

## **Introdução**

O estudo da tributação pelo imposto de renda dos valores decorrentes de despesas com medicamentos parte da necessidade de se estabelecer limites mais explícitos e estáveis de demarcação do Poder de Tributar, mas, sobretudo, de se assegurar a efetivação dos direitos e valores plasmados no texto constitucional.

O tema é atual, considerando a grande quantidade de ações propostas no Poder Judiciário com o objetivo de discutir a incidência do imposto de renda sobre a referida verba, a qual os contribuintes alegam fazer parte do seu mínimo existencial, não estando apto a gerar a incidência da referida exação. Nesse sentido, a opção metodológica adotada para a confecção do presente artigo parte de uma revisão bibliográfica da doutrina constitucional e tributária, conjugada com uma análise jurisprudencial.

Para tanto, o presente artigo abordará inicialmente a regra matriz do imposto de renda e o instituto do mínimo existencial. Realizada a análise desses institutos, ingressaremos na discussão da tributação dos valores oriundos de despesas com medicamento.

### **1. A Regra Matriz de Incidência do Imposto de Renda**

A regra matriz de incidência tributária ou fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estrito é uma construção doutrinária do Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup> que procura explicar, por meio de uma teoria da linguagem sistematizada, tendo como objeto o direito positivo, como a norma tributária incide sobre determinados fatos ocorridos de forma concreta.

Nessa construção doutrinária, a estruturação e o conteúdo nuclear de uma norma tributária se fazem representar pela aludida regra matriz, que possui duas etapas, uma de identificação da estrutura lógica e a outra de determinação de seu conteúdo.<sup>2</sup>

A estrutura lógica da norma jurídica pode ser dividida em duas partes, a primeira intitulada proposição implicante e, a segunda, proposição implicada. Assim, na

---

<sup>1</sup> O doutrinador e professor Dr. Paulo de Barros Carvalho desenvolveu o referido tema na sua tese de doutoramento, que foi, posteriormente, no ano de 1974, reproduzida no livro “Teoria da norma tributária”.

<sup>2</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra Matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 226.

proposição implicante, temos a um determinado fato, o qual, se ocorrer, implica em certo efeito, proposição implicada.<sup>3</sup>

O antecedente normativo corresponde a um fato jurídico tributário, assim como a consequência se vincula à relação jurídica tributária, estando aquela situada no plano normativo abstrato e essa, por sua vez, no plano que trata do mundo material.<sup>4</sup>

Assim, a norma jurídica tributária, núcleo mínimo de significação deontica, é composta por um antecedente e um conseqüente. O antecedente (hipótese<sup>5</sup>) traz a previsão de um fato e a consequência, por sua vez, prescreve uma relação jurídico-formal, nascimento da relação tributária.

O elemento antecedente da regra matriz de incidência tributária se compõe de três critérios: material, temporal e espacial; enquanto que o elemento conseqüente é composto por dois critérios, a saber: pessoal e quantitativo. Neste sentido, leciona Carvalho: “No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).”<sup>6</sup>

Como não há a possibilidade de o legislador esgotar todos os predicados de um evento, ele escolhe os fatos que são interessantes para a sua caracterização, estes quando preenchidos, dão nascimento à relação jurídica tributária.<sup>7</sup>

Particularmente em relação ao imposto de renda pessoa física, os aludidos elementos podem ser extraídos da leitura de seus dispositivos que deve iniciar-se pela Constituição Federal. Paulo Caliendo leciona que o texto constitucional, ao “perpassar todo o discurso jurídico-tributário, garantindo-lhe coerência, consistência e

---

<sup>3</sup> Ibid., p. 226.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 243.

<sup>5</sup> A terminologia “hipótese” não demonstra ser a mais adequada, em virtude de não englobar a situação de uma norma concreta. No caso de uma norma individual e concreta não estamos diante de uma hipótese, uma probabilidade ou suposição, mas sim diante de algo que já ocorreu, com caráter de certeza, não hipotético. Contudo, em regra, a primeira parte da norma é uma hipótese, pois na maioria dos casos estaremos diante de normas tributárias que descrevem uma situação de fato com a possibilidade de vir a ocorrer ou de ter ocorrido.

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 10ª ed. ver. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2015a, p. 137.

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 261.

conformidade, determina tanto a estrutura sintática necessária (regra-matriz de incidência tributária), quanto a estrutura semântica suficiente (argumento).”<sup>8</sup>

No âmbito constitucional, a exação teve a sua competência delineada pelo art. 153, III e parágrafo 2º, que estabeleceu o desenho de sua incidência, nos seguintes termos: “art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] renda e proventos de qualquer natureza; [...] § 2º. O imposto previsto no inciso III: I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.”

Por sua vez, o legislador infraconstitucional, por força de lei complementar e nos limites do seu poder, disciplinou o imposto de renda, com a seguinte redação: “art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Assim, a regra matriz de incidência do imposto de renda pessoa física tem a seguinte arrumação lógico-semântica: quanto à hipótese (descriptor), o critério material é composto por um verbo no tempo pretérito transitivo indireto “auferir” e de um complemento “renda”; o critério espacial é o território nacional ou estrangeiro (“tributação da renda mundial”) e o critério temporal é anual, ocorrendo no dia 31 de dezembro de cada ano<sup>9</sup>, última fração do ano-base em que se quantifica a inteireza do acréscimo patrimonial. Por sua vez, em relação ao consequente (prescritor), o critério pessoal da referida exação são a União (art. 153, III da CF), como sujeito ativo, e a pessoa física adquirente da disponibilidade de renda ou provento, como sujeito passivo; por fim, quanto ao critério quantitativo, a base de cálculo do imposto de renda pessoa física são os valores decorrentes do acréscimo patrimonial e a alíquota será aquela disciplinada em lei, com percentuais de 7,5% (sete e meio por cento), 15% (quinze por cento), 22,5% (vinte e dois e meio por cento) e 27,5% (vinte e sete e meio por cento), em um regime de progressividade da renda ou proventos de qualquer natureza auferidos.

---

<sup>8</sup> CALIENDO, Paulo. Sanções Políticas no Direito Tributário: conteúdo e vedação. In: Maneira, Eduardo; Torres, Heleno (Org.). *Direito Tributário e Constituição - Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coelho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 676.

<sup>9</sup> Adotamos o entendimento de Fábio Fanucchi (1976, apud Carvalho, 2016, p. 277) que defende que se “dá por acontecido o sucesso, quando esse fato se caracterize como complexo ou complexo, no momento em que se verifique o termo final do período de tempo, marcado pela legislação como de base para avaliar-se a renda e os proventos tributáveis. Importa dizer que, na hipótese mais comum, o evento ocorre na última fração de tempo do ano de base, isto é, 31 de dezembro.”

A extração desses critérios parte de uma leitura da Constituição Federal, instrumento normativo superior que irá balizar, com seus valores, imunidades e princípios, a regra matriz de incidência de qualquer exação.

Nesse contexto, a regra matriz de incidência do imposto de renda deve obediência ao mínimo existencial, instituto consagrado implicitamente no texto constitucional e que afeta a produção da norma tributária, o qual passamos a tratar.

## 2 O Mínimo Existencial

O mínimo existencial guarda íntima relação com a questão da pobreza, mas durante todo o período patrimonial<sup>10</sup> não foi protegida da tributação, causando um quadro de injustiça tributária, com uma incidência fiscal proporcionalmente mais pesada sobre os mais pobres, baseada na proporcionalidade e na justiça comutativa, situação que começa a se modificar apenas no final desse período, com o cameralismo<sup>11</sup> e a defesa de uma tributação progressiva limitada pelo mínimo existencial.<sup>12</sup>

No Estado Social, passa a haver uma maior preocupação e aprofundamento acerca do mínimo existencial, o qual é analisado à luz das teorias constitucionalista e humanista, consistindo no “direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas”.<sup>13</sup>

A teoria do mínimo existencial foi desenvolvida pela doutrina alemã no período pós-guerra, em razão da inexistência de previsão expressa de direitos fundamentais sociais na Lei Fundamental daquele país.<sup>14</sup>

Na lição de Peter Häberle, o livre desenvolvimento da personalidade foi escolhido como eixo central do sistema valorativo da Lei de Bonn de 1949, tendo a Corte Constitucional alemã, em uma interpretação sistemática, ao realizar a análise do

---

<sup>10</sup> O Estado Patrimonial está compreendido entre o fim da estrutura feudal até aproximadamente o final do século XVIII e início do século XIX e se caracteriza pela não distinção de limites entre o público e o privado. “O Estado acaba tornando-se um patrimônio de seus governantes.” Fonte: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Patrimonialismo>. Disponível em: 13 de julho de 2016.

<sup>11</sup> O Cameralismo se inicia como uma política preocupada com o aperfeiçoamento do sistema arrecadatório do Estado, através de uma efetiva arrecadação de tributos, mas evolui no decorrer do tempo para a modificação de todo o aparato do Estado no sentido de proporcionar melhores condições de vida para a sua população. Fonte: <https://es.wikipedia.org/wiki/Cameralismo>. Disponível em: 13 de julho de 2016.

<sup>12</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 122.

<sup>13</sup> *Ibid.*, p. 124.

<sup>14</sup> PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. *Dignidade da Pessoa Humana: Mínimo Existencial e Limites à Tributação no Estado Democrático de Direito*. Curitiba: Juruá, 2011, p. 121.

art. 1º, I da Lei Fundamental, conjugando com o direito à vida, integridade física e o princípio do Estado Social, assentado que o referido dispositivo tem dupla função protetiva, sendo a primeira de status negativus e a segunda de status positivo.<sup>15</sup>

O mínimo existencial revela-se direito subjetivo, com proteção negativa contra a intervenção estatal e, ao mesmo tempo, com faceta positiva, concernente às prestações estatais<sup>16</sup>. Tratando das facetas positiva e negativa, Sarlet aduz que “se o mínimo existencial é aquilo que o Estado, em todo o caso, deve assegurar positivamente, também é aquilo que o Estado deve respeitar por força de um dever de não intervenção”.<sup>17</sup>

As duas facetas constituem um mandamento para o Estado, orientando-lhe na intervenção da economia e, por outro lado, um limite ao seu poder de tributar. Ambas buscam atender as condições básicas e necessárias para que uma determinada pessoa possa levar uma existência digna, que, ausentes, reduzem o seu valor intrínseco como ser humano.<sup>18</sup>

O Relatório das Nações Unidas, 2014, dispõe que quase todos os países têm condições de garantir um mínimo de proteção social, o qual pode ser majorado de forma progressiva. Neste sentido, transcrevemos: “Quase todos os países em qualquer estágio de desenvolvimento têm possibilidades de garantir um nível básico de proteção social. Esse nível pode depois ser elevado progressivamente, à medida que vão dispor de margem orçamental para o efeito.”<sup>19</sup>

O mínimo existencial positivo parte da seguinte pergunta: o que o Estado pode fazer pelo cidadão? E a resposta terá como condicionante a cláusula da reserva do possível. Por sua vez, o mínimo existencial negativo parte da mesma pergunta, mas em uma perspectiva inversa: O que o cidadão pode fazer pelo Estado? E novamente a resposta terá como condicionante a cláusula da reserva do possível, vale dizer, poderá

---

<sup>15</sup> 2005 *apud* Pezzi, 2011, p. 121.

<sup>16</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 139.

<sup>17</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade (da pessoa) humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 101.

<sup>18</sup> DIAZ, Alejandra Convers e ALBARRACIN, Laura Katheryne Martinez. *El Mínimo Vital y su Incidencia en la Tributación*. Bogota D. C. Julio de 2013. Disponível em: <http://repository.javeriana.edu.co/bitstream/10554/14911/1/ConversDiazAlejandra2013.pdf>. Acesso em: 03 de julho de 2016, p. 12.

<sup>19</sup> Relatório do Desenvolvimento Humano - Sustentar o Progresso Humano: Reduzir as Vulnerabilidades e Reforçar a Resilência. Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). Organização das Nações Unidas (ONU), 2014. Disponível em: <http://www.pnud.org.br/arquivos/RDH2014pt.pdf>. Acesso em: 07 de julho de 2016, p. 12.

contribuir com aquilo que não afete o seu mínimo existencial, poderá dispor de parcela de seu patrimônio que não afete a sua dignidade e de sua família.<sup>20</sup>

Dessa forma, aquele que apenas possui o mínimo para uma existência digna não pode, em termos de contribuição tributária, fazer nada para o Estado, pois lhe falece a capacidade de contribuir, devendo o Estado buscar recursos junto aos outros membros da sociedade, os quais deverão contribuir por si e pelos outros, em virtude do dever de solidariedade.

Os direitos sociais, por sua vez, ao serem consagrados na Constituição Federal e como direitos humanos não resultam, por isso, em direito subjetivo ao cidadão de exigir do Estado a prestação correspondente. Não por outra razão, Bobbio ao tratar da efetivação dos direitos sociais, consignou que “uma coisa é proclamar esse direito, outra é desfrutá-lo efetivamente”.<sup>21</sup>

Ricardo Lobo Torres diverge da inserção dos direitos sociais no rol dos direitos humanos, por entender que estes não têm a sua eficácia subordinada a uma atuação legislativa, sendo aplicável independente de qualquer condicionante, incluindo questões orçamentárias. O referido autor leciona que os direitos humanos são “preexistentes à ordem positiva, imprescritíveis, dotados de eficácia *erga omnes*, absolutos e auto-aplicáveis”.<sup>22</sup>

Ao tratar do *status positivus*, o referido autor o divide em *status positivus libertatis* e *status positivus socialis*. O primeiro “gera a obrigatoriedade da entrega de prestações positivas para a defesa dos direitos fundamentais, constituindo direito público subjetivo do cidadão”; por sua vez, o segundo, consistente na entrega de

---

<sup>20</sup> Acerca do mínimo existencial positivo e negativo, vale a transcrição de fração da decisão proferida pela Corte Constitucional colombiana: “el derecho fundamental al mínimo vital presenta una dimensión positiva y una negativa. La dimensión positiva de este derecho fundamental presupone que el Estado, y ocasionalmente los particulares, cuando se reúnen las condiciones de urgencia, y otras señaladas en las leyes y en la jurisprudencia constitucional, están obligados a suministrar a la persona que se encuentra en una situación en la cual ella misma no se puede desempeñar autónomamente y que compromete las condiciones materiales de su existencia, las prestaciones necesarias e indispensables para sobrevivir dignamente y evitar su degradación o aniquilamiento como ser humano. Por su parte, respecto de la dimensión negativa, el derecho fundamental al mínimo vital se constituye en un límite o cota inferior que no puede ser traspasado por el Estado, en materia de disposición de los recursos materiales que la persona necesita para llevar una existencia digna. Es por ello que institucionales como la inembargabilidad de parte del salario, la prohibición de la confiscación, la indisponibilidad de los derechos laborales o el amparo de pobreza, entre otros, constituyen ejemplos concretos del mencionado límite inferior que excluye ciertos recursos materiales de la competencia dispositiva del Estado o de otros particulares. Lo anterior conduce a la estrecha relación existente entre Estado Social de derecho, mínimo vital y régimen tributario.” Sentencia C-776/03. Disponível em: [http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-776-03.htm#\\_ftnref242](http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2003/c-776-03.htm#_ftnref242). Acesso em: 05 de julho de 2016.

<sup>21</sup> 1992 apud TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 12.

<sup>22</sup> *Ibid.*, p. 12.

prestações por parte do Estado aos seus cidadãos no âmbito dos direitos econômicos, sociais e culturais, não se confunde com a teoria do mínimo existencial, e “se afirma de acordo com a situação econômica conjuntural, isto é, sob ‘a reserva do possível’ ou na conformidade da autorização orçamentária”.<sup>23</sup>

Nesse sentido, o autor esclarece que uma das maiores diferenças entre o status positivus libertatis e o status positivus socialis está no fato de que este necessita de lei ordinária, ao contrário daquele que prescinde de sua edição.<sup>24</sup>

A observância do princípio da dignidade da pessoa humana está intimamente ligada à garantia do mínimo existencial. Sendo que, para sua concretização, deve-se atribuir máxima eficácia aos direitos sociais de cunho prestacional, que tenham aptidão de assegurar condições mínimas para uma existência digna.<sup>25</sup> De outro lado, é proibido ao Estado cobrar exações que possam atingir o mínimo vital a uma existência digna.<sup>26</sup>

Assim, o mínimo existencial pode ser garantido sem que haja a necessidade de prestações positivas por parte do Estado, o que ocorre com a vedação de intervenção deste no mínimo existencial.<sup>27</sup> Essa segunda dimensão é chamada de *status negativus*, a qual, na lição de Pontes de Miranda e Dürig “se afirma principalmente no campo tributário, através de imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo mínimo existencial”.<sup>28</sup>

A intributabilidade do mínimo existencial, além de estar baseada em valores e princípios expressos no texto constitucional, funda-se na necessidade de coerência do sistema jurídico de não se tributar aquilo que o Estado se comprometeu a garantir por meio de prestações positivas.

---

<sup>23</sup> Ibid., p. 155-156.

<sup>24</sup> TORRES, op. cit., p. 159.

<sup>25</sup> “A argumentação a favor da prestação universal de serviços sociais básicos reside então, acima de tudo, nas seguintes premissas: devem ser facultadas a todos os seres humanos capacidades para viverem vidas que valorizam, e o acesso a determinados elementos básicos de uma vida digna deve ser dissociado da capacidade de pagamento de cada indivíduo (Relatório do Desenvolvimento Humano do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, 2014, p. 86).

<sup>26</sup> BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 189.

<sup>27</sup> PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. *Dignidade da Pessoa Humana: Mínimo Existencial e Limites à Tributação no Estado Democrático de Direito*. Curitiba: Juruá, 2011, p. 120.

<sup>28</sup> 1987 apud TORRES, Ricardo Lobo. O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 42, 1990, p 69.

A tributação do mínimo existencial, segundo Mosquera, representa um paradoxo, pois retira recursos do cidadão, por força do tributo, que o Estado necessitará repor, para fins de cumprir os princípios plasmados no texto constitucional.<sup>29</sup>

Nabais, por sua vez, reforça a inadmissibilidade da tributação do mínimo existencial, pois tal conduta estatal viola o princípio da capacidade contributiva e representa uma incoerência sistêmica, uma vez que terá que compensar a necessidade ocasionada com a tributação com prestações sociais.<sup>30</sup>

O mínimo existencial, na lição de Giardina, cumpre o ideal de justiça tributária e encerra um mandamento intuitivo consistente na máxima latina *primum vivere, deinde tributum solvere*, o qual “significa precisamente que o direito ao mínimo vital representa uma exigência que se antepõe ao interesse do Estado na consecução da arrecadação”.<sup>31</sup>

A jurisprudência alemã tem considerado que para mensurar o mínimo existencial imune à tributação do imposto de renda devem-se considerar todos os gastos realizados pelo indivíduo com a sua família.<sup>32</sup>

A importância de determinado instituto varia de acordo com a situação social e econômica em que se encontra inserido. O mínimo existencial terá maior importância quanto mais pessoas estiverem em uma situação econômica e social de vulnerabilidade<sup>33</sup>, a merecer proteção.<sup>34</sup>

Em um país no qual todas as pessoas têm acesso a bens e produtos de primeira necessidade, a construção normativa do mínimo existencial não terá igual relevância em

---

<sup>29</sup> 1996 apud VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Espécies Tributárias e o Mínimo Existencial: Contributo para um Estado Fiscal Eficiente*. Curitiba: Juruá, 2013, p. 65.

<sup>30</sup> 2004 apud Valadão 2013, p. 66.

<sup>31</sup> 1961 apud CENCERRADO MILLÁN, Emilio. *El Mínimo Exento*. Tese de Doutorado. Universidad de Alicante – Facultad de Derecho, 1997, p. 170, tradução nossa.

<sup>32</sup> DIAZ, Alejandra Convers e ALBARRACIN, Laura Katheryne Martinez. *El Mínimo Vital y su Incidencia en la Tributación*. Bogota D. C. Julio de 2013. Disponível em: <http://repository.javeriana.edu.co/bitstream/10554/14911/1/ConversDiazAlejandra2013.pdf>. Acesso em: 03 de julho de 2016, p. 10.

<sup>33</sup> “A vulnerabilidade humana prende-se com a perspectiva de erosão das conquistas do desenvolvimento humano e da sua sustentabilidade” (Relatório do Desenvolvimento Humano do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, 2014, p. 15).

<sup>34</sup> A Corte Constitucional colombiana nesse sentido se manifestou por oportunidade do julgado C-776/03: “[...] la relevancia o las implicaciones de una norma, así como su función institucional, pueden ser apreciadas mejor en contexto o, desde la perspectiva inversa, los elementos de un determinado contexto son relevantes a la luz de las normas constitucionales pertinentes para resolver una cuestión jurídica. Por ejemplo, el derecho al mínimo vital es relevante cuando hay personas que carecen de lo indispensable para subsistir dignamente como seres humanos. Si no existieran personas en tales circunstancias el derecho al mínimo vital no sería relevante o adquiriría una connotación diversa.”

comparação a países onde parcela significativa da população está situada abaixo da linha de pobreza.

Paradoxalmente, o que se tem observado é que o instituto do mínimo existencial tem merecido maiores cuidados em países mais desenvolvidos, dentre os quais a Espanha, Itália e Alemanha, do que nos países considerados em desenvolvimento.

No contexto global, o mínimo existencial assume relevante importância, pois dados demonstram que os índices de desigualdade social e o número de pessoas situadas na base da pirâmide econômica têm aumentado ao longo das últimas décadas. O crescimento populacional mundial, sobretudo nos países menos desenvolvidos<sup>35</sup>, tende a agravar ao longo das próximas décadas o quadro de miséria e fome no mundo, havendo a necessidade de se discutir com mais ênfase, no cenário mundial, a implementação e proteção de condições mínimas de existência digna.<sup>36</sup>

O fortalecimento de mecanismos de proteção do mínimo existencial deve partir da atuação conjunta de diversos atores, tanto no âmbito de cada país com a construção de um sistema jurídico de proteção adequado a atender as necessidades básicas da população para uma existência digna, inserindo-se, nessa perspectiva, não apenas o Poder Legislativo, mas também o Poder Judiciário, na interpretação e aplicação adequada desse sistema, à luz de princípios e valores decorrentes de um Estado Social, e o Poder Executivo, na execução de políticas públicas para a sua concretização.

A intributabilidade do mínimo existencial insere-se nesse contexto de presente e futuro, revelando-se um caminho que deve ser necessariamente trilhado para a redução das vulnerabilidades existentes, viabilizando o desenvolvimento individual e social, elementos indispensáveis para o progresso mundial.

---

<sup>35</sup> Relatório da Organização das Nações Unidas de junho de 2013 prevê um crescimento maior da população mundial nos países em desenvolvimento e uma estabilização e queda nos países desenvolvidos fazendo com que a população mundial em 2050 atinja 9,6 (nove bilhões e seiscentos milhões) de pessoas. O continente Africano será responsável por metade do crescimento da população mundial nesse período. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/populacao-mundial-deve-atingir-96-bilhoes-em-2050-diz-novo-relatorio-da-onu/>. Acesso em: 07 de julho de 2016.

<sup>36</sup> O Relatório do Desenvolvimento Humano do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, 2014, p. 19, informa que “quase 2,2 mil milhões de pessoas são vulneráveis à pobreza multidimensional, incluindo 1,5 mil milhões que são multidimensionalmente. Três quartos dos pobres do mundo vivem em zonas rurais, onde os trabalhadores agrícolas sofrem a maior incidência de pobreza, presos na armadilha da fraca produtividade, do desemprego sazonal e dos baixos salários. Em termos globais, 1,2 mil milhões de pessoas (22 por cento) vivem com menos de 1,25 dólares por dia. Se elevarmos a linha de pobreza para 2,50 dólares por dia, a taxa de pobreza mundial aumenta para cerca de 50 por cento, ou seja, para 2,7 mil milhões de pessoas. Ao deslocar a linha de pobreza desta forma, passa a estar incluído um grande número de pessoas potencialmente vulneráveis à pobreza e às dificuldades.” Disponível em: <http://www.pnud.org.br/arquivos/RDH2014pt.pdf>. Acesso em: 07 de julho de 2016.

O mínimo existencial deve ser respeitado quando do desenho da regra matriz de incidência de qualquer exação, incluindo o imposto de renda, afigurando-se inconstitucional quando o tributo invadir a seara do mínimo necessário para a sobrevivência do indivíduo e sua família.

### **3. Intributabilidade dos valores decorrentes de despesas com medicamento – ausência do critério material da regra matriz de incidência tributária**

O mínimo existencial sempre esteve atrelado ao imposto de renda pessoa física e assim, amiúde, tem sido tratado pela doutrina nacional e estrangeira. Não que a doutrina, de uma forma geral, descarte a sua aplicação a outros impostos, mas os poucos estudos acerca do tema são quase que totalmente voltados para esta exação.

Um sistema tributário justo deve estar preocupado com a proteção da renda necessária para a manutenção das necessidades básicas do indivíduo e de sua família. Nesse sentido, Pedroche consigna que: “[...] para la cuantificación de la base imponible en la renta se debe restar un mínimo de carácter vital. Esto es, debido a que no debe ser objeto de tributación toda vez que es la necesaria para que la persona subsista, constituyéndose en un requisito para distribuir la carga tributaria de forma justa, igualitaria y proporcional de acuerdo a la verdadera capacidad económica de los contribuyentes aplicando de forma efectiva y real los principios de neutralidad, progresividad, igualdad y protección a la institución familiar.”<sup>37</sup>

Os valores necessários para que a pessoa e sua família possam subsistir de forma digna fazem parte do mínimo existencial e devem estar protegidos da tributação do imposto de renda. A tributação da renda só deve iniciar-se, de forma progressiva, quando essa transbordar esse mínimo, passando a fazer parte da capacidade contributiva.<sup>38</sup>

O parâmetro para estabelecer o mínimo existencial extrai-se da Constituição Federal, no seu art. 7º, IV, que, ao tratar do salário mínimo, dispõe que este deve ser capaz de atender as necessidades vitais básicas do cidadão e de sua família “com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e

---

<sup>37</sup> 2000 *apud* DIAZ, Alejandra Convers e ALBARRACIN, Laura Katheryne Martinez. *El Mínimo Vital y su Incidencia en la Tributación*. Bogota D. C. Julio de 2013. Disponível em: <http://repository.javeriana.edu.co/bitstream/10554/14911/1/ConversDiazAlejandra2013.pdf>. Acesso em: 03 de julho de 2016, p. 09.

<sup>38</sup> *Ibid.*, p. 10.

previdência social”, sendo este mais extensivo do que o da Constituição de 1946, em seu art. 15 § 1º.

O referido parâmetro também é encontrado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, conforme se extrai da leitura dos julgados da ADInMC 2.010 – DF, DJ 12.04.2002 e ADIn-MC-QO 2.551-1 – DF, DJe 15/04/2011, ambos sob a relatoria do Ministro Celso de Mello, e do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 1.185.474-SC, sob a relatoria do Ministro Humberto Martins.

Dentre o rol de despesas passíveis de dedução na legislação do imposto de renda, encontram-se as despesas com a saúde do contribuinte e de sua família, excluídas as despesas com aquisição de medicamentos.

O problema volta-se justamente quanto à tributação dos valores utilizados para a aquisição de medicamentos, os quais fazem parte do núcleo intangível do mínimo existencial. Nos termos da referida legislação, a única despesa com medicamentos que é passível de dedução é aquela que vem a integrar a conta emitida em estabelecimento hospitalar.

A referida distinção, por si, já se afigura inconstitucional, por ferir o princípio da igualdade, ao dispensar tratamento distinto a contribuintes sem uma correlação lógica adequada e constitucionalmente admitida.

O respeito à desigualdade econômica decorre da adoção do princípio da capacidade contributiva, o qual está baseado na lição aristotélica do justo distributivo, endossada pela célebre frase de Rui Barbosa, em sua *Oração aos Moços*: “A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade”.<sup>39</sup>

No entanto, Mello aduz que notória lição aristotélica é insuficiente, pois dela surgem as seguintes perguntas: Quem são os iguais e os desiguais? Qual o critério de distinção legitimamente manipulável?<sup>40</sup> Nesse mesmo sentido, Aldo de Paula Junior observa que é no momento da implementação do princípio da igualdade que se encontram as dificuldades e divergências.<sup>41</sup>

---

<sup>39</sup> BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997, p. 26.

<sup>40</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 11.

<sup>41</sup> PAULA JÚNIOR, Aldo de. O Princípio da Igualdade no Direito Tributário e a decisão de (In) Constitucionalidade nele fundamentada: análise de alguns casos concretos. In: BRANCO, Paulo Gustavo

Mello afirma que a compatibilidade das discriminações é aceitável, compatível com o princípio da igualdade, quando da existência de uma “correlação lógica entre o fator erigido em critério de discrimen e a discriminação legal decidida em função dele”, devendo tal correlação ser compatível com os interesses tutelados na lei maior.<sup>42</sup>

No campo tributário, Ávila assevera que a igualdade é garantida quando a lei tem um conteúdo isonômico, diferenciando contribuintes “por meio de fundadas e conjugadas medidas de comparação, atreladas a finalidades constitucionalmente postas”.<sup>43</sup>

A distinção entre contribuintes que adquirem medicamentos para o tratamento de suas enfermidades e aqueles hospitalizados não se apresenta lógico, estando ausente de qualquer fundamento idôneo a excepcionar o princípio da igualdade, bem como desatrelado à finalidade constitucional de uma saúde universal e igualitária.

O referido princípio constitucional da igualdade, na lição de Queiroz, “é o complemento, necessário (sempre presente) e condicionante (pois limita o conteúdo), do aspecto declaração prescritiva do antecedente de toda norma constitucional de produção normativa”.<sup>44</sup>

Na elaboração da regra matriz de incidência tributária, norma tributária em sentido estrito, o legislador, limitado pela Constituição, deve observar o referido princípio, o qual tem como corolário, quanto à espécie tributária “imposto”, o princípio da capacidade contributiva objetiva.

Assim, a despeito da ofensa ao princípio da igualdade, o que por si já seria suficiente para reconhecer a inconstitucionalidade da distinção realizada pelo constituinte derivado, há, igualmente, ofensa à impossibilidade de tributação do mínimo existencial, que também tem como um de seus fundamentos o princípio da igualdade.

A tributação pelo imposto de renda de valores utilizados para a aquisição de medicamentos, sobretudo por aqueles com idade mais avançada, que estão a receber poucos recursos provenientes de aposentadoria, compromete o mínimo vital, ofendendo os princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade e da capacidade contributiva objetiva.

---

Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA Neto, Celso de Barros (Orgs.). *Tributação e Direitos Fundamentais*: conforme a jurisprudência do STF e do STJ. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 31-53.

<sup>42</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 11.

<sup>43</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 200.

<sup>44</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra Matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 242.

Em outras palavras, a norma tributária em sentido estrito que tributa o mínimo existencial é inconstitucional, por estar em desacordo com valores e finalidades presentes no texto constitucional, olvidando aspecto imprescindível da norma constitucional de produção normativa.

Carrazza, ao tratar da intributabilidade desse mínimo existencial, leciona que “[...] não são aceitas deduções com medicamentos, quando é por meio deles que usualmente se alcança a recuperação da saúde, um dos valores prestigiados pelo art. 6º da CF.”<sup>45</sup>

Em não poucas oportunidades, nos vemos diante de situações nas quais pessoas ficam nas portas de farmácias, dentre as quais muitos idosos, solicitando ajuda para a aquisição de medicamentos que não podem pagar com os recursos assistenciais ou previdenciários recebidos pelo governo, sobretudo diante do descumprimento de prestações positivas do mínimo existencial, principal causa do fenômeno da judicialização da saúde.

A norma jurídica é construída não pela leitura em tiras de um dado texto, mas pela somatória dos textos que integram o sistema jurídico, entendido este como sistema do Direito Positivo.<sup>46</sup>

Assim, a delimitação do campo de incidência de determinada exação não pode ocorrer divorciada dos princípios e valores constitucionais, sobretudo quando afronta um princípio fundamental da República Federativa do Brasil que é o da dignidade da pessoa humana.

Nesse sentido, Queiroz leciona que a Constituição Federal é informadora de todos os critérios da norma ordinária do Imposto de Renda, sendo que, quanto ao critério antecedente material, “informa, indiretamente, que deve ser descrito um comportamento de um sujeito de direito que seja sinal de riqueza. Por força dos Princípios da Igualdade, da Universalidade, da Capacidade Contributiva Objetiva, da Capacidade Contributiva Subjetiva (Pessoalidade), do Mínimo Existencial, da Vedação da Utilização de Tributo com efeito de Confisco, informa que o comportamento é o de

---

<sup>45</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 146.

<sup>46</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra Matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 256.

alguém auferir “renda e proventos de qualquer natureza” (segundo este conceito constitucional).”<sup>47</sup>

A construção da norma deve ocorrer a partir da Constituição. Por meio desse método analítico-normativo e com base na norma-origem do Direito Positivo Brasileiro é que podemos estabelecer se determinada norma deve pertencer ao sistema jurídico.<sup>48</sup>

Destarte, os recursos utilizados para a aquisição de medicamentos não podem ser tributados pelo Imposto de Renda, pois são valores despendidos para a concretização do mínimo existencial.

A privação de aquisição de determinado medicamento leva o ser humano a uma condição de indignidade, de tal sorte que, se é reconhecido como mínimo vital e pode ser exigido positivamente com a propositura de ações junto ao Poder Judiciário, por uma questão de coerência e unidade do sistema, também há de ser reconhecido como mínimo existencial para fins de abatimento do Imposto de Renda. Nesse sentido, Carrazza leciona que: “[...] devem ser preservados da tributação (direta e indireta) os gastos relevantes e legítimos (com alimentação, vestuário, remédios etc.) experimentados pelas pessoas que se encontram em situação de extrema carência, para manter suas famílias e dependentes econômicos.”<sup>49</sup>

A ausência de atividade refletida, “auferir”, e do seu complemento “renda”, denota, no presente caso, o não implemento do componente lógico da hipótese de incidência, o critério material. O valor utilizado para a aquisição de medicamentos, sob a perspectiva da regra matriz de incidência do imposto de renda, está fora da delimitação do núcleo do acontecimento que é promovido ao âmbito de fato jurídico tributário.

A incidência do imposto de renda atinge somente o resultado, que é a renda líquida tributável, a qual não pode ser concebida sem o acréscimo das receitas e decréscimo das despesas relativas a um determinado exercício.<sup>50</sup>

Nesse sentido, Mary Elbe Queiroz leciona que “qualquer exigência que recair, além do valor “acrescido” sobre o patrimônio, isto é, que incida sobre os ingressos ou a “renda” ou “provento”, sem considerar os efetivos gastos e as despesas necessárias à

---

<sup>47</sup> Ibid., p. 258.

<sup>48</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra Matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 256.

<sup>49</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 123.

<sup>50</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 6ª Edição. São Paulo: Noeses, 2015b, p. 696.

percepção dos mesmos e, no caso das pessoas físicas, também aquelas suficientes para atender as necessidades básicas da família, resultará em transformar o imposto em um instrumento de confisco, cuja hipótese não poderá ser acolhida pela ordem jurídica.”<sup>51</sup>

O artigo 43 do Código Tributário Nacional não está a tratar de qualquer tipo de renda, mas apenas daquela disponível, adotando a teoria do acréscimo patrimonial, em detrimento das teorias da fonte e legalista.

Mosquera leciona que “os rendimentos recebidos a título de mínimo vital não acarretam qualquer espécie de mutação patrimonial que acresça um conjunto de direitos reais e pessoais pré-existentes”.<sup>52</sup>

Sem o atendimento do critério material não se pode falar em tributo devido, o qual ocorre, no caso do imposto de renda pessoa física, conforme vimos, com a adição do verbo (auferir) e do seu complemento (renda).

Ao tratar da aludida teoria Hugo de Brito Machado leciona que o âmbito de liberdade do legislador foi restringido pelo CTN, uma vez que esse diploma legal, com força de lei complementar, impede que aquele defina como renda, ou proventos, aquilo que não seja acréscimo patrimonial.<sup>53</sup>

Na lição da professora Liziane Angelotti Meira: “(...) o legislador, na tecitura da hipótese de incidência, está limitado às regras de estrutura, normalmente constitucionais, que lhe determinaram, positiva e negativamente, a competência. Assim, jamais, pode usar os elementos da norma de incidência para se arrogar competência alheia ou prever fatos que não correspondam ao conceito posto ou pressuposto pelo constituinte.”<sup>54</sup>

O Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 188.684/SP, da relatoria do Ministro Moreira Alves, manifestou-se no sentido da necessidade de o legislador respeitar a regra de estrutura constitucional que traz os limites da hipótese de incidência.

---

<sup>51</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – Tributação das Pessoas Físicas. *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 446.

<sup>52</sup> 1996 apud PAWLOWSKY, Karina. O Núcleo da Hipótese do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Físicas e o Mínimo Existencial. In: GOMES, Eduardo Biacchi (Coord.). *Revista Direitos Fundamentais & Democracia / Faculdades Integradas do Brasil*. Curso de Mestrado em Direito da UniBrasil. – v.1, n.1 (jan./jun. 2007) - Curitiba: UniBrasil, 2007. Disponível em: <http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/viewFile/131/128>. Acesso em: 27 de setembro de 2016, p. 14.

<sup>53</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 427

<sup>54</sup> MEIRA, Liziane Angelotti. *Tributos sobre o Comércio Exterior*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 183.

No aludido julgado, o relator reforça a necessidade de observância da norma constitucional ao estabelecer o núcleo da hipótese de incidência da referida exação, consignando que “saber se indenização é, ou não, renda, para o efeito do art. 153, III, da Constituição, é questão constitucional, como entendeu o acórdão recorrido, até porque não pode a lei infraconstitucional definir como renda o que insitivamente não o seja.”

Corroborando o entendimento do Supremo Tribunal Federal, constante do aludido julgado, quanto à imprescindibilidade de se observar a norma constitucional responsável pelo desenho do campo de incidência, Leonetti leciona: “[...] apesar de a Constituição não explicitar o(s) fato(s) gerador(es) do imposto de renda – o que aliás não é sua função mas da lei complementar -, cuidou de traçar o desenho do campo de incidência do tributo, como o fez relativamente a todos os demais nela discriminados.”<sup>55</sup>

Assim, não é qualquer renda que deve ser considerada para fins de incidência do imposto de renda, mas tão-somente aquela disponível, o que certamente não está a abarcar, pelos fundamentos colacionados, os valores decorrentes de despesas com medicamentos. Tal entendimento é defendido por Vasconcelos ao consignar: “Tal inferência decorre do conceito constitucional de renda: Se a renda da pessoa é o saldo positivo decorrente da diferença entre os seus rendimentos tributáveis e certas despesas que esse contribuinte realizou para a sua subsistência e a de seus dependentes legais, então o sujeito passivo somente deverá entregar ao Fisco, a título de IR, a parcela do que sobrou desse custeio, deixando-se livre da tributação, portanto, o mínimo vital.”<sup>56</sup>

Ao utilizar o presente raciocínio contábil para extrair o conceito de renda tributável, computando entre as despesas o mínimo existencial, a autora arremata sua posição para considerar dedutíveis, em seguida, todas as despesas realizadas para a promoção, recuperação e manutenção da saúde, interpretando o art. 8º, II, “a” da Lei 9.250/95, em consonância com o conceito de renda, estabelecido pela Constituição na definição da competência tributária da União.<sup>57</sup>

---

<sup>55</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. *O Imposto sobre a Renda com o Instrumento de Justiça Social no Brasil*. Barueri, SP: Manole, 2003, p. 34.

<sup>56</sup> VASCONCELOS, Inessa da Mota Linhares. *O Mínimo Existencial como Limite à Tributação: A Constitucionalidade da Dedução de Medicamentos Adquiridos pelo Contribuinte da Base de Cálculo do IRPF*. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a0dc078ca0d99b5e>. Acesso em: 28 de setembro de 2016, p. 22.

<sup>57</sup> *Ibid.*, p. 22.

Klaus Tipke ao tratar do imposto de renda, leciona que “el principio de la capacidad contributiva en el ámbito específico de la renta, exige tributar exclusivamente por la renta disponible, es decir por la renta neta”.<sup>58</sup>

A exclusividade grifada por Tipke quanto à tributação da renda disponível é também reforçada por Mary Elbe Queiroz ao afirmar que “a hipótese abstrata da lei está visceral e intrinsecamente ligada à aquisição da disponibilidade de renda como riqueza nova que caracterize acréscimo patrimonial”.<sup>59</sup>

O fato jurídico, que se constitui pela linguagem prescrita do direito positivo, deve guardar integral identidade com o desenho normativo da hipótese tributária, havendo, dessa forma, com a observância de todos os elementos, a subsunção necessária para que possamos falar em sujeito ativo tributário, titular do direito de exigir a prestação, e sujeito passivo, aquele que está obrigado a cumpri-la.<sup>60</sup>

Nesse sentido, ao tratar da regra matriz da exação em comento, é imprescindível para sua composição estabelecer a diferença de simples valores ingressos daqueles conceituados como renda e proventos, esses últimos aptos a integrar o elemento material.<sup>61</sup>

Assim, ainda na análise do antecedente da regra matriz, verificamos que o elemento material do imposto de renda da pessoa física consiste na disponibilidade da renda ou provento, que ocorre com o cotejamento da receita e da despesa obtidas em determinado período, ano base, sendo que em relação às últimas se incluem, necessariamente, aquelas imprescindíveis para a efetivação do mínimo vital.<sup>62</sup>

---

<sup>58</sup> 2000 *apud* HELGUERA, Omar Tuvi e MONTEIRO, Marcelo. Aspectos Estructurales del IRPF desde la Economía y la Dogmática Jurídica. In: BLANCO, Andrés (Coord.). *Estudios sobre Imposición a la Renta*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2015, p. 58.

<sup>59</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – Tributação das Pessoas Físicas. *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 460.

<sup>60</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. \_\_\_\_.

<sup>61</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra Matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 223-260.

<sup>62</sup> PAWLOWSKY, Karina. O Núcleo da Hipótese do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Físicas e o Mínimo Existencial. In: GOMES, Eduardo Biacchi (Coord.). *Revista Direitos Fundamentais & Democracia / Faculdades Integradas do Brasil*. Curso de Mestrado em Direito da UniBrasil. – v.1, n.1 (jan./jun. 2007) - Curitiba: UniBrasil, 2007. Disponível em: <http://revistaeletronicardfd.uni-brasil.com.br/index.php/rdfd/article/viewFile/131/128>. Acesso em: 27 de setembro de 2016.

A imprescindibilidade da disponibilidade para a subsunção do fato ao desenho normativo da hipótese do imposto de renda é o que nos faz afirmar que quando estamos diante de renda não disponível, carência de riqueza, há a ausência do elemento material da regra matriz da exação em comento.

## **Conclusão**

O valor utilizado para a compra de medicamentos não está apto à incidência do imposto de renda, por fazer parte do núcleo intributável do mínimo existencial, fundado na dignidade da pessoa humana, liberdade, igualdade e solidariedade.

Por integrar o núcleo de intributabilidade do mínimo existencial, é insuscetível de figurar como critério material do antecedente de norma de imposto, uma vez que tais valores não constituem renda disponível, não revelam riqueza.

É inadequado, portanto, o tratamento de despesas com saúde como renúncia fiscal, pois essa questão não está situada na base de cálculo, elemento quantitativo alocado no consequente da norma de incidência, mas sim na conformação do próprio elemento material, antecedente da norma.

O legislador, ao considerar acréscimo patrimonial os valores utilizados para a aquisição de medicamentos, exorbitou os limites definidos pelo sistema jurídico positivado, olvidando a regra de estrutura à qual está limitado e deve observância.

Assim, as despesas com medicamentos não integram o elemento material da regra matriz de incidência do imposto de renda, em virtude da não ocorrência de mutação patrimonial, não podendo o legislador considerar renda o que insitamente não o é.

## **REFERÊNCIAS**

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 17 de maio de 2016.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CALIENDO, Paulo. Sanções Políticas no Direito Tributário: conteúdo e vedação. In: Maneira, Eduardo; Torres, Heleno (Org.). **Direito Tributário e Constituição** - Homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coelho. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 675-702.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 10ª ed. ver. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2015a.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 6ª Edição. São Paulo: Noeses, 2015b.

CENCERRADO MILLÁN, Emilio. **El Mínimo Exento**. Tese de Doutorado. Universidad de Alicante – Facultad de Derecho, 1997.

DIAZ, Alejandra Convers e ALBARRACIN, Laura Katheryne Martinez. **El Mínimo Vital y su Incidencia en la Tributación**. Bogota D. C. Julio de 2013. Disponível em: <http://repository.javeriana.edu.co/bitstream/10554/14911/1/ConversDiazAlejandra2013.pdf>. Acesso em: 03 de julho de 2016.

HELGUERA, Omar Tuvi e MONTEIRO, Marcelo. Aspectos Estructurales del IRPF desde la Economía y la Dogmática Jurídica. In: BLANCO, Andrés (Coord.). **Estudios sobre Imposición a la Renta**. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2015, p. 37-70.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O Imposto sobre a Renda com o Instrumento de Justiça Social no Brasil**. Barueri, SP: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

PAULA JÚNIOR, Aldo de. O Princípio da Igualdade no Direito Tributário e a decisão de (In) Constitucionalidade nele fundamentada: análise de alguns casos concretos. In: BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA Neto, Celso de Barros (Orgs.). **Tributação e Direitos Fundamentais**: conforme a jurisprudência do STF e do STJ. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 31-53.

PAWLOWSKY, Karina. O Núcleo da Hipótese do Imposto Sobre a Renda das Pessoas Físicas e o Mínimo Existencial. In: GOMES, Eduardo Biacchi (Coord.). **Revista**

**Direitos Fundamentais & Democracia / Faculdades Integradas do Brasil.** Curso de Mestrado em Direito da UniBrasil. – v.1, n.1 (jan./jun. 2007) Curitiba: UniBrasil, 2007. Disponível em: <http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/viewFile/131/128>. Acesso em: 27 de setembro de 2016.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. **Dignidade da Pessoa Humana: Mínimo Existencial e Limites à Tributação no Estado Democrático de Direito.** Curitiba: Juruá, 2011.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Regra Matriz de Incidência Tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho.** Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 223-260.

QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – Tributação das Pessoas Físicas. **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho.** Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 435-482.

Relatório do Desenvolvimento Humano - Sustentar o Progresso Humano: Reduzir as Vulnerabilidades e Reforçar a Resilência. Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). Organização das Nações Unidas (ONU), 2014. Disponível em: <http://www.pnud.org.br/arquivos/RDH2014pt.pdf>. Acesso em: 07 de julho de 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade (da pessoa) humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988.** 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação:** imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

\_\_\_\_\_. O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais. **Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro**, n. 42, 1990.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **Espécies Tributárias e o Mínimo Existencial:** Contributo para um Estado Fiscal Eficiente. Curitiba: Juruá, 2013.

VASCONCELOS, Inessa da Mota Linhares. **O Mínimo Existencial como Limite à Tributação: A Constitucionalidade da Dedução de Medicamentos Adquiridos pelo Contribuinte da Base de Cálculo do IRPF.** Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=a0dc078ca0d99b5e>. Acesso em: 28 de setembro de 2016.