominada *Income Tax Act* (ITA) e é bastante semelhante ao sistema adotado nos Estados Unidos.

No que diz respeito às despesas com saúde, o Canadá está na vanguarda, possibilitando que os contribuintes deduzam do imposto a pagar os diversos gastos necessários à manutenção da saúde, própria ou dos dependentes, geralmente se exigindo que a necessidade de realização da despesa seja comprovada por receita médica ou laudo.

Assim, são elegíveis para dedução, além das despesas com o pagamento de médicos, profissionais de saúde e despesas hospitalares, os gastos dispendidos, dentre outros, com a compra dos seguintes itens, normalmente com comprovação de receita médica ou laudos: ar condicionado para ser usado por portadores de doenças crônicas; filtro e purificador de ar para uso de pessoa com problema respiratório crônico grave ou um distúrbio do sistema imunológico crônico grave; custo com a compra e treinamento de cão guia para deficientes; impressoras Braille; equipamento para tomar notas em Braille; fraldas ou cuecas descartáveis para uma pessoa que é incontinente devido a uma doença; produtos alimentícios sem glúten para celíacos; elevador ou equipamento de transporte (*power-operated*) projetado exclusivamente para uso por uma pessoa com uma deficiência para permitir que possa acessar diferentes áreas de um edifício, entrar ou sair de um veículo, ou colocar uma cadeira de rodas ou em um veículo; adaptação de veículos; vacinas; despesas com perucas para uso da pessoa que sofreu queda de cabelo anormal devido a uma doença, acidente, ou tratamento médico, dentre outros⁴.

Quanto à dedução dos gastos com medicamentos, a sistemática utilizada pela legislação canadense é uma das mais benéficas ao contribuinte, já que segundo a lei do imposto de renda, podem ser deduzidos os gastos para sua aquisição, sem sujeição a limites, desde que sejam prescritos pelo médico para uso pelo paciente ou seu dependente legal, não sendo possível a dedução dos gastos com vitaminas ou suplementos, ainda que prescritos por um médico.

⁴ Disponível em <<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/tchncl/ncmtx/fls/s1/f1/s1-f1-c1-eng.html>> Acesso em 27 mai. 2017.

3.3 A dedução de despesas com medicamentos da base de cálculo do IRPF em Portugal.

Em Portugal, a Autoridade Tributária e Aduaneira, abreviadamente designada por AT, tem como objetivo administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, além de exercer o controle de fronteiras para fins fiscais e econômicos.

No país, o imposto que grava a renda é denominado Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), sendo aplicado à generalidade dos rendimentos dos contribuintes residentes em Portugal, incluindo os obtidos no estrangeiro, gravando, ainda, os ganhos daqueles que, apesar de não viverem no país, lá os obtêm ou optam por nele ser tributados. Atualmente, é regulamentado pelo Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), aprovado pelo Decreto -Lei n.º 442 -A, de 30 de novembro de 1988.

De acordo com o art. 78 do Código do IRS, são dedutíveis 15% das despesas de saúde do contribuinte e de seus agregados familiares, limitadas a 1.000 euros anuais, despesas essas que consistem na aquisição de bens e serviços, tais como com seguros de saúde; taxas moderadoras suportadas em consultas, hospitais e exames; despesas com medicamentos isentos de IVA ou sujeitos à taxa reduzida de 6%, despesas com produtos ortopédicos e médicos. No caso dos medicamentos, poderão ser deduzidos os que forem comprados acompanhados de receita médica.

Para efeitos da dedução, os sujeitos passivos estão obrigados a indicar no Portal das Finanças quais as faturas que titulam aquisições devidamente justificadas através de receita médica. Já os estabelecimentos públicos de saúde são obrigados a comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira, através de modelo aprovado por portaria, o valor das taxas moderadoras pagas pelos sujeitos passivos, cujos montantes são considerados para efeitos da dedução, bem como as prestações de serviços e transmissões de bens

Caso as despesas de saúde tenham sido realizadas fora do território português, pode o sujeito passivo comunicá-las através do Portal das Finanças, inserindo os dados essenciais da fatura ou documento equivalente.

No que diz respeito ao controle fiscal das deduções de despesas com saúde, mormente das deduções de medicamentos do IRS, importante passo foi dado a partir da publicação da Lei n.º 11/2012, de 8 de março, quando teve início a uma reforma substancial no modo em que é feita a prescrição médica.

Através dessa política pública, definiu-se um novo contexto para a utilização de medicamentos, em que o Governo, com o desígnio de implantar um papel estruturante na promoção da racionalidade e da sustentabilidade do Serviço Nacional de Saúde, passou a exigir que a prescrição médica seja por denominação comum internacional da substância ativa

prescrita, como forma de incentivar a utilização de medicamentos genéricos, estabelecendo, também, a obrigatoriedade de que a prescrição estabeleça expressamente a forma farmacêutica, a dosagem, a apresentação e a posologia. No que impacta especificamente nas deduções dos medicamentos, tem-se que a legislação facilita o controle fiscal, pois a partir desse novo contexto a prescrição médica passou a ser feita por meio eletrônico.

Atualmente, a matéria está regulamentada pela Portaria 224/2015, que estabelece o regime jurídico a que obedecem as regras de prescrição e dispensa de medicamentos e produtos de saúde e define as obrigações de informação a prestar aos utentes

O objetivo central do governo português, ao implantar essa política pública, foi o de garantir uma maior sustentabilidade ao Serviço Nacional de Saúde, sendo uma das medidas de controle da despesa pública com medicamentos, bem como objetivou uma maior economia para o bolso dos cidadãos, ao exigir que a prescrição médica seja por denominação comum internacional da substância ativa prescrita, como forma de incentivar a utilização de medicamentos genéricos. Como expressa o preâmbulo da então Portaria 137-A/2012, é indubitável que poderá contribuir fortemente para o controle fiscal das deduções de medicamentos, a partir da interligação do sistema de prescrição de medicamentos ao sistema informatizado da Autoridade Tributária.

A nova norma, instituída em 2015, vem no sentido de consolidar o alargamento e adaptação das regras do procedimento de prescrição dos medicamentos, os modelos das receitas médicas, bem como as condições de dispensa de medicamentos atualmente em vigor para a prescrição eletrônica, afastando o uso da receita em papel, além de que o conceito de receita é alargado, permitindo a prescrição simultânea de tipologias de medicamentos cuja coexistência na mesma receita não era anteriormente admitida, além de que, indica o preâmbulo da norma, *“o processo de emissão, transmissão e conservação de receitas desmaterializadas, deve garantir a autenticidade da sua origem, a integridade do seu conteúdo, a confidencialidade e a privacidade da informação”*⁵.

Comparando-se o sistema brasileiro de dedução de despesas com saúde da base de cálculo do IRPF com os critérios aplicados em países como Estados Unidos, Canadá ou Portugal, percebe-se que o Brasil ainda não adota, a contento, a capacidade contributiva aplicável ao IRPF, pois ao não permitir o abatimento de despesas essenciais à manutenção da saúde de base de cálculo da exação, a exemplo das despesas com saúde acima referenciadas e, em especial para fins desse estudo, despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte,

⁵ Disponível em <http://bit.ly/2r85Imz>. Acesso em 27 mai 2017.

tributa valores que não se compreende no conceito constitucional de renda, gravando o mínimo existencial do contribuinte.

4. REGULAMENTAÇÃO DA DEDUÇÃO DE DESPESAS COM MEDICAMENTOS ADQUIRIDOS PELO CONTRIBUINTE DA BASE DE CÁLCULO DO IRPF.

Nesse tópico, atinge-se a culminância do estudo, acerca da importância de que seja regulamentada a dedutibilidade das despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF.

A regulamentação do direito à dedução de medicamentos da base de cálculo do IRPF tem potencial para ocasionar alguns reflexos positivos, sejam relacionados à fiscalidade, como é o caso do potencial para promover o incremento na arrecadação de tributos incidentes sobre consumo, sejam de caráter extrafiscal, a exemplo da potencialidade para diminuição dos alarmantes índices de automedicação, na medida em que, para fins de dedução, houvesse a necessidade da compra do medicamento apenas com a apresentação da prescrição médica ou, ainda, poderia ocasionar a minimização dos efeitos da judicialização do direito à saúde, uma vez que, reconhecido o direito à dedução, muitos contribuintes deixariam de ingressar com demandas judiciais cujo objeto é o fornecimento de medicamentos.

De acordo com levantamento efetuado junto aos sítios eletrônicos da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, cerca de doze projetos envolvendo o assunto da dedução de medicamentos da base de cálculo do IR estão atualmente tramitando nas duas Casas do Congresso Nacional⁶.

A análise revelou, ainda, que muitos desses projetos de lei estão parados há muito tempo, aguardando pauta para apreciação pelas comissões que compõem as Casas Legislativas. Observou-se, ainda, casos de demora na emissão dos pareceres pelos relatores e, também, casos de arquivamento devido ao fim da legislatura, nos termos regimentais, o que leva à conclusão de que não há interesse do Governo Federal em garantir esse benefício ao contribuinte, aliado à falta de pressão por parte da sociedade, que não cobra de seus representantes o andamento e endosso às propostas.

Ocorre que na maioria desses projetos de lei que versam sobre a matéria da dedução de medicamentos da base de cálculo do IRPF, entende-se que a proteção ao mínimo

⁶ De acordo com a análise realizada, são os seguintes os projetos de lei em trâmite, no Senado Federal: PLS 74/2007, PLS 94/2007, PLS 470/2007, PLS 681/2007, PLS 138/2008, PLS 364/2008, PLS 465/2008 e PLS 12/2011. Na Câmara dos Deputados: PL 4014/2004, PL 5619/05, PL 2157/07, PL 7.898/2010. Alguns deles estão arquivados, em face do final da legislatura em que foram apresentados. Outros apresentam semelhanças entre si.

existencial do contribuinte não ficará assegurada, haja vista que têm caráter restritivo e, embora torne a tributação via IRPF um pouco menos regressiva, não garantem a observância à capacidade contributiva e à igualdade tributária, uma vez que algumas dessas proposições só contemplam parcela dos cidadãos contribuinte, sendo especificamente destinadas a beneficiar o contribuinte de idade mais avançada ou os aposentados e pensionistas.

Em que pese a relevância das proposições apresentadas, entende-se que são muito vagas, pois não explicitam que tipos de medicamentos são passíveis de dedução, nem tampouco o procedimento a ser adotado pelo contribuinte. Observa-se, ainda, que a previsão para instituição, através de outros instrumentos normativos de obrigações acessórias para subsidiar a fiscalização das deduções de medicamentos, não garantem a necessária exequibilidade à norma, que evitaria que o contribuinte se elidisse o pagamento do tributo com a inserção de deduções de medicamentos em situações não autorizadas por lei.

4.1 A necessidade da regulamentação da dedução de despesas com medicamentos da base de cálculo do IRPF: alicerces para construção de uma proposta.

A relutância do Estado em possibilitar a dedução de despesas com medicamentos da base de cálculo do IRPF ao argumento de que tal benefício não seria possível por razões de praticabilidade, devendo sobrepor-se o interesse público sobre o interesse particular ou, ainda, ao argumento de que aumentaria a sonegação, não se coaduna com os princípios constitucionais do mínimo existencial, da dignidade da pessoa humana, isonomia tributária, capacidade contributiva e vedação ao confisco. Tais argumentos não se constituem como argumentos válidos a permitir o esfacelamento de tais garantias fundamentais do contribuinte, pois essa situação não ultrapassa a análise da proporcionalidade.

Assim, em que pese reconhecer-se a importância da utilização dos instrumentos de praticabilidade no cenário contemporâneo de complexidade das relações sociojurídicas, o que se percebe, no atual contexto da administração tributária federal, é a utilização exacerbada e abusiva desses instrumentos, mesmo diante da ocorrência de situações em que seria possível estimar-se a capacidade contributiva do cidadão de uma maneira mais próxima à realidade sem que, com tal procedimento, se onerasse demasiadamente os custos da administração fiscal, o que leva a crer que está ocorrendo um comodismo por parte dos entes tributantes.

Estes, objetivando ampliar o volume arrecadatório, ao pretexto da necessidade sempre crescente de obter os recursos necessários ao custeio das suas atividades, ao utilizarem o argumento da complexidade das normas, da dificuldade de fiscalizar os contribuintes e da evasão fiscal; ao invés de coletar informações e dados acerca de atividades e negócios dos

contribuintes para subsidiar o cumprimento da obrigação jurídico-tributária, optam por conseguir junto ao sujeito passivo e a terceiros tais dados, a partir da obrigação de envio de informações em forma de dever instrumental, para subsidiar a administração tributária de elementos de controle, passando a não mais fiscalizar, mas efetuar o controle *a posteriori* dos negócios e atividades do contribuinte.

Essa postura é adotada pelo fisco, sobretudo, prevalecendo-se das “facilidades” que decorrem do uso das modernas ferramentas tecnológicas desenvolvidas para aperfeiçoar a fiscalização, em prol de uma sempre crescente arrecadação.

Ressalte-se que não se condena o avanço da tecnologia da informação a serviço do aperfeiçoamento da fiscalização tributária, pois as estatísticas dos resultados da arrecadação demonstram que, efetivamente, com o uso dos instrumentos da informatização e inteligência fiscais, a Receita Federal vem obtendo bons resultados no sentido de diminuir a sonegação e, ao mesmo tempo, tem conseguido ampliar o volume de recursos arrecadados, o que pode ser comprovado quando se observa a crescente arrecadação da União em termos de Imposto de Renda.

O que se critica, na realidade, é o fato de tais instrumentos tecnológicos serem utilizados tão somente em prol do Fisco, para melhorar a fiscalização e arrecadação, não sendo empregados em benefício do contribuinte para aferir melhor sua capacidade contributiva. É o que ocorre com a questão da dedutibilidade das despesas com medicamentos adquiridos diretamente pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF, espécie de abatimento que a Receita Federal do Brasil não permite, alegando razões de praticabilidade ao adotar o argumento de que seria muito complexa a fiscalização de tais despesas, de modo que a permissão para o abatimento de tal espécie de gastos do contribuinte poderia aumentar a sonegação no âmbito do referido imposto.

Sobre outro aspecto, se o poder público é obrigado a fornecer medicamentos ao cidadão, inclusive de alto custo, como já decidiu reiteradamente o STF⁷ em vários contextos, é um contrassenso impedir que o contribuinte que, com seus próprios meios, adquire o medicamento, possa abatê-lo de seu IRPF, exigindo que desvie parte desses recursos, que, repise-se, não constituem renda, mas compõem o mínimo existencial, para o pagamento do IRPF. Essa é uma medida desarrazoada e que não se compatibiliza com a ideia de justiça. Ao

⁷ Em data de 17 de março de 2010, o Plenário do STF, em sessão histórica deu início à construção de parâmetros para atuação judicial nesses casos, ao indeferir, por unanimidade, nove recursos interpostos pelo diversos entes federativos contra decisões judiciais que determinavam ao SUS o fornecimento de medicamentos de alto custo, bem como tratamentos não oferecidos pelo Sistema, a pacientes de doenças graves que recorreram ao Judiciário, todos sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes. (Confirmam-se as Suspensões de Tutela 175, 211 e 278; Suspensões de Segurança 3724, 2944, 2361, 3345 e 3355 e Suspensão de Liminar 47).

contrário, com a permissão de deduzir, deixa o contribuinte, inclusive, sobrecarregar o sistema público de saúde, que é quem deveria fornecer esses medicamentos necessários ao reestabelecimento da saúde ou controle dos estados patológicos.

Nesses termos, é um contrassenso a atitude do Estado frente ao contribuinte: além de não implantar de modo eficaz as políticas públicas de saúde, também proíbe o cidadão de abater as suas despesas com medicamentos do IRPF.

Ressalte-se que é inválido o argumento de que a existência da isenção ao IRPF incidente sobre os proventos de aposentadoria ou reforma percebidos por portadores de doenças graves⁸ supriria a necessidade de haver dedução de medicamentos da base de cálculo do imposto. Por tal argumento os contribuintes que tenham patologias não definidas na lei isentiva ou mesmo seus dependentes, ainda que portadores das doenças graves mencionadas na lei, não contemplados pela isenção, ficariam prejudicados em seu mínimo existencial pelo pagamento do IRPF incidente sobre valores que estão compõem o conceito constitucional de renda.

4.2 IRPF: dedução de despesas com medicamentos. Aspectos teóricos.

Entende-se que não se pode partir de critérios indefinidos para permitir a dedutibilidade de despesas, pois, diante das discussões que circundam a questão, é necessário estabelecerem-se alguns parâmetros, sejam doutrinários, jurisprudenciais, administrativos ou utilizados no direito comparado. Assim, as questões seguintes poderiam servir de orientação: Que medicamentos seriam passíveis de dedução? Todo e qualquer medicamento, incluindo os que não necessitam ser adquiridos com receita médica? Ou somente os de uso continuado, os de alto custo e os remédios para tratamento de doenças graves? Que contribuintes teriam direito a essa dedução de despesas? dentre outros questionamentos relacionados à matéria.

A construção de alguns parâmetros que pudesse fomentar o debate sobre a questão da dedução de despesas com medicamentos da base de cálculo do IRPF surgiu a partir da análise do contexto em que a matéria é tratada no direito comparado, relatadas anteriormente, sem, decerto, simplesmente tratar essa questão a partir de um transplante acrítico, para a realidade brasileira, de um “modelo” de dedução de despesas com medicamentos adotado alhures, em que subsistem diferentes condições sociais, políticas, econômicas e culturais, mas observando as peculiaridades brasileiras.

⁸ Confira o art. 6º, inciso XIV, da Lei 7.713/88.

Além disso, em face do grande desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial da temática da judicialização do direito à saúde, especificamente no que diz respeito à discussão acerca da obrigatoriedade do fornecimento gratuito de medicamentos pelo poder público e parâmetros para a atuação judicial, utilizou-se, para delinear-se os critérios necessários ao exercício do direito à dedução de despesas com medicamentos da base de cálculo do IRPF, alguns parâmetros que já são adotados pelo Poder Judiciário nos casos de ações judiciais que têm como objeto o fornecimento de medicamentos pelo poder público, especial da decisão do STF nos autos da Suspensão de Tutela 175, proferida em 17 de março de 2010, em que o Plenário do Tribunal, em sessão histórica, definiu critérios para o fornecimento de medicamentos de alto custo, bem como tratamentos não oferecidos pelo SUS a pacientes de doenças graves que recorreram ao Judiciário, todos sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes⁹.

Adotou-se, também, como vetor para o delineamento dos critérios propostos para a dedução de despesas com medicamentos da base de cálculo do IRPF, as determinações da Lei 12.401/2011 que, alterando Lei 8.080/1990¹⁰, para dispor sobre a assistência terapêutica e a incorporação de tecnologia em saúde no âmbito do SUS, estabeleceu alguns parâmetros para a inclusão de medicamentos no sistema público de saúde.

Quanto aos critérios em si, entende-se que a dedução em tela deveria contemplar somente *medicamentos*, assim compreendido como sendo o produto farmacêutico com finalidade profilática, curativa, paliativa ou para fins de diagnóstico¹¹, de forma a excluir outros insumos, instrumentos e materiais para uso médico, cirúrgico, hospitalar e laboratorial que possam, porventura, ser utilizados no tratamento de estados patológicos.

No que diz respeito aos tipos de medicamentos, compreende-se que, por razões de praticabilidade, não há como considerar dedutível a despesa com a compra de todo e qualquer medicamento. Assim ocorre em relação aos medicamentos de venda livre, considerados os que não precisam de prescrição médica para sua compra e utilização¹², já que seria muito difícil o controle fiscal nessas situações, tanto pelo contribuinte, que teria que guardar todas as

⁹ Confirmam-se as Suspensões de Tutela nº. 175, 211 e 278; Suspensões de Segurança nº. 3724, 2944, 2361, 3345 e 3355 e Suspensão de Liminar nº 47.

¹⁰ Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências.

¹¹ Segundo a Política Nacional de Medicamentos, aprovada pela Portaria/MS 3.916/1998 (Terminologia, item 30).

¹² Definidos no item 38 da Terminologia da Política Nacional de Medicamentos do Ministério da Saúde. São exemplos de medicamentos de venda livre, os antitérmicos, analgésicos, vitaminas, laxantes e descongestionantes nasais, que são usados para tratamento de sintomas leves, como febre, tosse, dor de cabeça, entre outros.

notas fiscais de compra e receitas médicas, incluindo a de um simples analgésico, se assim quisesse deduzir os gastos com sua aquisição da base de cálculo do IRPF, como, também, restaria inviabilizado o controle por parte do fisco, que teria que processar milhões de informações para aferir a legitimidade da dedução, como, por exemplo, de um mero analgésico para cefaleia.

Já quanto aos medicamentos utilizados para tratar doenças crônico-degenerativas, de uso contínuo, os medicamentos para tratar doenças graves/raras ou, ainda, os medicamentos de alto custo, definidos em regulamento, deveriam ter suas despesas abatidas da base de cálculo do IRPF.

Disciplina a Política Nacional de Medicamentos que doenças crônico-degenerativas são aquelas que apresentam evolução de longa duração, acompanhada de alterações degenerativas em tecidos do corpo humano¹³, cujos tratamentos empregam medicamentos de uso contínuo.¹⁴ Exemplos de doenças crônico- degenerativas muito comuns entre a população brasileira são o diabetes, o colesterol e a hipertensão, situações em que o paciente muitas vezes necessita tomar medicamentos continuamente, dispendendo somas significativas para efetuar o controle de tal estado patológico.

Estudos recentes mostram que um paciente com hipertensão gasta, em média, por mês, a quantia de R\$ 502,12 para tratar a doença, enquanto que o paciente diabético desembolsa R\$ 1.293,68. Já o paciente com colesterol elevado tem despesas da ordem de R\$ 531,75 mensais para controlá-lo adequadamente. O referido estudo demonstrou, ainda, que as despesas necessárias ao controle de mais de uma dessas doenças eleva-se consideravelmente (481%), podendo chegar até os R\$ 2.417,43, situação de pacientes que controlam, por exemplo, além da diabetes, hipertensão e o colesterol elevado¹⁵.

Desse modo, não se afigura condizente com a capacidade contributiva, mínimo existencial e isonomia tributária que o contribuinte que dispenda valores com a compra de medicamentos continuados para uso próprio ou seu dependente não possa abater tais despesas do seu Imposto de Renda.

¹³ Confira, a esse respeito, o item, 8 da Terminologia.

¹⁴ O item 32 da Terminologia da Política Nacional de Medicamentos define medicamento de uso contínuo como sendo “aqueles empregados no tratamento de doenças crônicas e ou degenerativas, utilizados continuamente” (Disponível em: < <http://bit.ly/QuT1MI> >. Acesso em: 26 maio 2017).

¹⁵ Esse estudo foi realizado pela empresa Orizon, líder na integração de prestadores de serviços com operadoras de assistência à saúde. Foi analisado, ao longo do ano de 2011, um recorte de 28 mil pacientes crônicos constantes do banco de dados da referida empresa, que contempla 17 milhões de beneficiários. Disponível em: < <http://bit.ly/Nw2kMI> > Acesso em 27 mai. 2017.

Já os medicamentos para tratamento de doenças graves e/ou raras, são aqueles definidos pela Política Nacional de Medicamentos de dispensação¹⁶ em caráter excepcional, utilizados para tratamento de tais tipos de doenças, sendo geralmente de custo elevado e cuja utilização atende a casos específicos. Esse é o caso, por exemplo, do medicamento denominado *Soliris*, indicado para amenizar as complicações de uma rara forma de anemia¹⁷ que ocasiona vários problemas que podem levar à morte, sendo considerado o tratamento clínico medicamentoso mais caro do mundo, de acordo com levantamento elaborado pela Revista *Forbes*, cada vidro de 30 mililitros custa mais de R\$ 11.000,00¹⁸, e há situações em que o gasto mensal com a sua aquisição pelo paciente ultrapassa a quantia de R\$ 70.000,00.

A lista contendo a relação dos medicamentos para tratamento de doenças graves, raras e/ou de alto custo¹⁹, para fins de dedução fiscal, deverá obedecer ao que disposto pela normatização do SUS para fornecimento de medicamentos padronizados no “Componente Especializado da Assistência Farmacêutica”, que provê o tratamento fármaco-terapêutico aos pacientes com indicação de uso de medicamento de alto valor unitário ou custo elevado devido ao uso continuado²⁰.

Desse modo, em todas essas situações, poderia haver a dedução do valor dispendido para sua compra, seja para utilização pelo contribuinte ou de seu dependente legal, sem limite de idade desse contribuinte, até o valor total do imposto pago.

Já os gastos com medicamentos que não estejam contemplados pelo “Componente Especializado da Assistência Farmacêutica”, nem sejam considerados de uso continuado, poderiam ser considerados numa dedução padrão de despesas com medicamentos. Isso abrangeria aquelas situações corriqueiras de compra de remédios que tratam doenças mais simples, mas que não tem venda livre. Em tais casos, para fixação dessa dedução padrão, para

¹⁶ Dispensação é o ato profissional farmacêutico de proporcionar um ou mais medicamentos a um paciente, geralmente como resposta à apresentação de uma receita elaborada por um profissional autorizado (ver item 7 da Política Nacional de Medicamentos).

¹⁷ Denominada hemoglobinúria paroxística noturna (HPN), que não está na lista de doenças graves da Lei 7.718/88 albergadas com a isenção do IRPF.

¹⁸ Fonte: Revista *Época*. Disponível em: < <https://glo.bo/1itfjYN> >. Acesso em 26 mai. 2017.

¹⁹ Aqui também se incluindo os medicamentos de uso continuado, já que por ter utilização ininterrupta, representam um valor alto.

²⁰ Normatizado anteriormente pela Portaria nº 2981, de 26 de novembro de 2009, atualmente a regulamentação do assunto é feita pela Portaria nº 1.554, de 30 de julho de 2013, que dispõe sobre as regras de financiamento e execução do Componente Especializado da Assistência Farmacêutica no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS). Disponível em <<http://bit.ly/2oJVvOM>> Acesso em 02 jun. 2017.

o contribuinte e cada um de seus dependentes, deveriam ser levados em consideração dados estatísticos sobre a compra de medicamentos pelos brasileiros²¹.

Seria importante, ainda, fixar como parâmetro para a permissão da dedução de despesas do IRPF, que o medicamento adquirido tivesse eficácia científica comprovada sobre sua qualidade, segurança e valor terapêutico.

Nesse contexto, o SUS, para orientar e direcionamento das políticas de medicamentos e de assistência farmacêutica adotadas no país, estabelece a implantação e a atualização da Relação Nacional de Medicamentos Essenciais (RENAME), como instrumento que permite a racionalização das ações no âmbito da assistência farmacêutica e o uso racional de medicamentos no contexto do sistema, sendo que a seleção dos medicamentos da RENAME baseia-se nas prioridades nacionais de saúde, bem como na segurança, na eficácia terapêutica comprovada, na qualidade e na disponibilidade dos produtos (BRASIL, 2010, p. 7).

Sendo assim, os gastos do contribuinte com medicamentos que constem da RENAME poderão ser elegíveis à dedução fiscal no IRPF, haja vista que os medicamentos que lá estão mencionados passaram por análises quanto à sua eficácia terapêutica.

Quanto a esse aspecto, reforça-se que no julgamento acórdão paradigma²², algumas questões foram consenso entre os Ministros do STF, dentre elas, a impossibilidade de o poder público custear tratamentos com medicamentos ainda em fase de testes pelos laboratórios, pois tal situação, além de obrigar o Estado a financiar toda e qualquer prestação de saúde existente, poderia ocasionar lesão grave à ordem administrativa, o que redundaria no comprometimento do SUS, prejudicando o atendimento médico à população como um todo.

Ressalte-se que isso não significa que, para haver o direito à dedução da despesa com medicamento, necessariamente o remédio deva constar da lista de medicamentos do SUS, pois o sistema público, devido à necessidade de seguir trâmites burocráticos e protocolos previstos em normas legais, demora a incluir novos medicamentos que já tenham eficácia garantida e que são há muito tempo adotados pelo setor de saúde privado.

Nesse sentido, o Ministro Gilmar Mendes destacou, com exatidão, na mesma decisão, que *“é preciso diferenciar os tratamentos puramente experimentais dos novos*

²¹ Segundo a Pesquisa Conta Satélite de Saúde - Brasil, realizada pelo IBGE, no ano de 2009, foi revelado que o cidadão brasileiro dispense R\$ 835,65 anuais por pessoa com bens e serviços de saúde. A pesquisa também revelou que a cada R\$ 100,00 gastos com saúde, R\$ 38,40 são dispendidos com a compra de medicamentos. Fonte: IBGE. Disponível em: <<http://glo.bo/ySrp4O>>. Acesso em: 17 mai. 2017.

²² Suspensão de Tutela Antecipada nº 175, AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2010, DJe-076, Divulg. 29-04-2010 Public. 30-04-2010 EMENT Vol-02399-01 P-00070. Disponível em: <<http://bit.ly/RIYAYR>> Acesso em 17 mai. 2017.

tratamentos ainda não testados pelo Sistema de Saúde brasileiro". Na primeira situação, como dito acima, não pode haver custeio público do medicamento. Já no segundo caso, *"é preciso que se tenha cuidado redobrado na apreciação da matéria. Como frisado pelos especialistas ouvidos na audiência pública, o conhecimento médico não é estanque, sua evolução é muito rápida e dificilmente acompanhável pela burocracia administrativa"*.

No que respeita a tal situação, entende-se que deveriam os pedidos de dedução ser analisados por técnicos da Secretaria da Receita Federal com formação específica na área médica, com base em evidências científicas, laudos e outros documentos, à semelhança do que atualmente ocorre na Previdência Social, em que existe a carreira de médico-perito para aferir o direito à percepção de benefícios.

Se a primeira vista poderia ser analisado como contrário à praticabilidade, esse procedimento administrativo necessário ao deferimento da dedução, no IRPF, dos gastos com medicamentos não constantes da relação do SUS, estatisticamente está demonstrado que, em relação ao total de medicamentos consumidos pelos cidadãos brasileiros - percentualmente são poucos ou que não estão contemplados nas relações do SUS e registrados na Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), de forma que, muito provavelmente, do volume total das deduções de despesas com medicamentos, em poucas situações será necessária a utilização desse procedimento (VIEIRA; ZUCCHI, 2007)²³.

Embora não devam necessariamente os medicamentos constar das listas do SUS para garantir o direito à dedução, devem estar registrados no país em conformidade com a legislação sanitária, atualmente regulada pela ANVISA, situação que não passou despercebida ao Ministro Gilmar Mendes no julgamento da multicitada Suspensão de Tutela Antecipada 175. De fato é proibido por lei o fornecimento de medicamento sem registro na ANVISA, estando tal proibição atualmente consignada no art. 19-T, da Lei 8.080/90, acrescentado pela Lei 12.401/2011.

Também se compreende que a compra de medicamentos dedutíveis poderá ser efetuada no exterior, situação em que deverá ocorrer o registro da importação na ANVISA, ressaltando-se, ainda, o aspecto de que o procedimento de importação já forneceria dados a

²³ Referida pesquisa constatou que 62% dos itens solicitados nas ações judiciais para aquisição de medicamentos integram as listas de medicamentos de programas do SUS, demonstrando, ainda que na grande maioria das situações de fármacos pleiteados através de ação judicial, existem evidências científicas comprobatórias da eficácia do seu uso, estando grande parte deles registrados na ANVISA (VIEIRA; ZUCCHI, 2007). Índice aproximado também foi evidenciado por outra pesquisa efetuada considerando o universo de ações judiciais, que solicitavam medicamentos, contra o Estado do Rio de Janeiro, onde ficou demonstrado que em apenas 30,8% das situações o medicamento requerido não estava previsto nas listas do SUS (MESSER, 2005)

que, posteriormente, poderiam ser cruzados pela Receita Federal para aferir os valores dos medicamentos.

4.3 A compatibilização entre o direito à dedução de despesas com medicamentos e a praticabilidade tributária.

Outro aspecto deveras importante que não se percebe suficientemente claro nos projetos de lei analisados que versam sobre a temática da dedução das despesas com medicamentos da base de cálculo do IRPF, diz respeito à compatibilização do direito do contribuinte de deduzir tais despesas com as exigências da praticabilidade, pois, diante da complexidade do mundo moderno, não se pode prescindir de leis que sejam exequíveis.

Entende-se que para o contribuinte ter direito a deduzir as despesas com medicamentos, esses necessariamente deveriam ser prescritos por profissional habilitado.

Para maior controle da Administração Tributária, o contribuinte deverá conservar a receita do medicamento cuja despesa serviu como elemento redutor da base de cálculo do IRPF pelo prazo de prescrição do tributo, bem como a Nota Fiscal Eletrônica de compra do medicamento.

Ainda para tornar o controle fiscal sobre as deduções mais efetivo, compreende-se que nos casos de medicamentos de alto custo, definidos em regulamento, para ter o direito à dedução de despesas no IRPF, o contribuinte somente poderá comprá-los com retenção de receita, prescrita na quantidade exata a ser utilizada por aquele determinado contribuinte, tal como atualmente ocorre com a venda de medicamentos sujeitos a controle especial. Isso porque a dedução de despesas com remédios de alto custo, se não for bem controlada pelo Fisco, poderá ocasionar um grande impacto na diminuição da arrecadação do imposto, haja vista que os percentuais a serem abatidos do imposto a partir do gasto com tal tipo de medicamento, como o seu próprio nome já designa, pode suggestionar o contribuinte a querer elidir a administração tributária, permitindo o abatimento do IRPF do valor que ele realmente dispendeu para a manutenção de sua saúde, evitando-se o comércio clandestino de medicamentos, pois, do contrário, o contribuinte que paga IRPF poderia adquirir quantidade superior ao que necessita, abater toda a despesa efetuada e, além disso, vender o “excedente” a outro paciente, problema que também acontece em algumas situações de fornecimento de remédio pelo poder público por determinação judicial em que não há uma delimitação no provimento jurisdicional, da quantidade necessária àquele paciente que o recebe.

De um ponto de vista mais técnico, para possibilitar a dedução, no IRPF, das despesas com medicamentos, seria necessário, ainda, adaptar toda a sistemática da DIRPF, para incluir no ambiente virtual de preenchimento da declaração outros campos para informação de quais os medicamentos de valores sujeitos à dedução foram adquiridos no ano fiscal, inclusão do número da nota fiscal de compra e do CNPJ da farmácia onde foi adquirido o remédio. Tudo isso, para possibilitar o controle fiscal. Poder-se-ia pensar, também, na padronização da sistemática de prescrição de medicamentos, à semelhança do sistema que implantado em Portugal.

Em que pesem os argumentos normalmente utilizados pelo fisco de que se afigura impossível a permissão de deduzir despesas com medicamentos devido à possibilidade de aumentar a sonegação, é de notar-se que esse argumento não convence. Sua adoção não prejudica o controle da administração Fiscal sobre as atividades e negócios do sujeito passivo, pois a regulamentação do abatimento de tal espécie de despesas poderia ensejar a criação de obrigações acessórias, objetivando o controle fiscal para evitar a ocorrência dessa consequência.

A construção teórica desenvolvida analisou, sobretudo, o atual contexto da informatização tributária no Brasil, que permite, a partir dos meios da TI hoje disponíveis e utilizados pela RFB para outras finalidades de controle, que seja aferida a capacidade contributiva mais próxima o possível da realidade no que toca à possibilidade de dedução de despesas com medicamentos.

De outro modo, essa regulamentação não oneraria de forma exacerbada os custos da administração fiscal, que caem significativamente com a utilização dos instrumentos da tecnologia da informação a serviço da fiscalização tributária, pois a tecnologia que possibilita o controle fiscal já está em pleno uso pela Receita Federal, possibilitando o cruzamento de outros dados e informações relacionadas à administração do IRPF e de outros tributos federais e não necessário investir-se demasiadamente em novos equipamentos e programas, podendo ocorrer a tributação via Imposto de Renda.

Sob outra ótica, a instituição de nova obrigação acessória que possibilite ao fisco o controle da utilização das deduções de medicamentos, por exemplo, deve instituir para as farmácias o dever de informar, mensalmente, utilizando-se dos recursos da TI, com o envio através da internet, da relação de contribuintes, com respectivo número do CPF, que adquiriram medicamentos sujeitos à dedução e informar qual o medicamento adquirido, número da nota fiscal, valor do medicamento adquiridos, dentre outros dados, previstos na norma, que possam auxiliar nesse controle, o que não onera sobremaneira esse terceiro, pois,

atualmente é corriqueira a exigência do cumprimento de outras obrigações acessórias semelhantes pela pessoa jurídica, que tem que cumprir o dever de transmitir declarações, munindo o fisco de informações que possibilitam a realização do cruzamento de dados a partir da utilização dos modernos computadores e softwares, que fazem parte do contexto contemporâneo de informatização e inteligência fiscal.

Ademais, os estabelecimentos farmacêuticos já têm como rotina sanitária efetuar a escrituração, junto ao Sistema Nacional de Gerenciamento de Produtos Controlados (SNGPC), das receitas com medicamentos vendidos com retenção de receita²⁴, bem como o registro de medicamentos sujeitos ao controle especial²⁵.

Portanto, o registro e informação à SRF acerca das vendas de medicamentos passíveis de ter os valores deduzidos no IRPF pouco alteraria na rotina dos estabelecimentos farmacêuticos, já que atualmente adotam parâmetros semelhantes em relação à fiscalização sanitária.

Assim, com a possibilidade gerada pelos avanços da informatização e inteligência fiscais, parte-se de pressuposto que a criação de diversas obrigações acessórias que auxiliam ao fisco permitindo o cruzamento de informações e que são atualmente imprescindíveis para possibilitar uma fiscalização mais eficiente e, conseqüentemente, gerar uma maior arrecadação, é um caminho do qual não mais se pode retroagir. Então, por que não utilizá-las para aferir a real capacidade contributiva?

A criação dessa obrigação acessória é, pois, instrumento imprescindível no contexto da regulamentação do direito à dedução, eis que possibilita à Receita Federal cruzar tais dados e aferir a legitimidade da dedução, de modo que a lei passaria a ser aplicável às situações padrão, objeto de fiscalização.

Devido à utilização de modernas tecnologias da informação no acompanhamento, pelo Fisco, do cumprimento da obrigação tributária e da realização de despesas pelo contribuinte para fins de dedução, seria mais difícil que esse contribuinte conseguisse diminuir a base de cálculo do IRPF de forma fraudulenta, como ocorria, na mesma situação, há alguns anos. Vê-se hoje, que diante das várias possibilidades de cruzamento de dados que podem ser adotadas, as inconsistências nas deduções verificadas pelo sistema informatizado são detectadas e informadas ao contribuinte para que esse efetue, se for o caso, a retificação devida para não cair na temida “malha fina”.

²⁴ Regulamentado pela Resolução RDC 20/2011.

²⁵ Conforme Portaria 344/1998- ANVISA, que dispõe sobre a regulamentação de medicamentos sujeitos a controle especial.

É necessário, pois, para atender-se aos imperativos de justiça tributária, que seja alterada essa realidade para permitir a dedução das despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF, pois, da forma hoje prevista, a legislação que permite a dedução de tais despesas apenas quando integrantes de conta emitida por estabelecimento hospitalar, fere a isonomia tributária, pois desiguala contribuintes em idêntica situação, além de descumprir com os mandamentos constitucionais da capacidade contributiva, mínimo existencial e vedação ao confisco, eis que tributa valores que não se inserem no conceito constitucional de renda.

Considerada medida de justiça tributária, a regulamentação da dedução de despesas com medicamentos tem potencial para acarretar alguns efeitos extrafiscais, a exemplo da diminuição dos alarmantes índices de automedicação, além de possibilitar o incremento da arrecadação de tributos incidentes sobre o consumo, a exemplo do ICMS e de poder contribuir para a minimização dos efeitos da judicialização do direito à saúde.

5. CONCLUSÕES

A atual legislação do IRPF, ao não contemplar a dedução de despesas com medicamentos adquiridos diretamente pelo contribuinte da base de cálculo do imposto, fere os princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, da isonomia tributária, dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial, sendo necessário o marco regulatório, por imperativo de justiça tributária.

Muitos dos argumentos utilizados para não se permitir legalmente tal espécie de dedução de despesas, por motivo de praticabilidade tributária, são inconsistentes e não se compatibilizam com o princípio da proporcionalidade, de modo que a não permissão do abatimento das despesas com medicamentos é medida ilegítima e inconstitucional por amesquinhar direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, não bastando ao fisco, para legitimar seja a existência de mecanismos de execução simplificada, seja a não permissão de abatimento de certas despesas, fundamentá-los no princípio da praticabilidade, alegando mera dificuldade de fiscalização ou perdas arrecadatórias.

Para permitir o direito à dedução, deveriam ser utilizados parâmetros apontados pela doutrina, os utilizados no direito comparado e na jurisprudência, sobretudo os que já são adotados pelo Poder Judiciário nos casos de ações que têm como objeto o fornecimento de medicamentos pelo poder público, bem como poder-se-ia instituir meios de controle utilizando-se dos recursos da tecnologia da informação (TI), sem gerar custos exacerbados

para a administração tributária, para o contribuinte ou terceiros sujeitos à obrigações acessórias. Com isso, a lei passaria a ser aplicável às situações padrão objeto de fiscalização.

A regulamentação do direito à dedução de medicamentos da base de cálculo do IRPF tem potencial para ocasionar alguns reflexos positivos, sejam relacionados à fiscalidade, como é o caso do potencial para promover o incremento na arrecadação de tributos incidentes sobre consumo, sejam de caráter extrafiscal, a exemplo da potencialidade para diminuição dos alarmantes índices de automedicação, na medida em que, para fins de dedução, houvesse a necessidade da compra do medicamento apenas com a apresentação da prescrição médica ou, ainda, poderia ocasionar a minimização dos efeitos da judicialização do direito à saúde, uma vez que, reconhecido o direito à dedução, muitos contribuintes deixariam de ingressar com demandas judiciais cujo objeto é o fornecimento de medicamentos.

É necessário, pois, para atender-se aos imperativos de justiça tributária, que seja alterada essa realidade com a previsão de um marco regulatório que permita a concretização dos magnos valores inseridos na Constituição da República, para sobrelevar o princípio solar da dignidade da pessoa humana e dar concretude à consigna de berço constitucional de que a saúde é um direito de todos e um dever do Estado.

6. REFERENCIAIS

BRASIL. ANVISA. **Portaria n.º 344**, de 12 de maio de 1998. Aprova o Regulamento Técnico sobre substâncias e medicamentos sujeitos a controle especial. Disponível em: < <http://bit.ly/2saWg4U>>. Acesso em: 26 maio 2017.

BRASIL. ANVISA. **Resolução RDC n.º 20**, de 05 de maio de 2011. Dispõe sobre o controle de medicamentos à base de substâncias classificadas como antimicrobianos, de uso sob prescrição, isoladas ou em associação. Disponível em: < <http://bit.ly/2rEtLtJ>>. Acesso em: 26 maio 2017.

BRASIL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Portaria n.º 3.916**, de 30 de outubro de 1998. Aprova a Política Nacional de Medicamentos. Disponível em: < <http://bit.ly/QuT1MI> >. Acesso em: 26 maio 2017.

BRASIL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Portaria n.º 1.554**, de 30 de julho de 2013. Dispõe sobre as regras de financiamento e execução do Componente Especializado da Assistência Farmacêutica no âmbito do Sistema Único de Saúde (SUS). Disponível em: <<http://bit.ly/2oJVvOM>> Acesso em: 02 jun. 2017.

BRASIL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. **Portaria n.º 2981**. Aprova o Componente Especializado da Assistência Farmacêutica. Diário Oficial da União, 01 dez. 2009.

BRASIL. MINISTÉRIO DA SAÚDE. Ministério da Saúde. Secretaria de Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos. Departamento de Assistência Farmacêutica e Insumos Estratégicos. **Relação nacional de medicamentos essenciais**: Rename. Ministério da Saúde, Secretaria de

Ciência, Tecnologia e Insumos Estratégicos, Departamento de Assistência Farmacêutica e Insumos Estratégicos. 7. ed., Brasília: Ministério da Saúde, 2010.

BRASIL. **Lei nº 7.713**, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: < <http://bit.ly/U3IZ3Y> >. Acesso em: 17 mai 2017.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 181.636-1**, Brasília, DF, 16 de abril de 2002. Disponível em: < <http://bit.ly/P7mQB9> >. Acesso em 27 mai 2017.

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Suspensão de Tutela Antecipada nº 175**, Relator(a): Min. GILMAR MENDES. Brasília, 17 mar 2010. Disponível em: < <http://bit.ly/RIYAYR> > Acesso em 27 mai. 2017.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei nº 7.898/2010**. Disponível em: < <http://bit.ly/Ny4JQL> > Acesso em 16 mai. 2017.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei nº 2157/07**. Disponível em: < <http://bit.ly/PJLvMB> > Acesso em 16 mai. 2017.

BRASIL. CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei nº 4014/2004**. Disponível em: < <http://bit.ly/PiY7pF> > Acesso em 16 mai. 2017.

BRASIL. SENADO FEDERAL. **Projeto de Lei nº 12/2011**. Disponível em: < <http://bit.ly/U6EiX5> > Acesso em 27 mai. 2017.

BRASIL. SENADO FEDERAL. **Projeto de Lei nº 147/2011**. Disponível em: < <http://bit.ly/Rhmy7z> > Acesso em: 27 mai. 2017.

CANADÁ. Canada Revenue Agency. **Income Tax Folio (S1-F1-C1, Medical Expense Tax Credit)**. Disponível em <<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/tchncl/ncmtx/fls/s1/f1/s1-f1-c1-eng.html>> Acesso em: 27 mai. 2017

MESSEDER, Ana Márcia; OSORIO-DE-CASTRO, Claudia Garcia Serpa; LUIZA, Vera Lucia. **Caderno Saúde Pública**, v. 21, n. 2, Rio de Janeiro, mar./abr. 2005. Disponível em: <<http://bit.ly/TtFVfq>>. Acesso em 27 mai. 2017.

ORIZON. [**Gastos com Medicamentos**]. Disponível em: < <http://bit.ly/Nw2kMI> > Acesso em: em 27 ago. 2017.

PORTUGAL. Ministério da Saúde. **Portaria n.º 224/2015**, de 27 de maio de 2015. Estabelece o regime jurídico a que obedecem as regras de prescrição e dispensa de medicamentos e produtos de saúde e define as obrigações de informação a prestar aos utentes. Diário da República n.º 144/2015, Série I de 2015-07-27. Disponível em: <<http://bit.ly/2r85Imz>>. Acesso em: 27 mai. 2017.

RETTLIG, Charles. At-a-Glance: The Internal Revenue Service, its Mission and Function. **Journal of Tax Practice & Procedure**. Aug-Set/2006, p. 60-70. Disponível em: <<http://bit.ly/RvleCd>>. Acesso em 02 jun. 2017.

SEGATTO, Cristiane. O paciente de R\$ 800 mil. Revista Época. 16 mar. 2012. Disponível em: < <https://glo.bo/1itfjYN> >. Acesso em 26 mai. 2017.

SPITZ, Clarice. Saúde pesa mais no bolso do cidadão do que do governo. O Globo, 18 jan. 2012. Disponível em: <<http://glo.bo/ySrp4O>>. Acesso em: 17 mai 2017.

UNITED STATES. Department of the Treasury. Internal Revenue Service. **Publication 502: Medical and Dental Expenses (Including the Health Coverage Tax Credit)**. Disponível em: <<http://1.usa.gov/2DQ4Q5>>. Acesso em 17 mai. 2017.

VASCONCELOS, Inessa da Mota Linhares. O princípio da praticabilidade e os limites de sua aplicação no Direito Tributário. In: MENDONÇA, Lírida C. A.(org). **A Teoria constitucional tributária em evidência**. Fortaleza: EdUECE/UNIFOR, 2010, p. 151-176.

_____. **Efetivação da Justiça Tributária:** a constitucionalidade da dedução de despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF. Tese (Doutorado) – Universidade de Fortaleza, 2012.

VIEIRA Fabiola Sulpini; ZUCCHI, Paola. Ações judiciais e política de medicamentos. **Revista Saúde Pública.** v. 41, n. 2, p. 214-222, abr/2007.