

## A NATUREZA DAS DEDUÇÕES NO IRPF COM ENFOQUE NO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO

The nature of the IRPFs deductions with a focus on the logical-semantic constructivism  
Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 28/2021 | p. 191 - 206 | Jan - Mar /  
2021

DTR\2021\1848

Leônidas Barbosa Quaresma Neto

Formado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-Rio).  
Pós-Graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários  
(IBET). Mestrando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São  
Paulo (PUC-SP). Advogado. lquaresma@fblaw.com.br

Thiago Maciel Pinheiro Barros

Formado em Direito pelo Centro Universitário do Rio Grande do Norte (UNI-RN).  
Pós-Graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributário (IBET).  
Mestrando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo  
(PUC-SP). Assessor Parlamentar no Senado Federal. Advogado.  
thiagomacielpb@hotmail.com

Área do Direito: Constitucional; Tributário

Resumo: O presente trabalho tem como objeto a análise das deduções no Imposto sobre a Renda cobrado de pessoas físicas, objetivando definir se sua natureza se aproxima das isenções, imunidades ou, ainda, se seriam classificadas como hipóteses de não incidência. Para tanto, analisa-se o instituto sob a ótica do constructivismo lógico semântico, buscando demonstrar qual classificação mostra-se mais condizente com as normas constitucionais relacionadas ao tributo. Ao final, define-se a natureza das deduções e analisa-se a constitucionalidade de tentativas de suprimi-las em prol de uma redução de alíquotas do imposto sobre a renda.

Palavras-chave: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – Deduções – Constructivismo Lógico-Semântico – Isenções – Imunidades

Abstract: The present work aims at the analysis of deductions in the income tax charged to individuals, aiming to define whether their nature approaches exemptions, immunities or, even, whether they would be classified as hypotheses of non-incidence. To this end, the institute is analyzed from the perspective of Logical-Semantic Constructivism, demonstrating which classification is most consistent with the constitutional norms related to taxes, in order to, finally, adequately define the nature of deductions and define the constitutionality of attempts to suppress them in favor of a reduction in income tax rates.

Keywords: Personal income tax – Deductions – Logical-Semantic Constructivism – Tax exemption – Tax immunity

Para citar este artigo: Quaresma Neto, Leônidas Barbosa; Barros, Thiago Maciel Pinheiro. A natureza das deduções no IRPF com enfoque no constructivismo lógico-semântico. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. vol. 28. ano 6. p. 191-206. São Paulo: Ed. RT, jan./mar. 2021. Disponível em: [inserir link consultado](#). Acesso em: DD.MM.AAAA.

Sumário:

1.Introdução - 2.Incidência da norma tributária à luz do constructivismo lógico semântico - 3.Imunidade tributária - 4.Isenção tributária - 5.A classificação das deduções - 6.Impossibilidade de extinção das deduções em troca da redução de alíquotas - 7.Conclusão - 8.Bibliografia

1.Introdução

Previsto no inciso III do artigo 153 da Constituição Federal de 1988, o Imposto sobre a Renda é um tributo federal cuja materialidade é a renda e os proventos de qualquer natureza.

No caso do imposto sobre a renda a incidir sobre as pessoas físicas (IRPF), a base de cálculo do imposto é entendida como o saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas. Essas “saídas” são chamadas de “deduções”, e, como verificado, têm por objetivo a adequada obtenção da base de cálculo do tributo, que, lembre-se, deve estar em sintonia com sua materialidade, o acréscimo patrimonial do contribuinte.

Contudo, qual seria a natureza dessas deduções da base de cálculo?

Seriam elas isenções concedidas pelo legislador, imunidades identificadas por meio da análise dos direitos assegurados pela constituição federal, ou hipóteses de não incidência do imposto, de forma a não integrarem a base de cálculo?

A correta classificação das deduções mostra-se fundamental na medida em que, a depender dela, a possibilidade de alteração legislativa da lista de deduções variará, visto que as isenções podem ser alteradas por atos normativos infraconstitucionais, as imunidades apenas por emendas à constituição e as hipóteses de incidência apenas alterando-se a materialidade do tributo.

Sendo assim, o presente trabalho, adotando como premissa a teoria do Constructivismo Lógico Semântico, definirá os três conceitos anteriormente enumerados para, ao final, classificar adequadamente as deduções do IRPF.

## 2. Incidência da norma tributária à luz do constructivismo lógico semântico

Para a doutrina clássica, de Pontes de Miranda e Miguel Reale, a incidência da norma tributária é subsunção da norma jurídica automática e infalivelmente uma vez verificada a ocorrência dos fatos previstos pela norma. O direito busca regular as condutas intersubjetivas das pessoas por meio das normas jurídicas. Para tanto, se ocorrer tal conduta intersubjetiva que se busca regular, automaticamente tem-se a norma produzindo seus efeitos. A incidência seria, portanto, um fenômeno no mundo social que independente de linguagem jurídica. Pressupõe-se que o plano da dogmática jurídica, do dever-ser, toca o plano social, do ser. Para tal corrente, a incidência seria automática e infalível, porém, a aplicação depende do homem. Ou seja, a norma sempre incide juridicizando o fato que passa a depender de aplicação concreta. Primeiro um, depois o outro.

Para o constructivismo, capitaneado por Paulo de Barros Carvalho, contudo, a incidência se dá sobre o fato jurídico, e não sobre o evento, de forma que não seria a ocorrência do evento que acarretaria uma incidência automática da norma.

Ocorre que a linguagem do direito positivo não se mistura ou não chega a tocar na linguagem do plano social. Partindo desse pressuposto, só a partir de linguagem competente um fato social pode ingressar no ordenamento do direito positivo. Dentro da ideia de autopoiese, na qual o direito regula a si próprio, apresentando-se como um sistema sintaticamente fechado constituído de linguagem própria, não basta o acontecimento de um dado fato social previsto em uma dada norma. Tal fato precisa ser relatado por um agente competente em linguagem própria para, aí sim, integrar o ordenamento jurídico. Por isso a afirmação da professora Aurora Tomazini,<sup>1</sup> no sentido de que a “incidência não é automática, nem infalível à ocorrência do evento, ela depende da produção de uma linguagem competente, que atribua juridicidade ao fato, imputando-lhe efeitos na ordem jurídica”.

Um importante registro, que merece total transcrição, é feito pela professora Aurora<sup>2</sup> quando aduz que:

“O direito não dispõe de normas individuais e concretas para regular cada caso específico. Dispõe de um aparato de normas gerais e abstratas, que não atuam diretamente sobre as condutas intersubjetivas, exatamente em decorrência da sua generalidade e abstração. O sistema pressupõe, por isso, que, a partir destas normas gerais e abstratas, sejam criadas outras regras (individuais e concretas) diretamente voltadas aos comportamentos dos indivíduos, para atuarem especificamente em cada caso, o que só ocorre com a aplicação do direito.”

Dessa forma, quando falamos em aplicação, não podemos fugir da ideia de incidência, já que a norma não incide automática e infalivelmente. Ela pressupõe linguagem competente, que, por sua vez, pressupõe agente competente, para que seja aplicada ou incidida.

Em suas lições, Tárek Moyses<sup>3</sup> afirma que “aplicar é ato de fala de criação normativa, é realizar a incidência da norma, enfim, é fazer-se o direito positivo”. Em mais uma brilhante exposição, a professora Aurora<sup>4</sup> explica o processo de incidência, ao afirmar que:

“o homem (aplicador), a partir dos critérios de identificação da hipótese de uma norma geral e abstrata, construída com a interpretação dos textos jurídicos, demarca imaginariamente (no plano do ser), a classe de fatos a serem juridicizados. Quando, interpretando a linguagem da ‘realidade social’ (a qual tem acesso por meio da linguagem das provas), identifica um fato denotativo da classe da hipótese, realiza a subsunção e produz uma nova linguagem jurídica, relatando tal fato no antecedente de uma norma individual e concreta e a ele imputando a relação jurídica correspondente (como proposição consequente desta norma) e assim o faz, com a denotação dos critérios de identificação do consequente da norma geral e abstrata (incidida), a qual será representativa de um liame a ser estabelecido no campo social.”

Importante pontuar que a incidência, para o constructivismo, também acontece de forma automática e infalível, contudo, ela ocorrerá a partir da verificação da norma individual e concreta, que se dá quando o agente competente, diante do acontecimento, realiza a subsunção do fato à norma ao, diante da verificação da hipótese, aplicar a norma em questão.

Incidência então, para essa teoria, é sinônimo de aplicação da norma, ao passo que, para a teoria clássica, corresponde a sua eficácia.

Apesar da diferenciação das duas teorias, majoritariamente com relação ao aspecto temporal da incidência, podemos ver um ponto em comum das duas linhas de raciocínio, como afirma Robson Maia Lins:

“Suplantadas as diferenças entre as teorias, é importante ressaltar que, independentemente do posicionamento que se adote, fato é que, para ambas, é indispensável que os fatos, para serem qualificados como jurídicos e desencadearem consequências jurídicas, devem-se enquadrar na prescrição legal.

[...]

Para preservar o corte efetuado pelo legislador, o princípio da estrita legalidade estabelece que a lei descreva – ela própria – os elementos do fato e os dados necessários, para se estabelecer a relação jurídica. Decorrente desse preceito é a necessidade do exato enquadramento do fato à norma, ou seja, a plena correspondência entre fato jurídico tributário e a hipótese de incidência.”<sup>5</sup>

Sendo o ponto-chave da incidência a subsunção do fato à norma, pode-se apurar, traçando o caminho oposto, que a não incidência ocorre (i) quando o evento não é convertido em fato jurídico; ou (ii) quando o fato guarda identidade com a hipótese prevista na norma.

### 3. Imunidade tributária

A imunidade tributária é um dos institutos de maior debate doutrinário em relação à sua definição. Robson Maia Lins<sup>6</sup> enumera algumas das definições atribuídas pela doutrina, sendo elas: (i) a imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar, por meio da limitação da competência tributária, defendida por José Souto Maior Borges; (ii) a imunidade como uma impossibilidade de incidência, defendida por Gilberto Ulhôa Canto; e (iii) a imunidade como regra excludente do poder de tributar, defendida por Humberto Ávila.

Paulo de Barros Carvalho pondera que as três definições estão equivocadas.

Primeiramente, porque não existe uma cronologia entre a norma constitucional que institui a imunidade e a norma que determina competências, não podendo, assim, imaginar a primeira como um freio à utilização da segunda.

Da mesma forma, não se pode imaginar que, ao contrário, a norma de imunidade teria algum tipo de ordem cronológica anterior à norma de competência, de forma a poder limitá-la.

A regra de imunidade, em verdade, nada mais é do que uma norma de competência negativa, na medida em que, em complemento às normas de competência dos entes, delimita o conjunto de possibilidades de tributação dos entes federativos. Para perfeita compreensão, vale transcrição de trecho da obra de Paulo de Barros Carvalho:

“As entidades tributantes, no exercício de suas prerrogativas, ficam atreladas a cadeias de normas cujo fundamento último são os preceitos competenciais contidos e demarcados no Texto Supremo, na forma indicativa expressa de autorizações e de vedações, essas últimas designadas pelo nome de ‘imunidades.’”<sup>7</sup>

Também se deve afastar a comparação entre a imunidade e a não incidência.

As regras de imunidade são normas de estrutura, ao passo que as de incidência são preceitos de conduta. Ademais, a constituição não cria tributos, de forma que as normas cuja incidência gera a obrigação tributária são normas infraconstitucionais, não havendo, então, sentido em uma norma constitucional, logo, cronologicamente anterior, ser analisada em momento posterior ao da norma de incidência.

Em verdade, a norma de incidência será criada dentro do contexto delineado pelas normas de competência e de imunidade, pois, como dito, são elas que moldam o conjunto de possibilidades de tributação.

Sendo assim, ao passo que é equivocado afirmar que a imunidade limita a competência, pois as duas normas são concomitantes cronologicamente, não havendo que se falar em uma excluir ou limitar a outra, é igualmente precipitada a afirmação de que a imunidade impediria a incidência, posto que, cronologicamente, a delimitação da competência e da imunidade (competência negativa) se dá em momento anterior ao da criação da norma de incidência, essa sempre infraconstitucional, de forma que essa norma já é criada em universo no qual as competências estão devidamente delimitadas e, conseqüentemente, as leva em consideração.

Tomemos, como exemplo, a cobrança do imposto sobre a renda regulada pelo Decreto 9.580/2018 (LGL\2018\10418) e a imunidade sobre templos de qualquer culto, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição.

Nos artigos 158<sup>8</sup> e 159<sup>9</sup> do citado decreto, temos disposição no sentido de que todas as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no país são contribuintes do imposto sobre a renda.

Considerar que a norma de imunidade impediria a incidência acarretaria o entendimento

de que tais artigos determinam que os templos são contribuintes do imposto sobre a renda, mas que, em razão da imunidade, eles seriam excluídos dessa lista.

Contudo, como dito, exatamente pela norma de imunidade ser pretérita à de incidência, tal entendimento mostra-se equivocado.

Os artigos 158 e 159 já trazem consigo uma presunção de harmonia com o sistema, e o sistema posto já possui norma imunizando templos, de forma que, ainda que esses artigos não disponham expressamente que os templos não são contribuintes do imposto, eles já carregam tal disposição, pois norma imunizadora pretérita e superior hierarquicamente já assim dispôs.

Imagine-se, para fins de simplificação, uma sala de aula em dia de prova. A professora, listando as regras de elaboração da prova, determina que ela só poderá ser feita com caneta azul. Um dos alunos, ao ouvir essa regra e se ver sem canetas da cor azul, pede ao colega uma caneta emprestada. Por mais que o aluno despreparado não peça, expressamente, uma caneta azul, e por mais que seu colega tenha canetas de todas as cores imagináveis, ele, ao escolher qual caneta emprestar, o fará considerando apenas suas canetas azuis como opções viáveis, tendo em vista o contexto em que eles estão, em que há uma norma pretérita determinando a utilização apenas de canetas azuis.

Por isso, quando a norma de incidência dispõe sobre determinada situação hipotética, o conjunto de fatos que podem se subsumir a essa norma já está delimitado pelas normas de imunidade e competência.

#### 4. Isenção tributária

Tal qual a imunidade, a norma isentiva também é alvo de diversas classificações pela doutrina, sendo as mais notórias a de ser ela (i) uma dispensa de pagamento conferida pelo legislador; (ii) uma proteção para impedir a incidência da norma de tributação; (iii) uma imunidade infraconstitucionalmente regulada; e (iv) o encontro de normas de forma a mutilar a regra-matriz de incidência.

Analisando as duas primeiras teorias, pode-se notar que, apesar de ambas terem o mesmo resultado, sendo esse o não pagamento do tributo, uma trata da antítese procedimental da outra.

Ao passo que, na primeira teoria, há a incidência da regra tributária para, depois, a norma isentiva desqualificar, juridicamente, a obrigação tributária, na segunda teoria há, primeiro, a incidência da norma isentiva, de forma a proteger aquela situação, para que a norma de incidência não a atingisse. Nas palavras de Paulo de Barros:

“De ver que as duas propostas da Dogmática tinham um ponto comum: disputavam a velocidade da incidência das normas jurídicas. Para a teoria tradicional, a regra de tributação chegava antes, cumprindo seu papel jurisdizante, enquanto a de isenção, quando atingia o fato, já se deparava com a situação consumada, restando-lhe apenas promover a dispensa do pagamento do tributo devido (devido por força da incidência da primeira). Ao transpor os elementos da análise, a tese renovadora atribuiu maior presteza à norma de isenção que, de maneira fulminante, desabava sobre o acontecimento previsto, protegendo-o das irradiações implacáveis da regra de tributação. Esta, de trajetória mais morosa, não tinha como expandir efeitos, impedida de propagar sua carga de juridicidade.”<sup>10</sup>

Tal qual explicado no capítulo sobre imunidade, não parece razoável uma norma que impeça a incidência, pois incidir é exatamente dar juridicidade ao ato, de forma que retirá-la seria extirpar o caráter jurídico, e sua produção de efeitos, do sistema.

Classificar a isenção como uma imunidade infraconstitucional parece igualmente equivocado, tendo em vista o caráter de norma de competência negativa da imunidade. Se a Constituição, por meio das normas de competência e imunidades, delimita o campo

no qual a norma de incidência poderá nascer, a norma de isenção, que se encontra no campo da legislação ordinária, não poderia ter como efeito a mutação desse formato criado pelas normas constitucionais.

Sendo assim, a teoria isentiva que mais parece adequada aos conceitos de competência, incidência e imunidade é a da isenção como a mutilação da regra-matriz de incidência.

Segundo Paulo de Barros, a dinâmica da norma isentiva “pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo”.<sup>11</sup>

Não se vê, então, um impedimento da incidência, mas, sim, uma alteração da estrutura da regra-matriz (afinal, a norma de isenção é uma norma de estrutura), impedindo que essa alcance determinadas situações.

Tal mutilação, contudo, não deve ter como alvo um critério inteiro da regra-matriz, mas, sim, apenas uma parte dele.

Caso, por exemplo, determinada norma prejudicasse um dos critérios como um todo, não veríamos uma situação de isenção, mas, sim, de impossibilidade de aplicar-se essa norma: afinal, a regra-matriz é o conjunto mínimo e irreduzível de elementos para possibilitar a aplicação da norma tributária.

Como explicado pelo professor Paulo de Barros, “se porventura o legislador [...] retirar todas as unidades de escala do critério temporal, evidentemente que o evento tributário jamais acontecerá no mundo físico exterior, o que equivale à revogação da regra-matriz”.<sup>12</sup>

## 5.A classificação das deduções

### 5.1.Conceito de renda adotado

Como mencionado, o Imposto sobre a Renda é previsto no inciso III do art. 153 da Constituição Federal e tem como materialidade a renda e os proventos de qualquer natureza.

Nas palavras de Charles William McNaughton,<sup>13</sup> “o signo ‘renda e proventos de qualquer natureza’ demarca a riqueza nova obtida pelo contribuinte em determinado período de apuração”, ou seja, o acréscimo patrimonial verificado pelo sujeito durante certo lapso temporal.

Acréscimo patrimonial, por sua vez, deve ser entendido como o “saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas”,<sup>14</sup> não podendo ser confundido com a simples obtenção de riquezas, do contrário, não se estaria tributando o acréscimo patrimonial do contribuinte, mas, sim, o mero ingresso de valores em seu patrimônio.<sup>15</sup>

Apesar de fundamentais para a adequada análise do imposto sobre a renda, os conceitos de “renda” e “acrécimo patrimonial” ainda geram certo debate na doutrina, de forma que, para que não haja uma fuga do foco do presente trabalho, será adotado como premissa o conceito de renda apresentado por Charles William McNaughton, José Arthur Lima Gonçalves e Roque Antonio Carrazza.

### 5.2.Confronto entre os conceitos apresentados e as deduções

Antes da efetiva classificação normativa das deduções no IRPF, mostra-se conveniente um pequeno resumo das principais características das situações até então verificadas.

A incidência, como visto, é a aplicação da norma, ao ser realizada, por agente competente, a subsunção do fato à norma. Sendo assim, a contrario sensu, ao afirmarmos que determinada situação não é tributada por não haver incidência da

norma, se quer dizer que o fato em questão não guarda relação com a hipótese da norma jurídica em questão.

Em se tratando de tributos, a Constituição Federal sempre delimitará a competência tributária do ente federativo, e esse, por sua vez, criará o tributo mediante lei, ou seja, a não incidência tributária é verificada no campo legislativo ordinário, estando submissa aos limites impostos pela Constituição.

Sendo assim, quando não é cobrado ICMS pela transferência de mercadorias de uma filial para a outra, isso ocorre porque esse fato não tem identidade com a hipótese da regra-matriz de incidência desse tributo.

A imunidade, por sua vez, é uma norma constitucional de competência negativa, pois, enquanto as normas de competência determinam quais são os tributos que podem ser criados por cada ente, as imunizantes indicam quais situações não podem ser alvo dessas leis a serem criadas.

Não se trata de um impedimento da competência – pois isso significaria haver uma ordem cronológica entre as duas normas –, nem de uma vedação de incidência – pois a norma de imunidade é anterior e tem uma hierarquia maior do que a norma de incidência –, mas, sim, de um aspecto da competência tributária.

Nesse sentido, como dito no capítulo sobre imunidade, por mais que determinado fato imune pareça se encaixar na hipótese da regra-matriz, não há que se falar que a imunidade impede a cobrança ou a incidência ou, ainda, que ela afasta a competência, pois a hipótese, em verdade, não prevê aquela situação, tendo em vista que a norma que a contém foi criada em momento posterior ao da norma de incidência e já inserida num sistema cujo campo da competência tributária não abarca aquela situação.

A isenção, finalmente, vimos que é uma norma infraconstitucional que mutila a regra-matriz de incidência tributária, de forma que, ao reduzir ou alterar um de seus critérios, sem, contudo, afastar ou excluir a competência do ente ou a incidência da norma, impede a tributação de determinado evento.

Como brevemente disposto na introdução desse trabalho, renda não pode ser entendida meramente como entradas de rendimentos no patrimônio do contribuinte, mas, sim, o acréscimo patrimonial disponível do contribuinte que vá além do mínimo vital para sua sobrevivência, como explicado por Roque Antonio Carrazza em seu estudo do imposto sobre a renda.<sup>16</sup>

Segundo o professor, “tudo o que está previsto, expressa ou implicitamente, na Lei Maior como integrante do chamado mínimo vital (ou mínimo existencial) não constitui nem renda, nem proventos” (grifos do original).

O mesmo entendimento pode ser visto nas obras do professor Roberto Quiroga Mosquera, que defende que “dar condições mínimas de existência consiste, outrossim, em não tributar os valores recebidos e utilizados na consecução desse objetivo. O mínimo vital, portanto, é insuscetível de tributação”.<sup>17</sup>

O mínimo vital, por sua vez, é determinado pela própria Constituição que, em seu art. 6º, enumera os direitos sociais de seus cidadãos.<sup>18</sup>

Ora, se Constituição outorga à União a competência para tributar a renda e os proventos de qualquer natureza, entendidos esses como o acréscimo patrimonial disponível, e as deduções são parte essencial para alcançarmos a disponibilidade efetiva do contribuinte, podemos, desde já, retirar da lista de possibilidades para classificação das deduções as isenções.

Primeiramente porque, como explicado, as isenções, independentemente da teoria que se escolha, são previstas em lei, não estando presentes na Constituição e sendo, portanto, hierarquicamente inferiores às normas constitucionais.

Caso fosse admissível classificar as deduções como isenções, teríamos a esdrúxula situação em que uma norma infraconstitucional interfere no conceito constitucional de renda.

Ora, se a renda é obtida por meio da contabilização das entradas (rendimentos) e saídas (deduções) do patrimônio do contribuinte, e ela é um conceito obtido por meio da interpretação da Constituição, como poderíamos aceitar uma que uma lei ordinária definisse parte tão vital para atingirmos o conceito de renda?

Como muito bem dito por Roque Antonio Carrazza, “o conceito de renda inclui o seu contrário – vale dizer, o de perda. Para que não reste esgarçado o patrimônio do contribuinte, devem ser abatidas, dos resultados líquidos obtidos, as perdas por ele sofridas [...]”.<sup>19</sup>

Ou seja, aceitar que as deduções são isenções seria submeter um conceito constitucional às liberdades do legislador ordinário.

Conseqüentemente, permitiríamos ao legislador ordinário delimitar o conceito de renda, situação já tida como inimaginável, conforme trecho do professor Carrazza em que defende que “não se pode capitular, admitindo só ser dedutível da base de cálculo do IR aquilo que for do agrado do legislador ordinário”.<sup>20</sup>

Para fechar a defesa da impossibilidade de classificarem-se as deduções como isenções, vale transcrição de mais um trecho da obra do professor Roque Carrazza:

“As deduções e abatimentos não devem ser confundidos com as isenções. Estas operam como hipóteses neutralizantes da ocorrência do fato oponible (v. nosso Curso ..., 25ª ed., p. 875-877). Aqueles, pelo contrário, são montantes que a lei permite venham subtraídos da base de cálculo do tributo, para que este incida exatamente sobre o que tipifica renda ou proventos de qualquer natureza e, nesta medida, seja o mais possível justo e adequado.”<sup>21</sup> (grifos do original).

Antes de prosseguirmos na análise da natureza das deduções, uma nota importante se faz necessária. As deduções aqui tratadas, como já exposto, são aquelas inseridas no conceito de renda, ou seja, os descontos e as perdas necessários para que averiguemos adequadamente o acréscimo patrimonial do contribuinte, como gastos com saúde, instrução e demais verbas gastas para efetivação dos direitos sociais, bem como verbas recebidas a título de recomposição do patrimônio do contribuinte, como indenizações.

Se, porventura, for publicada norma possibilitando a não contabilização, para fins de base de cálculo do IRPF, de algum gasto não essencial ou rendimento que represente, sim, um acréscimo patrimonial, essa verba não contabilizada não será propriamente uma dedução, mas, sim, um valor isento.

Tomemos como exemplo eventual lei que permita ao contribuinte retirar da base de cálculo valores doados a partidos políticos que abrirem mão do fundo eleitoral, como uma forma de estimular a não utilização desse fundo.

A não contabilização dessa verba não tem por fim garantir o mínimo existencial do contribuinte ou verificar seu real acréscimo patrimonial, ou seja, sua exclusão não interfere na busca pela renda efetiva do contribuinte, mas apenas estimula uma determinada conduta, motivo pelo qual, a rigor, tal norma é, sim, uma isenção.

Em suma, caso a verba seja parte do mínimo existencial do contribuinte, sempre decorrente das normas constituição, essa será uma dedução, ao passo que, se for simplesmente uma não contabilização motivada por políticas públicas, deverá ser entendida como uma isenção.

Afastada a isenção do rol de possíveis classificações das deduções, parte integrante do conceito de renda, analisemos, agora, as imunidades.



Como há pouco visto, as deduções são saídas de valores da base de cálculo do IRPF para que o conceito de renda, entendido como acréscimo patrimonial disponível, seja alcançado.

Sendo esse “acrécimo patrimonial disponível” os valores que ultrapassarem o mínimo vital do contribuinte, e sendo o mínimo vital decorrente das garantias constitucionais para a vida digna dos cidadãos, podemos ver que as deduções têm origem constitucional, pois integram o conceito constitucional de renda.

As imunidades, por outro lado, são normas constitucionais para delimitar, de forma negativa, a competência dos entes federativos. Dessa forma, vemos que as deduções agem de forma a ajudar a delimitar o conceito de renda, ao passo que a norma de competência demarca as situações nas quais poderá haver a instituição do imposto sobre a renda, ou seja, a norma de competência não se preocupa em desvendar o conceito de renda, mas, sim, já o utiliza como algo definido em outros dispositivos constitucionais.

É interessante notar que a relação “renda-dedução” e “competência-imunidade” são extremamente similares, visto que os segundos (dedução e imunidade) estão contidos no significado dos primeiros (renda e competência), pois ajudam a defini-los negativamente.

A partir dessa comparação, podemos verificar que a junção das normas que delegam competências com as normas de imunidade delimitam o verdadeiro escopo das competências dos entes federativos, e, dentro desse escopo, está a possibilidade de tributar-se a renda e os proventos de qualquer natureza, entendidos como a junção das receitas do contribuinte com suas deduções.

Ou seja, classificar deduções como imunidades causaria um paradoxo, pois como poderiam elas ajudar a definir a competência a permitir a tributação da renda se elas são parte do conceito de renda?

As normas de imunidade objetivam delimitar a competência tributária e, nessa demarcação, presume-se que o conceito de renda já foi alcançado por meio de outras normas constitucionais, não sendo dever das normas de imunidade fazê-lo.

Além disso, as deduções não devem ser entendidas de forma absoluta, como é o caso das imunidades.

Voltando ao exemplo da imunidade de templos religiosos, essa alcançará o templo de qualquer religião, não havendo qualquer discriminação.

As normas de dedução, por sua vez, buscam respeitar o mínimo vital, de forma que podem ser moldadas ao caso concreto. Assim, nem todo o gasto com educação precisa ser dedutível,<sup>22</sup> mas, sim, aquele que necessário ao mínimo vital do contribuinte. Gastos com professores particulares e atividades extracurriculares, por exemplo, poderiam não ser aceitos como deduções.

Além disso, não parece razoável, caso classifiquemos as deduções como imunidades, a existência de normas imunizantes que atuam para somente um tributo em particular.

Sendo assim, tal qual se mostrou equivocado classificar deduções como isenções, melhor não parece classificá-las como imunidades, restando-nos, apenas, analisar se elas poderiam ser consideradas hipóteses de não incidência.

Haverá a incidência sempre que houver a subsunção de determinado fato à norma, ou seja, utilizando o IRPF como exemplo, haverá a incidência do imposto sobre a renda sempre que autoridade fiscal verificar que determinado contribuinte teve, num ano-calendário, rendimentos que ultrapassem o valor combinado das deduções. Sobre essa diferença (rendimentos – deduções = renda) que haverá a incidência da norma,

pois é ela a base de cálculo do IRPF.

Ou seja, as parcelas dedutíveis, por não integrarem o conceito de “acréscimo patrimonial disponível”, não são consideradas renda para fins do IRPF, o que vale dizer que elas não guardam semelhança com o fato hipotético da norma de incidência, motivo pelo qual não haverá incidência da norma sobre esse fato (a obtenção de receitas classificadas como dedutíveis).

Com isso, conclui-se que as deduções presentes no IRPF são hipóteses de não incidência da norma, pois são valores não alcançados pela materialidade do imposto sobre a renda.

#### 6. Impossibilidade de extinção das deduções em troca da redução de alíquotas

Ao longo dos últimos anos, o Ministério da Economia se manifestou<sup>23-24-25</sup> algumas vezes no sentido de excluir algumas deduções e, em troca, atualizar a faixa de isenção<sup>26</sup> do IRPF, para simplificar o modelo atualmente existente.

Medidas como essa, contudo, precisam ser muito bem estudadas antes de eventual implementação, do contrário, colocarão em risco a tributação da renda efetiva e poderão transformar o imposto sobre a renda em um imposto sobre entrada de valores no patrimônio.

Como exaustivamente explicado, as deduções são essenciais para que determinemos o valor exato do acréscimo patrimonial do contribuinte, de forma que eventual exclusão delas poderá acarretar a tributação do mínimo existencial do contribuinte, ainda que haja um aumento considerável da faixa de isenção.

Isso porque o IRPF é um tributo que prima pela análise do caso a caso ao determinar certos gastos considerados essenciais a todos (saúde, educação, dependentes etc.) e permitir a dedução deles. Ignorar o papel que as deduções cumprem e simplesmente excluí-las, aumentando o valor da faixa de isenção, tratará de forma desigual contribuintes com grandes gastos que eram passíveis de dedução e contribuintes sem deduções.

Além disso, não sendo as deduções classificadas isenções, sua alteração não poderia ocorrer mediante lei infraconstitucional, de forma que vislumbramos apenas duas maneiras de poder excluí-las, ambas extremamente polêmicas e, a nosso ver, impossíveis de implementação.

A primeira seria a alteração, via emenda constitucional, da materialidade do imposto sobre a renda, de forma a transformá-lo numa espécie de imposto sobre rendimentos ou recebimentos.

Essa medida, contudo, parece-nos extremamente questionável, pois, como já explicado, geraria inúmeras situações que feririam a isonomia, ao onerar em excesso contribuintes que se vissem com gastos médicos elevados.

A segunda seria a exclusão de alguns direitos fundamentais (como acesso à saúde e educação) que embasam a existência das deduções por meio do conceito do mínimo existencial.

Desnecessário nos alongarmos muito na impossibilidade dessa medida, tendo em vista que ela afronta claramente a cláusula pétrea prevista no inciso IV do § 4º do art. 60 da Constituição.

#### 7. Conclusão

Como visto, entende-se por renda o acréscimo patrimonial disponível do contribuinte, sendo ele alcançado pela diferença positiva, verificada num determinado período de tempo, entre os rendimentos e as deduções.

Contudo, recentemente se vê serem propostos projetos para excluir as deduções do imposto sobre a renda e aumentar a faixa de isenção dos contribuintes, como uma forma de simplificar o tributo. Tais projetos, apesar de bem-intencionados, não levam em conta a natureza das deduções do imposto sobre a renda, ao defenderem sua exclusão sem grandes consequências.

Para a análise do tema, três foram as possibilidades levantadas para as deduções: isenções, imunidades ou hipóteses de não incidência.

Rapidamente verificou-se a impossibilidade de classificarmos as deduções como isenções, pois as normas isentivas são infraconstitucionais, ao passo que as deduções decorrem do conceito constitucional de renda.

Impossível também sua classificação como imunidades, pois essas são normas de competência negativa, ao passo que as deduções são parte negativa do conceito de renda, de forma que entender deduções e imunidades como sinônimas criaria a esdrúxula situação de uma norma de imunidade ser presente na materialidade de um tributo, sendo que tal materialidade, ao ser criada, já levou em consideração as normas de competência e imunidade.

Chegou-se, então, à conclusão de que as deduções tratam de hipóteses de não incidência, pois esses valores não integram o conceito de renda e, conseqüentemente, não estão presentes na regra-matriz do IRPF, motivo pelo qual não serão alvo de sua incidência.

Isso, contudo, aplica-se apenas a não contabilizações de valores essenciais para o mínimo vital dos contribuintes (aqui chamadas de deduções), de forma que eventuais descontos de gastos com itens não essenciais serão considerados isenções.

Sendo as deduções hipóteses de não incidência como forma de se respeitar as garantias constitucionais, vemos que sua exclusão numa tentativa de simplificar o IRPF seria, na verdade, uma alteração da materialidade do tributo ou o desrespeito de cláusula pétrea, além de ferir a isonomia.

## 8. Bibliografia

CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios. São Paulo: Noeses, 2019.

GONÇALVES, José Arthur Lima. Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

LINS, Robson Mais. Curso de Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Noeses, 2019.

MCNAUGHTON, Charles William. Curso de IRPF. São Paulo: Noeses, 2019.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.

---

1 .CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 434.

- 2 .CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 438-439.
- 3 .MOUSSALLEM, Tárek Moyses. Fontes do Direito Tributário. 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. 102.
- 4 .CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 441.
- 5 .LINS, Robson Mais. Curso de Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Noeses, 2019. p. 121.
- 6 .LINS, Robson Mais. Curso de Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Noeses, 2019. p. 292-293.
- 7 .CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios. São Paulo: Noeses, 2019. p. 137.
- 8 .Art. 158. São contribuintes do imposto sobre a renda e terão seus lucros apurados de acordo com este Regulamento:  
I – as pessoas jurídicas, a que se refere o Capítulo I deste Título; [...].
- 9 .Art. 159. Consideram-se pessoas jurídicas, para fins do disposto no inciso I do caput do art. 158: I – as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem os seus fins, a sua nacionalidade ou os participantes em seu capital [...].
- 10 .CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: reflexões sobre filosofia e ciência em prefácios. São Paulo: Noeses, 2019. p. 177.
- 11 .CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 385-386.
- 12 .CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 505.
- 13 .MCNAUGHTON, Charles William. Curso de IRPF. São Paulo: Noeses, 2019. p. 47.
- 14 .GONÇALVES, José Arthur Lima. Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 179.
- 15 .Há, ainda, como se pode ver da definição dada à renda, a necessidade desse acréscimo patrimonial ser verificado num determinado espaço temporal. Isso porque apenas com o decurso do tempo que se pode perceber a verdadeira mutação do patrimônio do contribuinte.
- 16 .CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas

específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 53-54.

17 .MOSQUERA, Roberto Quiroga. Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996. p. 127.

18 .São eles: (i) educação, (ii) saúde, (iii) alimentação, (iv) trabalho, (v) moradia, (vi) transporte, (vii) lazer, (viii) segurança, (ix) previdência social, (x) proteção à maternidade e à infância, e (xi) assistência aos desamparados.

19 .CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 39.

20 .CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 56.

21 .CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 40.

22 .Não se está, com a presente afirmação, dando razão à limitação em R\$ 3.561,50 dos gastos com educação. Pode, sem dúvida, haver um limite aos gastos com educação, mas o valor atualmente utilizado beira o deboche com o contribuinte.

23 .BRASIL. Câmara dos Deputados. Estudo analisa fim de deduções com saúde em troca de alíquota menor no IRPF. Agência Câmara de Notícias, 16.07.2019. Disponível em:

[[www.camara.leg.br/noticias/562426-estudo-analisa-fim-de-deducoes-com-saude-em-troca-de-aliquota](http://www.camara.leg.br/noticias/562426-estudo-analisa-fim-de-deducoes-com-saude-em-troca-de-aliquota)]

24 .IR deve ter isenção maior e limite para dedução, diz secretário da Receita. Veja, 18.11.2019. Disponível em:

[<https://veja.abril.com.br/economia/ir-deve-ter-isencao-maior-e-limite-para-deducacao-diz-secretario-da-receita>]

25 .Governo pretende acabar com deduções de saúde e educação em troca da correção da tabela do IR. G1, 21.07.2020. Disponível em:

[<https://g1.globo.com/politica/blog/valdo-cruz/post/2020/07/21/governo-pretende-acabar-com-deducoes-de-saude-e-educacao-em-troca-da-correcao-da-tabela-do-ir>]

26 .A chamada “faixa de isenção” do IRPF nada mais é do que um montante de entradas no patrimônio do contribuinte que, ao ver do legislador ordinário, seria o necessário para o “mínimo vital” daquele contribuinte, motivo pelo qual não seria tributado. Como visto no capítulo anterior, chamar essa faixa de “isenção” é um equívoco, mas como esse nome já está consolidado, continuaremos, para fins didáticos, utilizando-o.