

**XXVI ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI BRASÍLIA – DF**

DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II

DANIELA MENENGOTI RIBEIRO

EDINILSON DONISETE MACHADO

LUCAS GONÇALVES DA SILVA

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

Direitos e garantias fundamentais II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Daniela Menengoti Ribeiro; Edinilson Donisete Machado; Lucas Gonçalves da Silva - Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-446-4

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

Tema: Desigualdade e Desenvolvimento: O papel do Direito nas Políticas Públicas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Cidadania. 3. Sociedade Plural.

4. Garantias. XXVI Encontro Nacional do CONPEDI (26. : 2017 : Brasília, DF).

CDU: 34



XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II

Apresentação

O XXVI Encontro Nacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito – em parceria com o Curso de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, da UNB - Universidade de Brasília, Universidade Católica de Brasília – UCB, Centro Universitário do Distrito Federal – UDF e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP, ocorreu na Capital Federal entre os dias 19 e 21 de julho de 2017 e teve como tema central "DESIGUALDADES E DESENVOLVIMENTO: O papel do Direito nas políticas públicas”.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que produzem obras agregadas sob o tema comum do mesmo.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção com fundamento nos temas apresentados.

No caso concreto, o Grupo de Trabalho DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II, coordenado pelos professores Daniela Menengoti Ribeiro, Edinilson Donisete Machado e Lucas Gonçalves da Silva, foi palco da discussão de trabalhos que ora são publicados, tendo como fundamento textos apresentados que lidam com diversas facetas deste objeto fundamental de estudos para a doutrina contemporânea brasileira.

Como divisões possíveis deste tema, na doutrina constitucional, o tema dos direitos fundamentais tem merecido atenção de muitos pesquisadores, que notadamente se posicionam em três planos: teoria dos direitos fundamentais, direitos fundamentais e garantias fundamentais, ambos em espécie.

Logo, as discussões doutrinárias trazidas nas apresentações e debates orais representaram atividades de pesquisa e de diálogos armados por atores da comunidade acadêmica, de diversas instituições (públicas e privadas) que representam o Brasil em todas as latitudes e longitudes, muitas vezes com aplicação das teorias mencionadas à problemas empíricos, perfazendo uma forma empírico-dialética de pesquisa.

Com o objetivo de dinamizar a leitura, os artigos foram dispostos considerando a aproximação temática:

1. LAICIDADE ESTATAL, LIBERDADE RELIGIOSA E RECONHECIMENTO: A POLÊMICA SOBRE A PROIBIÇÃO DO USO DE ROUPAS RELIGIOSAS DURANTE O HORÁRIO DE TRABALHO

2. PRISÕES CAUTELARES E PRESUNÇÃO DE CULPA: NOTAS HISTÓRICAS SOBRE ESTA DIALÉTICA NO DIREITO PROCESSUAL PENAL BRASILEIRO

3. O DIREITO FUNDAMENTAL À INIMPUTABILIDADE PENAL ETÁRIA

4. PRINCÍPIO DA IGUALDADE: IGUALDADE MATERIAL E CRITÉRIO DE DISCRIMINAÇÃO LÍCITA PARA UNIVERSALIDADE DO ACESSO AO SERVIÇO PÚBLICO

5. RESPONSABILIDADE CIVIL E O ESTADO DE COISAS INCONSTITUCIONAL NO SISTEMA CARCERÁRIO BRASILEIRO

6. LIMITES CONSTITUCIONAIS À REGULAMENTAÇÃO DO DIREITO FUNDAMENTAL À LIBERDADE DE REUNIÃO PELO LEGISLADOR ORDINÁRIO

7. O DIREITO À MANIFESTAÇÃO E A REPRESSÃO DO ESTADO EM NOME DA SEGURANÇA NACIONAL: UMA REFLEXÃO SOBRE OS MOVIMENTOS DE PROTESTO NO BRASIL.

8. O DIREITO À EXISTÊNCIA DIGNA NA SOCIEDADE SOLIDÁRIA E A CATEGORIZAÇÃO DE PESSOAS

9. DIREITOS FUNDAMENTAIS DE SEGUNDA GERAÇÃO E A TRIBUTAÇÃO DA RENDA

10. A INCONSTITUCIONALIDADE DO LIMITE DE DEDUÇÃO DAS DESPESAS EDUCACIONAIS NO IRPF E A TUTELA JURISDICIONAL PARA A CONCRETIZAÇÃO DO DIREITO FUNDAMENTAL À EDUCAÇÃO.

11. A APLICABILIDADE DO INCIDENTE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NAS EXECUÇÕES FISCAIS COMO FORMA DE

EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS VOLTADO AO CONTRIBUINTE DEVEDOR

12. OS DESAFIOS DA JURISDIÇÃO PROCESSUAL EM FACE DA CONSTANTE BUSCA POR SEGURANÇA JURÍDICA: O FENÔMENO DA JUDICIALIZAÇÃO NOS CASOS DE FIM DE VIDA

13. DIREITO FUNDAMENTAL À SAÚDE COMO DIREITO UNIVERSAL

14. UMA LEITURA ATUAL DO TRATAMENTO JURÍDICO DO DIREITO À VIDA SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

15. A RELATIVIZAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA AUTODETERMINAÇÃO DOS POVOS E DA NÃO-INTERVENÇÃO EM FACE DA SUPREMACIA DO PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA NAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS

16. A RELAÇÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS DO MÍNIMO EXISTENCIAL E A RESERVA DO POSSÍVEL E OS INSTRUMENTOS DE CONTROLE DE QUALIDADE DO AR

17. DIREITO FUNDAMENTAL À LIBERDADE DE LOCOMOÇÃO DE PESSOAS COM DEFICIÊNCIA: A RESERVA DO POSSÍVEL E O MÍNIMO EXISTENCIAL

18. DIREITO HUMANO FUNDAMENTAL À PROPRIEDADE URBANA NA PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL: ANÁLISE DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL

19. A AÇÃO POPULAR COMO MECANISMO ADEQUADO GARANTIDOR DO DIREITO DE PROTEÇÃO AO PATRIMÔNIO PÚBLICO CONSAGRADA PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA E A ANÁLISE QUANTO A LEGITIMIDADE ATIVA SECUNDÁRIA DO MINISTÉRIO PÚBLICO

Destaca-se que além da rica experiência acadêmica, com debates produtivos e bem-sucedidas trocas de conhecimentos, o Grupo de Trabalho DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS II também proporcionou um entoadado passeio pelos sotaques brasileiros, experiência que já se tornou característica dos eventos do CONPEDI, uma vez que se constitui atualmente o mais importante fórum de discussão da pesquisa em Direito no Brasil, e, portanto, ponto de encontro de pesquisados das mais diversas regiões do Brasil.

Por fim, reiteramos nosso imenso prazer em participar da apresentação desta obra e do CONPEDI e desejamos boa leitura a todos.

Profa. Dra. Daniela Menengoti Ribeiro - Unicesumar

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM e UENP

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS

DIREITOS FUNDAMENTAIS DE SEGUNDA GERAÇÃO E A TRIBUTAÇÃO DA RENDA

FUNDAMENTAL RIGHTS OF SECOND GENERATION AND INCOME TAXES.

**Milena Zampieri Sellmann
Suhel Sarhan Junior**

Resumo

O Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva impõe que a tributação seja pautada pela aptidão econômica do contribuinte. O imposto sobre a renda tem como fato gerador auferir “renda e proventos de qualquer natureza”, incidindo sobre acréscimos patrimoniais. A aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva ao imposto determina sua incidência sobre o saldo positivo resultante do confronto entre ingressos e despesas. São direitos fundamentais sociais de segunda geração a educação e saúde, os quais são deveres do Estado. Quando há na legislação limitações para dedução destas despesas ocorre violação ao Princípio da Capacidade Contributiva e aos direitos fundamentais de segunda geração.

Palavras-chave: Tributação da renda, Direitos fundamentais, Segunda geração

Abstract/Resumen/Résumé

The Constitutional Principle of Contributory capacity requires that the taxation be guided by the economic condition of the taxpayer. The income tax has as generating event "income and earnings of any nature". The tax application of the Principle of Contributory capacity determines its incidences over the positive balance between income and expenses confrontation. They are social rights of the second generation to education and health, which are state duties. When there are limitations in the legislation for the deduction of such costs there is violation of the Principle of Contributory capacity and fundamental rights of the second generation.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxation of income, Fundamental rights, Second generation

INTRODUÇÃO

Os Direitos e Garantias Fundamentais estão previstos na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, no Título II, estando divididos em: direitos e deveres individuais e coletivos, direitos sociais, direitos de nacionalidade, direitos políticos e partidos políticos.

Deriva dos ensinamentos doutrinários a divisão dos Direitos e Garantias Fundamentais em quatro gerações, dentre as quais, são definidos como de segunda geração: os direitos sociais, econômicos e culturais, com fulcro a proteger a igualdade material.

O artigo 6º da Magna Carta elenca os direitos sociais como o direito a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados. Consubstanciam-se em deveres do Estado para com a sua população a fim de garantir o direito todos os direitos no artigo previsto, sendo imprescindível a adoção de medidas afirmativas com o fulcro de concretizá-los.

Em sede de tributação da renda, ou seja, tratando-se da incidência do Imposto sobre a Renda, imposto federal que incide sobre acréscimos patrimoniais, é de suma importância que a legislação estabeleça mecanismos que façam com que a sistemática da incidência da exação permita a dedução das receitas auferidas das despesas necessárias para a concretização dos direitos fundamentais sociais de segunda geração.

Sendo assim, é necessário que seja possível o desconto dos gastos realizados com a educação e saúde para se alcançar a renda efetivamente tributável. Somente dessa maneira será possível cumprir o Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no artigo 145, 1º, da Constituição Federal, o qual comina que a tributação seja pautada pela aptidão econômica do contribuinte, ou seja, que ele contribua para as despesas públicas na medida de sua possibilidade financeira.

A aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva ao imposto sobre a renda determina sua incidência não sobre meros ingressos financeiros, mas sobre o saldo positivo resultante do confronto entre ingressos e despesas, sendo que destas deverão elencados os gastos com saúde e educação, direitos sociais que são deveres do Estado.

Ocorre que a legislação do imposto federal determina limites para o abatimento da renda das despesas realizadas para a satisfação dos direitos sociais à saúde e educação, o que restará demonstrado ser inconstitucional.

Para tanto, o presente trabalho, por primeiro, analisará os Direitos e garantias fundamentais para posteriormente vislumbrar os Direitos fundamentais sociais, bem como sua relação com a tributação da renda. Examinará o Princípio da Capacidade Contributiva, a sua aplicação ao imposto sobre a renda para, por fim, tratar da concretização dos direitos fundamentais de segunda geração (saúde e educação) na tributação da renda.

1 Direitos e Garantias Fundamentais.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, conhecida como cidadã, preocupou-se em albergar direitos e garantias fundamentais, a fim de garantir o mínimo de dignidade à pessoa humana, à inviolabilidade de domicílio, à liberdade de associação (direitos individuais, conhecidos como de primeira geração), bem como definir deveres do Estado para a concretização do mínimo existencial para que o Brasil fosse um Estado social (direitos fundamentais sociais, conhecidos como de segunda geração).

Isso se deve, principalmente, ao momento político no qual a Constituição foi promulgada, em que o Brasil acabara de passar por Ditadura Militar, que infringia todas as liberdades individuais e também sociais, marcada pela opressão, pela tortura e por punições arbitrárias, políticas e, muitas vezes, não emanadas por um tribunal de direito.

Por isso, não diferente poderia ser a enorme preocupação do atual texto constitucional em trazer à baila tais prerrogativas como cláusulas pétreas, direitos que não podem ser restringidos dos cidadãos brasileiros, tanto que, além de listar os direitos e garantias fundamentais de primeira, segunda e terceira geração (artigos 5º e seguintes da CRFB), o art. 1º do texto constitucional traz como fundamento da República o respeito à dignidade da pessoa humana, vejamos:

Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Marcelo Novelino explica que “a expressão direitos fundamentais surgiu na França, em 1770, no movimento político e cultural que deu origem à Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789”. (2012, p. 395)

Os Direitos e Garantias Fundamentais, portanto, nascem para albergar proteções à dignidade da pessoa humana, assim como os Direitos Humanos.

No entanto, há uma clara distinção entre ambos, na medida em que o primeiro é norma interna de um Estado, geralmente previsto em sua Constituição, ao passo que o segundo vem previsto em Tratados e Convenções Internacionais.

Não obstante o Brasil prestigiar em seu texto constitucional os Direitos Fundamentais, não deixa de lado também a adesão aos tratados internacionais que versem sobre Direitos Humanos que, em regra, são normas internacionais, mas que podem ser incorporados ao ordenamento jurídico nacional com força de norma constitucional, caso sejam aprovados de acordo com o quórum e o processo legislativo da emenda constitucional, qual seja: aprovação em dois turnos nas duas casas do Congresso Nacional (Câmara e Senado), conforme prevê artigo 5º, inciso LXXVIII, §3º, da CF:

Art.5º. (...)
inciso LXXVIII (...)
§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

É de se notar que a preocupação em trazer aos brasileiros às garantias internacionais relacionadas aos Direitos Humanos, além dos Direitos Fundamentais já consagrados internamente, é tanta importância que eles podem ingressar no ordenamento jurídico brasileiro com força de norma constitucional.

Atualmente, os Direitos e Garantias Fundamentais estão previstos na Constituição Federal de 1988, no Título II, estando divididos em: **direitos e deveres individuais e coletivos, direitos sociais, direitos de nacionalidade, direitos políticos e partidos políticos.**

Pedro Lenza ensina que:

Nos termos do artigo 5º, §1º, as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata. Trata-se, portanto, de regra que naturalmente comporta exceções trazidas pelo constituinte originário (...). (2010, p.743)

Como características destas garantias fundamentais tem-se a universalidade (na medida que se aplicam a todos os cidadãos), à dignidade da pessoa humana (trazer o mínimo existencial para vida digna), a liberdade, que conduz a existência de um núcleo mínimo de proteção ao ser humano que deve estar presente em toda e qualquer sociedade, a estoricidade (são direitos históricos por terem surgido em épocas diferentes e por terem seu conteúdo alterado com o passar do tempo), a inalienabilidade (são intransferíveis, inegociáveis e

indisponíveis), a imprescritibilidade (são direitos que não podem ser alcançados pela prescrição) e irrenunciabilidade (são direitos que não admitem renúncia à sua titularidade).

A Doutrina, a fim de organizar os estudos a respeito dos Direitos e Garantias Fundamentais, costuma dividi-los em quatro gerações, a saber:

1ª geração: Com base nas revoluções liberais francesa e norte-americana, os direitos e garantias individuais de primeira geração nascem com o escopo basilar de proteger as liberdades individuais contra atos do Estado. Dentre eles podemos destacar diversos direitos civis e políticos, tais como liberdade de reunião, de pensamento, de votar e ser votado, entre outros;

2ª geração: Nessa segunda etapa, os Direitos e Garantias Fundamentais voltam sua atenção especial aos direitos sociais, econômicos e culturais, a fim de proteger a igualdade material. Trata-se, na verdade, de deveres do estado para com a sua população, a fim de assegurar o direito à educação, ao trabalho, ao lazer, à saúde etc.

3ª geração: Preocupa-se precipuamente em proteger a solidariedade, a proteção dos direitos difusos e coletivos, como, por exemplo, o meio ambiente saudável, direito de comunicação, de propriedade sobre o patrimônio comum da humanidade.

4ª geração: Compreende o direito à democracia, informação e pluralismo, tendo em vista a globalização política, cultural e social que vivemos.

2 Direitos Fundamentais Sociais.

Como visto, os Direitos Fundamentais Sociais são considerados de segunda geração e, concretizam-se por meio de políticas públicas para garantir o acesso à educação, à saúde, ao trabalho e ao lazer.

O artigo 6º da Constituição da República Federativa do Brasil preconiza que são direitos sociais **a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.** Tais garantias são tidas como Direito Fundamentais de Segunda Geração.

Sobre os Direitos Sociais de segunda dimensão, Pedro Lenza leciona que:

(...) os direitos sociais, direitos de segunda dimensão, apresentam-se como prestações positivas a serem implementadas pelo Estado (Social de Direito) e tendem a concretizar a perspectiva de uma isonomia substancial e social na busca de melhores e adequadas condições de vida, estando, ainda, consagrados como fundamentos da República Federativa do Brasil. (2010, p.838).

Os Direitos Sociais, tais como consagrados pela Carta Constitucional são importantes fontes para a concretização do princípio da igualdade material e, por consequência, ao princípio da igualdade formal, também consagrado na Carta Magna.

De acordo com art. 5º, *caput* da CRFB:

Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...)

O *caput* de sobredito artigo prestigia a igualdade formal, abstrata, na qual todos terão tratamento igualitário. Todavia, a igualdade formal só será efetivamente alcançada se também atendido o respeito à igualdade material (tratar os desiguais na medida de sua desigualdade, a fim de lhes assegurar condições igualitárias), haja vista que vivemos em um país com índices de desigualdade social alarmantes.

Por isso, os Direitos Sociais, à luz desse princípio se nota importante instrumento, também, de concretização para o alcance da igualdade formal, dando condições igualitárias de oportunidades, a fim de que se chegue de fato à igualdade formal.

Sobre o assunto, mister destacar as palavras de José Afonso da Silva, relacionando os direitos sociais, tal como a educação, como atendimento ao princípio da igualdade:

O princípio da igualdade insculpido no artigo 5º da Constituição Federal deve permear a interpretação e concretização de todos os direitos fundamentais sociais, dentre eles, o direito à educação. Por ser um direito social, tende a realizar a equalização de situações sociais desiguais, ligando-se, assim, ao direito à igualdade material, o que, por sua vez proporciona condição mais compatível com o exercício efetivo da liberdade (2010, p. 285 e 286).

Por isso, os Direitos Sociais devem ser vistos como mola propulsora do real atendimento ao princípio da igualdade e são deveres do Estado que trarão o mínimo de condições dignas de sobrevivência no Brasil o que trará, por consequência, atendimento ao fundamento constitucional da República à dignidade da pessoa humana.

3 Direitos Sociais e a Tributação da Renda.

Os Direitos Sociais são, portanto, direitos fundamentais de segunda geração e, como demonstrado sua concretização ocorre por meio de políticas públicas para garantir o acesso à educação, à saúde, ao trabalho e ao lazer.

O Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, previsto no artigo 153, inciso III, da CRFB, é um imposto da competência tributária federal e deve incidir sobre acréscimos patrimoniais sofridos durante um determinado período.

Desta forma, para que seja possível verificar de fato quais foram os acréscimos patrimoniais sofridos pelo sujeito passivo é preciso que do ingresso de receitas seja permitido o abatimento de despesas realizadas pelo contribuinte indispensáveis à sua sobrevivência e manutenção, bem como de sua família.

Assim, é necessário que os gastos realizados para a satisfação dos direitos fundamentais sociais de segunda geração, tais como despesas realizadas com a manutenção da saúde e educação, sejam passíveis de dedução das rendas auferidas. Só assim é possível verificar a renda tributável e, portanto, passível de incidência do imposto federal.

Para que isto aconteça é preciso que a legislação reguladora do imposto sobre a renda preveja mecanismos de dedução daqueles gastos, de forma a cumprir efetivamente o Princípio da Capacidade Contributiva, concretizando efetivamente os direitos sociais.

3.1 Princípio da Capacidade Contributiva.

O princípio da capacidade contributiva encontra-se previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, o qual prevê:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes impostos:

(...)

§ 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Pode ser definido na necessidade de que a tributação seja pautada pela capacidade contributiva do sujeito passivo, no sentido de que cada contribuinte deve cooperar com as despesas públicas de acordo com suas possibilidades financeiras.

Roque Antonio Carrazza explica que a capacidade contributiva se manifesta:

(...) nos fatos ou situações que revelam, *prima facie*, da parte de quem os realiza ou nelas se encontram, condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a carga fiscal. Deve, pois, assentar-se na efetiva *capacidade econômica* do contribuinte; nunca em presunções ou ficções. (2006, p. 105).

Regina Helena Costa ensina que a capacidade contributiva demonstra “a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação” (2003, p. 108).

Muito embora o dispositivo constitucional determine que sempre que possível os impostos sejam graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, é imprescindível pontuar que capacidade contributiva e econômica não se confundem.

Na verdade, a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica, mas esta não é pressuposta daquela. Alguém pode ter capacidade econômica sem possuir capacidade contributiva, basta imaginar alguém que tenha uma grande remuneração, a qual seja integralmente consumida por suas despesas. Caso em que, existirá capacidade econômica sem que exista a capacidade contributiva.

O contribuinte ostentará capacidade contributiva toda vez que a riqueza por ele auferida exceder as despesas ou gastos necessários para sua sobrevivência e de sua família.

Daí decorre a ideia de que a capacidade contributiva relaciona-se com a noção de renda ou de riqueza.

Leciona Klaus Tipke:

Todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto. (2002, p. 31).

O Imposto sobre a Renda é a espécie tributária em que o princípio em comento pode ser mais visualizado. Como deve incidir sobre acréscimos patrimoniais, riqueza nova, é necessário que incida de modo mais gravoso sobre aqueles que auferem maior renda e de forma inversa sobre os que possuem menor renda.

Para a efetividade do princípio deve a lei tributária trazer mecanismos capazes de fazer com que a característica da pessoalidade, ou seja, os atributos pessoais do sujeito passivo, seja levada em consideração para a tributação.

Luciano Amaro explica:

É óbvio que não se pretende definir na lei o imposto de cada pessoa, mas sim estruturar o modelo de incidência de tal sorte que, na sua aplicação concreta, tais ou quais características dos indivíduos (número de dependentes, volume de despesas médicas etc.) sejam levadas em consideração para efeito de quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta. (2016, p. 165).

Especificamente no caso do Imposto sobre a Renda para que o princípio seja observado deve a legislação instituidora do tributo prever mecanismos capazes de verificar, em cada caso, as condições pessoais do sujeito passivo e ainda fazer com que o mero ingresso que não gere acréscimo patrimonial não seja tido em conta para a aferição do imposto e que as despesas indispensáveis a manutenção do contribuinte sejam abatidas.

Só assim será possível aferir o efetivo acréscimo patrimonial passível de tributação, perfazendo de forma real o princípio da capacidade contributiva e a igualdade na tributação.

3.2 Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva na Tributação da Renda

Decorre do princípio da capacidade contributiva que a tributação seja pautada pela capacidade econômica do contribuinte.

Dentre todos os impostos existentes no Sistema Tributário Nacional, o que mais se coaduna com o princípio da capacidade contributiva é o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. É o mais pessoal dos impostos.

O arquétipo constitucional deste imposto federal impõe a observância da regra cogente derivada do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição Federal.

A capacidade contributiva impõe que a hipótese de incidência do imposto faça referência a um fato indicador de riqueza. No caso do Imposto sobre a Renda, o critério material da hipótese de incidência traz o verbo *aferir* acompanhado do complemento “renda e proventos de qualquer natureza”.

Desta forma, a capacidade contributiva aplicada ao imposto impõe que o tributo federal incida sobre acréscimos patrimoniais, ou seja, sobre o saldo positivo resultante do confronto entre determinadas entradas e saídas, ocorridas em um determinado período.

O fato indicador de riqueza ou de conteúdo econômico corresponde ao incremento de elemento patrimonial decorrente da aquisição de riqueza nova.

Roque Antonio Carrazza leciona:

(...) embora, nos termos da Constituição, a *capacidade contributiva* seja atendida quando a lei, na criação *in abstracto* dos impostos, limita-se a levar em conta fatos indicadores de riqueza, no caso do IR é preciso que ela vá além, ou seja, considere as reais forças econômicas de cada contribuinte. (...) **Portanto, graças princípio da capacidade contributiva, só devem ser consideradas na composição da base de cálculo do IR as disponibilidades de riqueza nova, reveladas, num certo período (em geral, o exercício financeiro), por uma pessoa, física ou jurídica.** (destaque nosso) (2006, p 112)

A observância ao princípio impõe que não sejam consideradas apenas as “rendas ou proventos” recebidos, mas que destes sejam abatidas as despesas operacionais e financeiras necessárias à produção da renda e mais, que sejam autorizadas a dedução das despesas indispensáveis à sobrevivência do contribuinte e de sua família, assim que o imposto incida sobre a renda e proventos líquidos ou sobre o lucro líquido.

É o que defende Misabel de Abreu Machado Derzi, em nota atualizadora da obra de Aliomar Baleeiro:

O princípio da capacidade econômica, do ponto de vista objetivo, obriga o legislador ordinário a autorizar todas as despesas operacionais e financeiras necessárias à produção da renda e à conservação do patrimônio, afetado à exploração. Igualmente o mesmo princípio constrange a lei a permitir o abatimento dos gastos destinados ao exercício do trabalho, da ocupação profissional como fonte, de onde promanam os rendimentos. (...) Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico (...). A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo e, assim, também para o pagamento de tributo. (2006, p. 693).

Para o atendimento ao primado, conforme mencionado, a legislação instituidora do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza deve prever mecanismos capazes de verificar, em cada caso, as condições pessoais referentes a gastos e deduções familiares, bem como aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora da renda.

É preciso ter em consideração as condições e as possibilidades de cada sujeito passivo para arcar com o ônus tributário.

Desta forma, o imposto deverá incidir sobre a real capacidade contributiva do contribuinte. No caso da pessoa física, há que incidir sobre os acréscimos patrimoniais decorrentes da aquisição da “renda e proventos de qualquer natureza”, abatidas as despesas

necessárias à manutenção da fonte produtora e à produção dos rendimentos e, no caso da pessoa jurídica, sobre o lucro líquido, ou seja, receitas menos custos e despesas.

Ainda nas lições de Roque Antonio Carrazza a tributação da pessoa física e jurídica deverá:

(...) no caso da do IRPF é imperioso que a legislação, garantindo a vida e propriedade dos contribuintes, **permita-lhes o abatimento, da base de cálculo do tributo, das despesas necessárias, próprias ou de seus dependentes econômicos, à moradia, à preservação ou recuperação da saúde, ao vestuário, ao transporte, e assim por diante.** (...) Já, tratando-se de pessoa jurídica deve a lei autorizar venham deduzidas da base de cálculo do IR os gastos e despesas *necessários, usuais e normais à manutenção do patrimônio da empresa (pagamento de funcionários, aquisição de matérias-primas, renovação do maquinário etc).* Reduzindo a idéia à dimensão mais simples, só enquanto auferir lucros é que se poderá ser validamente tributada, a este título. (destacamos) (2006, p. p. 113)

Mas como fazer com que o princípio da capacidade contributiva seja observado fazendo com que a tributação no caso do referido tributo cumpra a capacidade contributiva e os direitos fundamentais sociais?

A legislação ordinária reguladora do imposto deverá fazer com que o mero ingresso que não gere acréscimo patrimonial não seja tido em conta para a aferição da base de cálculo do tributo.

Desta feita, viola o princípio da capacidade contributiva, a limitação das deduções, com despesas derivadas de gastos com educação do contribuinte e seus dependentes, da base de cálculo do imposto.

O artigo 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, com a nova redação dada pela Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, estabelece os limites dedutíveis com instrução:

Art. 8º - A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas: (...)

II - **das deduções relativas:** (...)

b) **a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes**, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, **até o limite anual individual de:**

1. R\$ 2.480,66 (dois mil, quatrocentos e oitenta reais e sessenta e seis centavos) para o ano-calendário de 2007;

2. R\$ 2.592,29 (dois mil, quinhentos e noventa e dois reais e vinte e nove centavos) para o ano-calendário de 2008;

3. R\$ 2.708,94 (dois mil, setecentos e oito reais e noventa e quatro centavos) para o ano-calendário de 2009;
4. R\$ 2.830,84 (dois mil, oitocentos e trinta reais e oitenta e quatro centavos) a partir do ano-calendário de 2010;
5. (revogado) (...);
6. R\$ 2.958,23 (dois mil, novecentos e cinquenta e oito reais e vinte e três centavos) para o ano-calendário de 2011;
7. R\$ 3.091,35 (três mil, noventa e um reais e trinta e cinco centavos) para o ano-calendário de 2012;
8. R\$ 3.230,46 (três mil, duzentos e trinta reais e quarenta e seis centavos) para o ano-calendário de 2013;
9. R\$ 3.375,83 (três mil, trezentos e setenta e cinco reais e oitenta e três centavos) para o ano-calendário de 2014;
10. R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015. (grifo nosso)

Na medida em que impõe a legislação uma limitação para as deduções decorrentes das despesas com instrução, ocorre a tributação das despesas (renda consumida) do contribuinte e não de suas rendas, gerando assim inconstitucionalidade da lei por ofensa ao princípio da capacidade contributiva.

Ademais, a permissão refere-se apenas aos valores relativos às mensalidades ou anualidades, quando na verdade deveria ser permitida a dedução de todos os gastos com educação, quais sejam: valores das mensalidades, gastos com aquisição de livros, material escolar, uniforme, cursos de informática, idiomas e cursos preparatórios para concursos e vestibular, etc..

Além disso, a Carta Magna, em seu art. 205, estabelece que:

A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Ora, a educação é direito básico de todos e dever do Estado. Trata-se de um direito fundamental social.

Se o sistema não permite o acesso de todos à educação, o Estado tem responsabilidade e o mínimo que se pode permitir é que quem teve gastos com o que deveria ser custeado pelo Estado, tenha o direito ao abatimento dessas despesas, sem limites, da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Também há que se ponderar que as importâncias passíveis de dedução com instrução estejam fora da realidade, são extremamente baixas, bem remoto dos gastos habituais num estabelecimento de ensino de nível.

Hugo de Brito Machado defende a inconstitucionalidade da limitação das deduções das despesas com educação da base de cálculo do imposto federal. Corrobora-se da conclusão do autor:

1ª) É flagrante a inconstitucionalidade do dispositivo legal que limita o direito à dedução dos gastos com educação na determinação da base de cálculo do imposto de renda de pessoa física. 2ª) Não se trata de incentivo fiscal, mas de limitação constitucional da competência tributária, fazendo-se com que o imposto incida sobre *renda* e não sobre *despesas*. 3ª) Admitir a exclusão ou a limitação do abatimento dos gastos com educação implica, na prática, admitir um imposto sobre os gastos com educação, o que deixa ainda mais evidente o absurdo da limitação questionada. 4ª) Mesmo que se pudesse admitir que o direito à dedução dos gastos com educação na determinação da base de cálculo do imposto de renda constitui *incentivo fiscal*, ainda assim, em face do que está expresso na Constituição Federal o legislador não poderia excluir ou limitar esse direito sem afrontar a Constituição. (2009, p. 89)

Os gastos com instrução não geram renda e, por isso, não podem ser tidos como sinais de riqueza. Para a observância da capacidade contributiva, as despesas derivadas destes gastos devem ser deduzidas dos ingressos de valores no patrimônio do contribuinte. Somente assim será possível verificar o efetivo acréscimo patrimonial passível de tributação.

Também ofende o Princípio da Capacidade Contributiva a impossibilidade de desconto das despesas com medicamentos para a manutenção da saúde das rendas tributáveis.

É óbvio que duas pessoas físicas que auferem a mesma renda, uma com bom estado de saúde e a outra acometida por uma moléstia grave que exige a utilização de medicação contínua, não gozam da mesma capacidade contributiva. A primeira tem maior condição de contribuir para as despesas do Estado do que a segunda.

Mas a legislação não leva esta circunstância em consideração e tributa, sob este enfoque, ambos os contribuintes da mesma forma, sem permitir que os gastos com remédios sejam deduzidos da base tributável do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Roque Antonio Carrazza ilustra a hipótese:

Admitamos que duas pessoas têm exatamente os mesmos rendimentos brutos. A primeira, porém, é solteira, não tem dependentes e goza de boa saúde. Já a, a outra, casada, tem filhos em idade escolar e, ainda por cima, depende grande quantias com o tratamento de saúde do cônjuge. Se a lei não permitir que esta última deduza

do imposto de renda a pagar todos estes gastos, o imposto passará a ser sobre rendimentos, ferindo, assim, o princípio da capacidade contributiva (2006, p. 119).

Ora, são direitos fundamentais sociais de segunda geração a educação e saúde, os quais são deveres do Estado.

Quando o contribuinte tem despesas na efetivação destes direitos, deve a legislação do imposto de renda permitir que as mesmas sejam descontadas dos ingressos para que seja possível verificar a importância tributável.

No Brasil, conforme restou demonstrado, vislumbra-se que a legislação do imposto sobre a renda impõe limites para a dedução dos ingressos das despesas relativas à instrução e gastos com a manutenção da saúde. Agindo desta forma, há violação ao Princípio da Capacidade Contributiva que determina que a aptidão econômica do contribuinte seja levada em consideração na tributação, bem como não são resguardados os direitos fundamentais sociais segunda geração relativos à educação e a saúde.

CONCLUSÃO

Os Direitos e Garantias Fundamentais de segunda geração são aqueles relacionados com os direitos sociais, econômicos e culturais, a fim de proteger a igualdade material. São, na verdade, deveres do Estado para com a sua população.

São direitos sociais aqueles previstos no artigo 6º da Constituição da República Federativa do Brasil, quais sejam a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados.

Dentre os impostos da competência tributária da União, nos termos do artigo 153, inciso III, da CRFB, está o imposto sobre a renda, o qual tem como fato gerador auferir “renda e proventos de qualquer natureza”, incidindo sobre acréscimos patrimoniais, riquezas novas dum dado período.

Comina o diploma constitucional que os tributos deverão observar o Princípio da Capacidade Contributiva, consubstanciado na regra de que a tributação deva ser graduada de acordo com a aptidão econômica do contribuinte.

A aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva ao imposto sobre a renda determina sua incidência não sobre meros ingressos financeiros, mas sobre o saldo positivo resultante do confronto entre ingressos e despesas.

Para que seja possível verificar a renda passível de tributação via imposto federal é imprescindível que das entradas financeiras ocorridas no patrimônio do contribuinte sejam permitidas deduções das despesas indispensáveis a sobrevivência do contribuinte e de sua família.

São direitos fundamentais sociais de segunda geração a educação e saúde, os quais são deveres do Estado. Desta forma, quando o contribuinte tem despesas na efetivação destes direitos, deve a legislação do imposto sobre renda permitir que as mesmas sejam descontadas dos ingressos para que seja possível a tributação de forma a observar o Princípio da Capacidade Contributiva.

Ocorre que na legislação brasileira há limitações para a dedução dos gastos com educação e saúde, as quais ofendem o cumprimento dos direitos fundamentais de segunda geração pelo Estado.

No caso da educação, na medida em que impõe a legislação uma limitação para as deduções decorrentes das despesas com instrução, ocorre a tributação das despesas (renda consumida) do contribuinte e não de suas rendas, gerando assim inconstitucionalidade da lei por ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Os gastos com instrução não geram renda e, por isso, não podem ser tidos como sinais de riqueza.

Ainda que a legislação permita um certo abatimento destes gastos os mesmos referem-se apenas aos valores relativos às mensalidades ou anualidades, quando na verdade deveria ser permitida a dedução de todos os gastos com educação, quais sejam: valores das mensalidades, gastos com aquisição de livros, material escolar, uniforme, cursos de informática, idiomas e cursos preparatórios para concursos e vestibular, etc.

Ora, a educação é direito básico de todos e dever do Estado. Se o sistema não permite o acesso de todos à educação, o Estado tem responsabilidade e o mínimo que se pode permitir é que quem teve gastos com o que deveria ser custeado pelo Estado, tenha o direito ao abatimento dessas despesas, sem limites, da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Ademais há que se ponderar que as importâncias passíveis de dedução com instrução estejam fora da realidade, são extremamente baixas, bem remoto dos gastos habituais num estabelecimento de ensino de nível.

É dever do Estado oferecer mecanismos para a proteção do direito social à saúde. Assim, também ofende o Princípio da Capacidade Contributiva a impossibilidade de desconto das despesas com medicamentos para a manutenção da saúde das rendas tributáveis.

É óbvio que duas pessoas físicas que auferem a mesma renda, uma com bom estado de saúde e a outra acometida por uma moléstia grave que exige a utilização de medicação contínua, não gozam da mesma capacidade contributiva. A primeira tem maior condição de contribuir para as despesas do Estado do que a segunda.

Não permitir a dedução das despesas com a saúde faz com que a renda do contribuinte seja tributada, o que não pode ser permitido.

Em suma, no Brasil, vislumbra-se que a legislação do imposto sobre a renda impõe limites para a dedução dos ingressos das despesas relativas à instrução e gastos com a manutenção da saúde. Agindo desta forma, há violação ao Princípio da Capacidade Contributiva que determina que a aptidão econômica do contribuinte seja levada em consideração na tributação, bem como não são resguardados os direitos fundamentais sociais segunda geração relativos à educação e a saúde, o que eiva de inconstitucionalidade estas restrições.

REFERÊNCIA

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 21. São Paulo: Saraiva, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.ed. atual. por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 2.ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. 22.ed. rev., amp. e atual. até EC 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3.ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Gastos com educação e imposto de renda, *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n.165, 2009.

NOVELINO, Marcelo. *Direito Constitucional*. São Paulo: Método, 2012.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Editora Malheiro, 2010.

TIPKE, klaus & Yamashita, D. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.