

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

**REGRAS DE DEDUTIBILIDADE NO IMPOSTO DE RENDA:
CONTEÚDO NORMATIVO E CONTROLE JURISDICIONAL**

Bruno Capelli Fulginiti

Porto Alegre
2013

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

**REGRAS DE DEDUTIBILIDADE NO IMPOSTO DE RENDA:
CONTEÚDO NORMATIVO E CONTROLE JURISDICIONAL**

Bruno Capelli Fulginiti

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Humberto Ávila

Porto Alegre
2013

Dedico esse trabalho aos meus pais, Maria Inês e Francisco, e ao meu irmão Daniel, por me darem todo o apoio e a tranquilidade necessários à sua realização.

AGRADECIMENTOS

Meus sinceros agradecimentos ao meu orientador e estimado amigo Professor Humberto Ávila, por ter aceitado a orientação do presente estudo e pela liberdade que me concedeu para escrevê-lo de acordo com as minhas convicções.

Também merecem agradecimento especial os Professores Andrei Velloso e Gustavo Masina, pelas valiosas críticas e sugestões oferecidas no exame de qualificação, os amigos Maurício Luís Maioli e Luiz Eduardo Abarno da Costa, pela leitura do rascunho e revisão final do texto, e todos os demais amigos e colegas que me apoiaram e incentivaram na elaboração desse estudo.

RESUMO

O presente trabalho busca examinar o conteúdo normativo de regras e limites de dedutibilidade do imposto de renda no ordenamento jurídico brasileiro. Pretende-se analisar a sua relevância como um instrumento de proteção de direitos fundamentais e de realização da igualdade tributária por meio da simplificação que proporciona. Com base nessa premissa, pretende-se, primeiro, afastar o entendimento de que regras e limites de dedutibilidade são fruto da discricionariedade legislativa e, segundo, apresentar parâmetros de controle que permitam o seu controle jurisdicional.

PALAVRAS CHAVE: imposto de renda, deduções, direitos fundamentais, igualdade, capacidade contributiva, razoabilidade, liberdade legislativa.

ABSTRACT

The presente study aims to examine the normative content of deductions in the context of income tax in brazilian law. Its purpose is to analyze the relevance of deductions as an instrument of protection of fundamental rights and achieving equality through tax simplification. Based on this premise, it seeks, first, overcome the understanding that deductibility rules and limits are the result of legislative discretion and, second, provide control parameters that allow its jurisdictional control.

KEY WORDS: income tax, deductions, fundamental rights, equality, ability to pay, reasonableness, legislative discretion.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
PARTE I - REGRAS DE DEDUTIBILIDADE E A DETERMINAÇÃO DA RENDA TRIBUTÁVEL.....	14
1. Considerações iniciais.....	14
2. Delimitação do âmbito constitucional de incidência do imposto de renda.....	15
2.1 A regra constitucional de competência do imposto de renda.....	15
2.2 A definição de renda conferida pelo Código Tributário Nacional	20
2.2.1 Renda como acréscimo patrimonial de riqueza nova	20
2.2.2 Renda como resultado líquido positivo	23
2.3 Direitos fundamentais como limites à tributação	25
2.3.1 O dever de proteção de direitos fundamentais.....	25
2.3.2 O âmbito de proteção de direitos fundamentais	31
2.4 Igualdade como limite à imposição tributária	35
2.4.1 Significado e estrutura da igualdade.....	35
2.4.2 Modos de realização da igualdade.....	37
3. A determinação da renda tributável e a justificativa para deduções	40
3.1 Deduções e o imposto de renda das pessoas físicas	41
3.1.1 Proteção ao mínimo existencial individual.....	41
3.1.2 Proteção ao mínimo existencial familiar	46
3.2 Deduções e o imposto de renda das pessoas jurídicas	49
3.3 Aspectos a reter	50
4. Justificativas para a utilização de “regras” de dedutibilidade.....	52
4.1 Regras de dedutibilidade e a estabilização de conflitos interpretativos	52
4.2 Regras de dedutibilidade e a praticabilidade na imposição tributária	57
5. Liberdade legislativa e a conformação de regras de dedutibilidade	60
6. Síntese conclusiva.....	65

PARTE II - REGRAS E LIMITES DE DEDUTIBILIDADE E A REALIZAÇÃO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA 67

1. Considerações iniciais.....	67
2. Regras e limites de dedutibilidade na legislação do imposto de renda.....	69
2.1 Aspectos gerais.....	69
2.2 Regras de dedutibilidade e a base de cálculo do imposto de renda.....	70
2.2.1 Regras de dedutibilidade aplicáveis às pessoas físicas.....	70
2.2.2 Regras de dedutibilidade aplicáveis às pessoas jurídicas	72
2.3 Limites de dedutibilidade no imposto de renda	74
2.3.1 Proposta de classificação	74
2.3.2 Limites de dedutibilidade qualitativos.....	75
2.3.2 Limites de dedutibilidade quantitativos.....	78
3. Estrutura normativa das regras de dedutibilidade	80
3.1 Aspectos gerais.....	80
3.2 Generalização como seleção de propriedades	81
3.3 Generalização e a estrutura das regras	84
3.4 Generalizações e limites de dedutibilidade	88
3.4.1 Limites de dedutibilidade qualitativos.....	88
3.4.2 Limites de dedutibilidade quantitativos.....	90
4. Realização da igualdade por meio de limites de dedutibilidade	93
4.1 Regras e limites de dedutibilidade e a insuficiência do padrão legal.....	93
4.2 Modelo de igualdade e o ordenamento jurídico brasileiro	96
4.3 Igualdade tributária por meio da padronização	100
5. Síntese conclusiva.....	105

PARTE III - PARÂMETROS DE CONTROLE JURISDICIONAL SOBRE REGRAS E LIMITES DE DEDUTIBILIDADE 107

1. Considerações iniciais.....	107
2. A tese do legislador negativo e o exame jurisdicional de regras de dedutibilidade	109
2.1 Poder Judiciário e a tese do “legislador negativo”	109
2.2 O alcance do controle jurisdicional sobre regras de dedutibilidade.....	111
3. Igualdade como parâmetro de controle jurisdicional sobre regras ou limites de dedutibilidade.....	115
3.1 Aspectos gerais.....	115
3.2 Pressupostos para a realização da igualdade	116

3.2.1 Necessidade (ou idoneidade).....	116
3.2.2 Generalidade.....	117
3.2.3 Compatibilidade.....	121
3.2.4 Neutralidade.....	123
3.2.5 Não-excessividade.....	125
3.2.6 Ajustabilidade.....	128
4. Razoabilidade como parâmetro de controle jurisdicional sobre regras ou limites de dedutibilidade.....	129
4.1 Considerações sobre o postulado da razoabilidade.....	129
4.2 Razoabilidade e condições de superabilidade de regras.....	132
4.2.1 Aspectos gerais.....	132
4.2.2 Requisitos materiais.....	134
4.2.3 Requisitos procedimentais.....	138
5. Síntese conclusiva.....	140
CONCLUSÃO.....	142
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	148

INTRODUÇÃO

Para que servem as deduções no imposto de renda e por que elas são disciplinadas por meio de regras? Regras e limites de dedutibilidade devem ser aplicados de modo absoluto? Quais os parâmetros a serem observados para que regras e limites de dedutibilidade sejam considerados válidos e aplicáveis? Essas e outras questões começam a repercutir na jurisprudência administrativa e judicial sobre o imposto de renda.¹ Considerada como a grandeza econômica que melhor dimensiona a capacidade econômica de cada indivíduo para o custeio das atividades do Estado, a renda corresponde ao meio pelo qual cada um de nós provê a sua subsistência e a de sua família. Trata-se de representação adequada do grau de disponibilidade econômica que cada indivíduo possui para a realização de seus direitos fundamentais. Seu significado normativo, no entanto, não pode ser alcançado apenas mediante o estudo dos elementos positivos que consubstanciam o acréscimo de riqueza integrado ao patrimônio do contribuinte. Os elementos negativos correspondentes aos gastos e despesas indispensáveis à sua subsistência também são essenciais à composição da renda. Isso porque, para que o imposto de renda atinja efetivas manifestações de capacidade contributiva, é preciso que apenas sejam tributados os valores que ultrapassem o montante necessário à preservação do conteúdo essencial de direitos fundamentais.

Interessa notar, no entanto, que os elementos positivos que afetam a composição da renda tributável (rendimentos) sejam usualmente examinados por uma perspectiva constitucional, sempre confrontados com o “conceito constitucional de renda”, ao passo que os elementos negativos que contribuem com a mesma relevância para a determinação da renda tributável (despesas) sejam tratados apenas sob uma perspectiva legal. Ainda que se reconheça a impossibilidade de que o imposto de renda restrinja excessivamente direitos

¹ TRF4, 1ª Turma, AC nº. 0000025-97.2006.404.7002, Rel. Des. Federal Joel Ilan Pacironik, julgado em 16.11.2011, D.E. 23.11.2011; TRF4, 1ª Turma, AC nº. 2007.71.10.004974-5, Rel. Des. Federal Jorge Antônio Maurique, julgado em 12.11.2009, D.E. 17.11.2009; TRF3, 4ª Turma, AC nº. 184051, Rel. Des. Federal Roberto Haddad, D.E. 17.12.2009; TRF1, 7ª Turma, AC nº. 2000.34.00.009846-9, Rel. Des. Federal Luciano Tolentino Amaral, DJ 05.02.2010; CARF, 2ª Câmara – 1ª Seção, Processo nº. 10970.000256/2008-69, Rel. Cons. Viviane Vidal Wagner, julgado em 16.01.2012; CARF, 2ª Câmara – 1ª Seção, Processo nº. 16327.000025/2007-45, Rel. Cons. Antônio José Praga de Souza, julgado em 27.01.2011;

fundamentais dos contribuintes, são comuns manifestações em defesa de uma interpretação legalista da matéria: “a lei não autoriza a dedução desta despesa” ou “a lei veda a dedução daquela despesa” ainda são argumentos empregados de modo absoluto e em tom categórico por tribunais tanto da esfera administrativa como judicial. Ocorre que essa perspectiva traz consigo sérios problemas.

Em primeiro lugar, a desconsideração do vínculo existente entre deduções no âmbito do imposto de renda e a realização de direitos fundamentais faz que as regras de dedutibilidade positivadas pelo legislador sejam vistas como *autorizações*, fruto da *benevolência do legislador* que, por meio de um ato de *graciosidade*, permite que contribuintes paguem menos imposto de renda do que deveriam. Regras de dedutibilidade, mais do que instrumentos para a identificação e mensuração da capacidade contributiva dos indivíduos são rotuladas como benefícios fiscais que, por sua vez, devem ser interpretados restritivamente. Em virtude dessa postura, a incapacidade de que as deduções “autorizadas” por lei resguardem direitos fundamentais da tributação pelo imposto de renda passa a ser um problema político, a ser resolvido pelo Poder Legislativo, e não um problema jurídico, a ser resolvido no âmbito do Poder Judiciário.

Em segundo lugar, o problema anterior restringe o controle jurisdicional sobre o conteúdo e o modo como são formuladas as hipóteses de dedutibilidade pelo legislador ordinário. Como as hipóteses de dedutibilidade são fruto da discricionariedade legislativa, o legislador possui ampla margem de liberdade para conformar regras de dedutibilidade da maneira que melhor lhe servir. É uma decisão política que não permite a interferência de outros poderes. Como consequência, não há qualquer preocupação em verificar se as hipóteses de dedutibilidade formuladas pelo legislador efetivamente são capazes de resguardar direitos fundamentais na prática. Sob este aspecto, são frequentes as queixas dos contribuintes quanto à *insuficiência* das hipóteses de dedutibilidade “autorizadas” pelo legislador, como é o caso dos gastos para a instrução do contribuinte e de seus dependentes, por exemplo, e quanto à *incompatibilidade* entre as situações disciplinadas pela lei e a realidade que busca disciplinar, como ocorre com as restrições à dedutibilidade de brindes e despesas de alimentação de sócios e administradores, ou ainda outras situações particulares que escapam à generalização veiculada pelo respectivo limite de dedutibilidade.

As considerações anteriores atestam o modo equivocado com que regras de dedutibilidade no âmbito do imposto de renda vêm sendo examinadas no ordenamento jurídico brasileiro. Necessário, portanto, que regras e limites de dedutibilidade também sejam

analisados sob uma perspectiva constitucional, ressaltando o papel que exercem para a proteção de direitos fundamentais e a realização da igualdade de acordo com a capacidade contributiva. A questão ganha ainda maior relevância com o ajuizamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 4.927 perante o Supremo Tribunal Federal, em que se discute justamente a constitucionalidade dos limites de dedutibilidade impostos pela Lei nº. 9.250/95 às despesas com a instrução do contribuinte e a de seus dependentes.²

Para tanto, na primeira parte, será delimitado o âmbito constitucional do imposto de renda levando em consideração o conjunto de normas tributárias que direta ou indiretamente digam respeito à configuração do tributo. Sob esta perspectiva serão analisadas as justificativas para a existência de deduções no âmbito do imposto de renda, bem como a sua imprescindibilidade para a adequada mensuração da renda tributável. Também serão examinadas as razões pelas quais as deduções no âmbito do imposto de renda são disciplinadas por meio de *regras*, destacando suas funções estabilizadora e simplificadora, bem como a relevância dessa escolha para o sistema normativo onde estão inseridas. Com isso se pretende identificar os limites da liberdade que possui o Poder Legislativo para disciplinar as hipóteses de dedutibilidade no imposto de renda com base nos limites impostos pelo texto constitucional.

Uma vez estabelecidas estas premissas, na segunda parte será analisado o modo pelo qual o legislador ordinário disciplinou as regras de dedutibilidade no âmbito do ordenamento jurídico-tributário brasileiro. Neste contexto, pretende-se investigar a estrutura das regras, enfatizando o modo como operam e devem ser formuladas a fim de que cumpram adequadamente suas funções normativas de estabilização de conflitos e simplificação. Ademais, considerando que em toda regra subjaz uma generalização que implica a seleção de determinadas propriedades e na desconsideração de tantas outras, também serão examinados os efeitos do uso de regras de dedutibilidade para a realização da igualdade na tributação. Com isso se pretende destacar que a utilização de regras e limites de dedutibilidade, em vez de se afastar do ideal da tributação de acordo com a capacidade contributiva, serve justamente para a sua realização.

Por fim e com base nas considerações anteriores, a terceira parte pretende estabelecer critérios para o controle jurisdicional das regras e limites de dedutibilidade no imposto de renda. Para tanto, será investigado o conteúdo da denominada “tese do legislador negativo”

² STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 4.927, Rel. Min. Rosa Weber, ajuizada em 25.03.2013;

que prospera no Supremo Tribunal Federal a fim de demonstrar que inexistem óbices para o exame acerca da constitucionalidade de regras de dedutibilidade no imposto de renda, especialmente quando a tributação passa a afetar a realização de direitos fundamentais em situações particulares (atípicas). Neste âmbito, serão analisados os parâmetros de controle a serem observados para que elaboração e aplicação de regras de dedutibilidade sejam compatíveis com a realização da igualdade na tributação. A seguir, será examinado o modo pelo qual a razoabilidade pode exercer função decisiva para harmonizar a generalização veiculada pelas regras e limites de dedutibilidade com a realização do princípio da igualdade de acordo com a capacidade contributiva.

Destaque-se, contudo, que não é o propósito deste estudo o exame analítico de *todas* as hipóteses de dedutibilidade contempladas pela legislação do imposto de renda. O que se pretende é investigar o modo como regras e limites de dedutibilidade devem ser interpretados. Mais do que examinar *quais* são as hipóteses de dedutibilidade, pretende-se compreender *como funcionam*. Daí por que outros requisitos para a dedutibilidade como, por exemplo, a necessidade de comprovação de despesas incorridas, escapa ao objeto do presente estudo.

Ademais, vale referir que o presente estudo considera “regras de dedutibilidade” apenas aquelas hipóteses normativas que atuam na *composição* da base de cálculo do imposto de renda e, portanto, buscam o adequado dimensionamento da renda tributável. Não serão analisadas, assim, outras normas tributárias que autorizam o abatimento do imposto já apurado pelo contribuinte, como é o caso da “dedutibilidade de doações”, por exemplo. Cumpre salientar, também, que regras e limites de dedutibilidade serão mencionados como categorias distintas apenas para fins didáticos. Não se ignora que, examinados isoladamente, limites de dedutibilidade também sejam regras. Tampouco se desconhece que regras e limites de dedutibilidade devam ser interpretados conjuntamente e simultaneamente para que se possa identificar a real extensão da norma de dedutibilidade examinada. Os enunciados normativos responsáveis pela sua veiculação não são confundidos pelo presente estudo com as normas tributárias que com base neles são construídas. Essas considerações são importantes porque permitem a correta identificação do objeto de estudo ora analisado.

CONCLUSÃO

1. A título de conclusão, convém destacar a necessidade de que regras de dedutibilidade no âmbito do imposto de renda sejam examinadas sob uma perspectiva constitucional, e não como fruto da discricionariedade legislativa:

1.1 A determinação da renda tributável exige mais do que o exame da sua regra de competência. A necessidade de custeio das atividades estatais por meio da tributação, assim, deve ser compatibilizada com o dever de preservação de direitos fundamentais. Isso implica na impossibilidade de que a eficácia desses direitos fundamentais seja comprometida por meio da tributação.

1.2 A *renda tributável* consiste no acréscimo patrimonial verificado pelo contribuinte em determinado período de tempo. Na composição desse acréscimo patrimonial, devem ser levadas em consideração todas as entradas e saídas de riqueza verificadas.

1.3 É vedada a tributação dos rendimentos auferidos pelo contribuinte destinados à efetivação de direitos fundamentais. No entanto, apenas o conteúdo essencial desses direitos fundamentais estará livre de tributação. Nessa condição estão inseridos os valores gastos pelo contribuinte na preservação do seu mínimo existencial (pessoas físicas) e aqueles gastos incorridos na obtenção da renda ou na preservação da sua fonte produtora (pessoas jurídicas), que não poderão ser tributados pelo imposto de renda independente de previsão legal.

1.4. Por meio das deduções será possível diferenciar aqueles rendimentos que servem apenas à preservação do conteúdo essencial de direitos fundamentais e, assim, configuram mera capacidade econômica, daqueles outros rendimentos que superam esse limite mínimo e são verdadeiros indicativos de capacidade contributiva.

1.5. A igualdade não serve apenas como critério de repartição da carga tributária, mas também como limite à tributação. Somente a capacidade econômica efetiva do contribuinte é que poderá ser objeto de tributação. Apenas os rendimentos auferidos pelo contribuinte acima do necessário à preservação do conteúdo essencial de direitos fundamentais é que serão indicativos de capacidade contributiva e, portanto, passíveis de tributação.

1.6. Por se tratar de uma imposição constitucional decorrente do dever de preservação de direitos fundamentais, as deduções no âmbito do imposto de renda não consubstanciam benefícios fiscais. Isso, contudo, não afasta a possibilidade de o legislador ordinário instituir benefícios fiscais por meio de regras de dedutibilidade no âmbito do imposto de renda.

1.7. Ainda que se reconheça a necessidade de se admitir a dedução de gastos relacionados à proteção do núcleo essencial de direitos fundamentais da base de cálculo do imposto de renda, o desacordo com relação à determinação e à quantificação desses gastos se torna um obstáculo à sua identificação. A primeira justificativa para a utilização de “regras” de dedutibilidade é, portanto, a necessidade de eliminar a deliberação casuística sobre quais despesas e em que medida essas despesas estariam diretamente relacionadas à preservação do núcleo essencial de direitos fundamentais.

1.8. A identificação da renda tributável não pode ser particularizada pela lei de modo que se leve em consideração as circunstâncias específicas de cada contribuinte para determinar, de modo efetivo e isonômico, *quais e em que medida* essas despesas estão vinculadas à preservação do núcleo essencial de direitos fundamentais. Assim, a segunda justificativa para a utilização de “regras” de dedutibilidade diz respeito à necessidade de se conferir praticabilidade à imposição tributária, promovendo a realização da igualdade na tributação.

1.9. O legislador possui margem relativa de liberdade para determinar *quais e em que medida* essas despesas deixam de corresponder à proteção do conteúdo essencial de direitos fundamentais dos contribuintes e passam a ser meramente indicativas de capacidade contributiva, não podendo se afastar dos limites impostos pelos direitos fundamentais e pela igualdade tributária.

2. No que diz respeito à constitucionalidade da imposição de limites à dedutibilidade no âmbito do imposto de renda, importa salientar a sua relevância para que a tributação pelo imposto de renda seja conduzida de acordo com a capacidade contributiva dos contribuintes:

2.1 Regras de dedutibilidade servem para estabilizar conflitos interpretativos quanto à consideração de elementos negativos de mutação patrimonial que necessariamente devem integrar a composição da base de cálculo do imposto de renda. Sua função é eliminar qualquer controvérsia acerca das despesas consideradas indispensáveis à manutenção do conteúdo essencial de direitos fundamentais e que, portanto, não podem ser consideradas na determinação da renda tributável.

2.2 Limites à dedutibilidade buscam, de um lado, distinguir aquelas despesas indispensáveis à preservação de direitos fundamentais daquelas outras despesas meramente indicativas de capacidade econômica, e, de outro lado, estabelecer em que medida a dedutibilidade de certas despesas deixa de corresponder à proteção do núcleo essencial de direitos fundamentais e passa a ser indicativa de capacidade econômica dos contribuintes. Os primeiros correspondem a limites de dedutibilidade *qualitativos* e são veiculados por meio de tipificações. Os últimos podem ser denominados de limites de dedutibilidade *quantitativos*, e são veiculados por meio de estimativas genéricas.

2.3 Como é impossível ou extremamente oneroso verificar de modo particularizado se determinada despesa de fato é indispensável à preservação do conteúdo essencial de direitos fundamentais em face da tributação, o legislador se utiliza de padrões legais que operam por meio de generalizações para cumprir essa tarefa de modo isonômico entre contribuintes. Regras e limites de dedutibilidade, assim, servem para que a tributação observe a capacidade contributiva *de modo isonômico entre os contribuintes atingidos*. Disso resulta que limites de dedutibilidade não são apenas possíveis, mas necessários para a efetivação da tributação pelo imposto de renda em observância à igualdade tributária.

2.4 Regras e limites de dedutibilidade correspondem a generalizações. Essas generalizações buscam diferenciar contribuintes para fins de pagamento do imposto de renda. Por meio delas são selecionadas propriedades dos contribuintes que são relevantes para tal diferenciação. Essas propriedades dizem respeito tanto a *quais* despesas devem ser subtraídas na composição da renda tributável quanto *em que medida* devam ser subtraídas. O importante é que essas propriedades sejam causalmente relevantes à finalidade subjacente à generalização, no sentido de que, caso estejam presentes, exista maior probabilidade de que a diferenciação promovida seja adequada.

2.5 Por se tratar de uma avaliação limitada da realidade, é natural que, eventualmente, exista incompatibilidade entre a generalização formulada e determinadas situações particulares. É dizer, em alguns casos, regras de dedutibilidade podem se mostrar insuficientes para a identificação da capacidade contributiva. Isso pode ocasionar a incidência de imposto de renda sobre valores indispensáveis à preservação do conteúdo essencial de direitos fundamentais.

2.6 O uso de padrões legais por regras de dedutibilidade é compatível com a tributação de acordo com a capacidade contributiva. No entanto, considerando que o modelo de igualdade adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro privilegia o tratamento tributário

particularizado, é preciso que a capacidade contributiva permaneça como contraponto à generalização veiculada pelo padrão legal.

2.7 Para tanto, é preciso, primeiro, que o padrão legal elaborado pelo legislador seja compatível com a maioria dos fatos e situações efetivamente ocorridos e, segundo, que existam cláusulas de retorno ao modelo particularista, desde que a decisão individualizada não prejudique nem o alcance da finalidade substancial do padrão, nem a segurança jurídica que suporta a sua utilização, em virtude da pouca probabilidade de reaparecimento frequente de situação similar por dificuldade de ocorrência ou de comprovação.

2.8 Na tributação por meio de padrões legais não se abandona a realização do princípio da igualdade, pois ele continua servindo de critério para a padronização. Assim, a generalização veiculada por regras de dedutibilidade, de um lado, deve corresponder à maioria das situações concretas que se pretende disciplinar e, de outro lado, deve permitir que eventual discrepância entre regras de dedutibilidade e as circunstâncias pessoais de determinado contribuinte sejam corrigidas.

2.9 Para regras e limites de dedutibilidade com finalidade fiscal, o parâmetro que serve de contraponto à generalização formulada pela regra (padrão legal) é a observância da capacidade econômica do contribuinte. Para regras e limites de dedutibilidade com finalidade extrafiscal, o parâmetro que serve de contraponto à generalização formulada pela regra (padrão legal) dependerá da finalidade perseguida pelo ente estatal. Deverá ser verificado se a finalidade extrafiscal promovida efetivamente é atendida na maioria dos casos.

3. O controle jurisdicional sobre regras de dedutibilidade pode e deve ser realizado pelo Poder Judiciário. Ainda que o padrão legal veiculado por determinada regra de dedutibilidade seja válido, circunstâncias particulares podem exigir sua revisão diante de casos concretos:

3.1 A tese do legislador negativo não pode ser aplicada incondicionalmente pelo Poder Judiciário com o intuito de afastar o controle jurisdicional sobre regras e limites de dedutibilidade. Apenas naqueles casos em que o próprio objeto da ação corresponda a um limite à sua atuação é que o Poder Judiciário estará impedido editar a norma individual à situação apresentada. Em todos os outros, é dever do juiz a construção do significado da norma em função da sua finalidade, que só estava entremostrada antes da delimitação do caso a ser julgado.

3.2 Muito embora o Poder Judiciário não possa simplesmente substituir o Poder Legislativo no que diz respeito à conformação das regras de dedutibilidade no ordenamento jurídico brasileiro, isso não significa a inexistência de controle jurisdicional, mas apenas uma alteração na sua qualidade e intensidade.

3.3 Cumpre ao Poder Judiciário verificar se o legislador avaliou adequadamente o material fático e técnico disponível e se esgotou as fontes de conhecimento para prever os efeitos futuros da restrição veiculada. Este exame, por sua vez, não diz respeito apenas à emissão de juízos negativos. O Poder Judiciário deve levar em consideração as particularidades do caso para proceder à adequada construção da norma concreta e individual, ainda que isso implique o estabelecimento de diferenciações que a norma geral não previu.

3.4 O controle jurisdicional sobre regras e limites de dedutibilidade exige a observância da igualdade sob diferentes aspectos. O padrão legal veiculado deve ser formulado com base na média dos casos disciplinados. O legislador não pode tomar casos atípicos como base para a padronização formulada.

3.5 O padrão legal veiculado tampouco pode se afastar da realidade que pretende disciplinar. A igualdade particular deve servir de contraponto à padronização. É preciso que a padronização formulada seja compatível com a real dimensão do fato concreto a fim de que seja observada a capacidade contributiva.

3.6 Há que se observar, ainda, a neutralidade do padrão legal veiculado. Regras e limites de dedutibilidade não podem ocasionar tratamento igualitário de contribuintes com diferente capacidade contributiva e tampouco resultar em tratamento diferenciado de contribuintes com a mesma capacidade contributiva quando isso afetar a realização de direitos fundamentais.

3.7 A existência de cláusulas de equidade é o corolário do reconhecimento de que padrões legais operam por meio de generalizações e, por natureza, são imperfeitos. A negação da ajustabilidade de padrões legais diante de situações atípicas implica, em última análise, violação à igualdade tributária.

3.8 O postulado da razoabilidade exige a superação do padrão legal veiculado por regras e limites de dedutibilidade em situações particulares nas quais outros princípios exijam uma solução diversa daquela prevista pela aplicação da regra, ou quando a aplicação da regra contrarie o seu propósito, ou a justificativa que lhe é subjacente.

3.9 Não basta a constatação da inadequação do padrão legal para que seja possível a sua derrogação. É preciso que a superação da regra se harmonize com a promoção da finalidade que lhe é subjacente e não comprometa a segurança jurídica que originariamente justificou a sua positivação. Ademais, a superação do padrão legal também depende da demonstração de incompatibilidade entre a hipótese da regra e sua finalidade subjacente e da demonstração de que a superação da regra no caso particular não promoverá insegurança jurídica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDER, Larry; SHERWIN, Emily. *The Rule of Rules – Morality, Rules, and the Dilemmas of Law*. Durhan e Londres: Duke University Press, 2001.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2001.

ANDREWS, William D. “Personal Deductions in an Ideal Income Tax”, 86 *Harvard Law Review*. 309 (1972).

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: RT, 1968.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª Ed.. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. ÁVILA, Humberto. *Segurança Jurídica*. 2ª ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. 1ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2011.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. 2ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2009.

_____. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 13ª Ed., revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. “Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance”. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômica (REDAE)*, nº. 12 (nov., dez., jan.). Instituto Brasileiro de Direito Público. Salvador: 2009. <disponível em www.direitodoestado.com.br/redae.asp>. Acesso em 04 jul. 2012.

_____. “Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza - ISS. Normas constitucionais aplicáveis. Precedentes do Supremo Tribunal Federal. Hipótese de incidência, base de cálculo e local da prestação. Leasing financeiro: análise da incidência”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 122. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. “Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Painéis e Placas. Inexigibilidade de Multa.” *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 143. São Paulo: Dialética, 2005.

BORGES, José Souto Maior. *O contraditório no processo judicial* (uma visão dialética). São Paulo: Malheiros, 1996.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a renda* (Perfil Constitucional e Temas Específicos). 3ª Ed. revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Fábio Augusto Junqueira de; MURGEL, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva. “Reflexões sobre o imposto de renda das pessoas físicas”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 37. São Paulo, Dialética: 1998.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2ª Ed. revista e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Princípio da Capacidade Contributiva*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COSTA, Alcides Jorge. “Conceito de renda tributável”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.) *Imposto de Renda – Conceitos, Princípios, Comentários*, São Paulo: Ed. Atlas, 1996.

DERZI, Misabel Abreu Machado. “A família e o Direito Tributário”. *Revista de Direito Tributário*, v. 65.

DORADO, Francisco García. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de tributación*. Madrid: Dykinson, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª Ed, revista e atualizada. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2002.

FERNANDES, Ricardo. *Estudo da dedutibilidade no imposto de renda das pessoas jurídicas*. Dissertação de mestrado. Universidade de São Paulo - USP. São Paulo: 2008.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais*. 1ª ed., 2ª tir. São Paulo, Malheiros, 2002.

GRIFITH, Thomas D. “Theories of Personal Deductions in the Income Tax”, *40 Hastings Law Journal*. 343 (1989).

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. “Indedutibilidade de despesas operacionais”. In: ROCHA, Valdir (Coord.). *Imposto de Renda – Questões atuais e emergentes*. São Paulo: Dialética, 1995.

HAAGE, Jaap C. *Reasoning with Rules - An Essay on Legal Reasoning and its Underlying Logic*. Dordrecht, Kluwer, 1997.

HOLMES, Kevin. *The Concept of Income – A multidisciplinary analysis*. Doctoral Series. IBFD Publications BV: 2000.

KELMAN, Mark G. “Personal Deductions Revisited: Why They Fit Poorly in na ‘Ideal’ Income Tax and Why They Fit Worse in a Far form Ideal World”, *31 Stanford Law Review*. 831 (1979).

LANG, Joachin. “Chapter I – The influence of tax principles on the taxation of income from capital”, In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Coords.). *The Notion of Income from Capital*. EATLP Congress, Cologne 12-14 June 2003. Vol. 1, EATLP International Tax Series.

LEMKE, Gisele. *Imposto de Renda: os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*. São Paulo, Dialética: 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. “A supremacia constitucional e o imposto de renda”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imposto de Renda – Conceitos, Princípios e Comentários*. 2ª Ed., São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Natanael. “Restrições à dedução de provisões e despesas (a propósito do art. 13 da Lei nº. 9.249/95)”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de Renda – Alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1996.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª ed., 9ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2001.

_____. “Eficácia das Normas Constitucionais sobre Justiça Social”. *Revista de Direito Público*, nº. 57-58, 1981.

MILLAN, Emilio Cencerrado. *El concepto de mínimo exento*. Madrid: Marcial Pons, 1999.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. Vol. II, 2ª ed., Coimbra: Coimbra Editora, 1988.

_____. *Manual de Direito Constitucional*. Vol. IV, 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

MOLINA, Pedro M. Herrera. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

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

_____.; DINIZ, Rodrigo Madureira Pará. “As Regras de Subcapitalização no Direito Brasileiro – Questões Controversas”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. 15º volume. São Paulo, Dialética: 2011.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

NORONHA, Luana Bernardino. *O postulado da razoabilidade como instrumento para a superação de normas jurídicas nos casos concretos atípicos*. Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS. Porto Alegre: 2012.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PACHECO, Angela Maria. “Base de Cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – Deduções Vedadas pela Lei 9.249, de 26.12.1995”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de Renda – Alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1996.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. “Imposto de renda – lucro da pessoa jurídica – compensação de prejuízos”. *Revista de Direito Administrativo*, n. 207. Rio de Janeiro: Renovar, 1979.

QUEIROZ, Luiz César Souza. *Imposto sobre a Renda – requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2003.

RAZ, Joseph. *Between Authority and Interpretation*. Oxford: University Press, 2009.

ROXAN, Ian. “Chapter V - Imputed income (including deductible costs)”. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Coords.). *The Notion of Income from Capital*. EATLP Congress, Cologne 12-14 June 2003. Vol. 1, EATLP International Tax Series.

SAMPAIO DORIA, Antônio Roberto. *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*. 2ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 1986.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 13ª Ed. revista, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. “Notas sobre a dignidade da pessoa humana na jurisprudência do STF”. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). *Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal: balanço e crítica*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

SCHAUER, Frederick. *Playing by the Rules – A philosophical examination of rule-based decision-making in law and life*. Oxford: Clarendon Press, 1991 (reprinted 2002).

_____. *Profiles, probabilities and stereotypes*. Cambridge: Belknap, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. “O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. (Coord.) *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. “Discriminação de Competências e Competência Residual”. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (Coord.). *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo, Dialética, 1998.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachin. *Direito Tributário – Steuerrecht*. Tradução da 18ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Vol. I. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume III – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. 3ª Edição, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TURNIER, William J. “Evaluating Personal Deductions in na Income Tax – The Ideal”, 66 *Cornell Law Review*. 262 (1981).

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo, Dialética, 2005.

_____. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____. “Fundamentos e limites constitucionais da simplificação tributária: uma análise sistemática à luz dos aportes doutrinários e jurisprudenciais alemães”. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 5, n. 30, 2007.

_____. “A tributação da família no Brasil à luz dos princípios constitucionais”. *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte, ano 8, n 46, 2010.

_____. “Imposto de Renda: dedução integral das despesas com educação”. *Carta Forense*. 03 de maio de 2012. <disponível em <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/imposto-de-renda-deducao-integral-das-despesas-com-educacao/8644>>. Acesso em 07 jan. 2013.