

**XXIV CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM
HELDER CÂMARA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

MARIA LÍRIDA CALOU DE ARAÚJO E MENDONÇA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

VALCIR GASSEN

Todos os direitos reservados e protegidos.

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

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

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

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

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

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

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

Conselho Fiscal

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

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

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

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

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/
FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Maria Lírida Calou De Araújo E Mendonça, Antônio Carlos Diniz Murta,
Valcir Gassen – Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-095-4 7

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

Tema: DIREITO E POLÍTICA: da vulnerabilidade à sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2 Direito tributário. 3.
Direito financeiro. I. Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara
(25. : 2015 : Belo Horizonte, MG).

CDU: 34



XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC /DOM HELDER CÂMARA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 29 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, sob nossa Coordenação, no XXIV Congresso Nacional do CONPEDI/BELO HORIZONTE, realizado na UFMG, na Universidade FUMEC e na Escola Superior Dom Hélder Câmara.

Com o intuito de fazer-se uma organização didática e lógico-sequencial das temáticas, a presente coletânea foi estruturada em quatro partes, cada uma com subdivisões internas (capítulos sequenciais, representando os diversos artigos apresentados).

Assim, a Parte I agrupou artigos sobre Princípios Constitucionais Tributários". Na sequência, a obra traz uma segunda parte, intitulando-se Teoria Geral do Direito Tributário e do Direito Financeiro", Por sua vez, a terceira parte do livro agrupa textos sobre Extrafiscalidade Tributária", encerrando-se com a parte final da obra, que reúne artigos sobre a ampla temática do "Direito Tributário e Direito Privado".

As temáticas colacionadas nesta obra demonstram, com originalidade e ousadia, as dificuldades vicenciadas pela sociedade brasileira quanto à imposição tributária, rotineiramente desmedida e de difícil compreensão mesmo para quem milita na área; e, por que não dizer, sob diferentes enfoques, não só insuficiente - tanto para o gestor público na sua busca contínua em amealhar, receitas mas também ao sujeito passivo que, sabidamente, tem o discurso pronto de que o que paga não retorna sem o conhecimento exato - se é que alguém o teria - do funcionamento e gestão da gigantesca máquina estatal fracionada em 03 (três) esferas de tributação.

Hodiernamente este drama, na relação estado exator e sociedade exaurida, se faz crescente quando convivemos com uma das maiores crise político-econômica de nossa história e a grande parte do que se vê como alternativa de solução proposta pelo Estado se configura, pura e simplesmente, com alternativas agressivas de maior tributação e nítida tiebeza quando à redução de gastos estatais, flagrantemente solapados pelas instâncias legislativas por pressões corporativas, setoriais ou mesmo populistas, mais preocupadas com seu interesse do

que pelo conjunto da sociedade brasileira; demonstrando, assim, o quanto egoísta podemos, enquanto sociedade civil, ser em períodos nebulosos onde a renúncia, abnegação e trabalho conjunto seriam imprescindíveis para sairmos desta letargia econômica.

No mais os organizadores e prefaciadores desta obra registram os cumprimentos a todos os coautores, que souberam, primeiramente, redigir destacados textos em temáticas atrativas e atuais na seara do Direito Tributário e Financeiro brasileiro, e, após tê-los aprovados em rigoroso processo seletivo, os apresentados e os defendidos nos críticos debates que se desenvolveram no âmbito deste Grupo de Trabalho.

Ainda, um agradecimento especial é consignado à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT e, agora, para a organização da obra, bem como um agradecimento especial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, quais sejam, UFMG, FUMEC e DHC. Os leitores, destinatários últimos deste esforço editorial, têm, neste livro, a reunião de vários, atualizados e profundos textos para os servir, resultantes de pesquisa científica de qualidade. Boa leitura!

**DIREITO FUNDAMENTAL À EDUCAÇÃO E A DEDUÇÃO INTEGRAL DAS
DESPESAS EDUCACIONAIS: ANÁLISE SOBRE A INCONSTITUCIONALIDADE
DA BASE DE CÁLCULO**

**FUNDAMENTAL RIGHT TO EDUCATION AND THE FULL DEDUCTION OF
EDUCATIONAL EXPENSES: ANALYSIS OF THE UNCONSTITUTIONALITY OF
THE TAX BASIS**

**Clovis Demarchi
Rodrigo Fernandes**

Resumo

O presente artigo inicia-se com um breve relato histórico-evolutivo acerca dos direitos fundamentais, buscando esclarecer as delimitações de seu conceito e abrangência. Em seguida, pontua especificamente questões atinentes ao direito fundamental à educação e seu regramento constitucional. Descreve analiticamente o conceito de imposto de renda e seus elementos típicos, tudo com o objetivo de constatar se é possível reconhecer o direito à dedução integral das despesas educacionais na base de cálculo do Imposto de Renda, com o afastamento do limite anual individual, do contribuinte e de seus dependentes, previsto na alínea b do inciso II do art. 8º da Lei 9.250/95, tecendo uma comparação com a alínea "a" do mesmo dispositivo legal, a qual prevê que as despesas realizadas na área da saúde são totalmente dedutíveis. Aborda-se o problema pelo viés da inconstitucionalidade do ato normativo em face do conceito de renda, do princípio da capacidade contributiva, do princípio da isonomia e, sobretudo, o direito fundamental à educação e ausência de hierarquia entre normas de direito fundamental.

Palavras-chave: Educação, Imposto de renda, Limites de dedução, Inconstitucionalidade

Abstract/Resumen/Résumé

The article begins with a brief historical and evolutionary history on fundamental rights, seeking to clarify the limits of their concept and scope. Specifically points to the issues related to the fundamental right to education and its constitutional regulation. Analytically describes the concept of income tax and its typical elements, all in order to see if can recognize the right to full deduction of educational expenses in the calculation basis of income tax, with the removal of individual annual limit, the taxpayer and their dependents, provided for in paragraph "b" of item II of art. 8 of Law 9,250 / 95, weaving a comparison with the letter "a" of the same Act, which provides that health care expenses are fully deductible. Addresses the problem from the point of view of the unconstitutionality of the normative act in the face of the concept of income, the principle of ability to pay, the principle of equality and, above all, the fundamental right to education and the lack of hierarchy between the fundamental law.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Education, Income tax, Deduction limits, Unconstitutionality

INTRODUÇÃO

O presente artigo analisa a efetividade do direito fundamental à educação sob o viés do reconhecimento, ou não, do direito à dedução integral das despesas com instrução da base de cálculo do imposto de renda, mediante o afastamento do limite anual individual, do contribuinte e de seus dependentes, previsto na alínea “b” do inciso II do art. 8º da Lei 9.250/95, considerando que o mesmo dispositivo, na alínea “a”, concede dedução ampla, total e irrestrita quanto às despesas realizadas pelos contribuintes na área da saúde.

Após um breve relato histórico dos direitos fundamentais, de modo geral e mais especificamente do direito fundamental à educação, analisa-se a questão em face do dever imposto ao Poder Público de promover e incentivar a educação, já que a Constituição assegura a todos o direito à educação, direito social fundamental que é pressuposto para se alcançar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Analisa-se, portanto, a constitucionalidade da norma em face do critério material da regra matriz de incidência do imposto de renda, delimitando-se os conceitos de “renda”, “proventos de qualquer natureza” e “disponibilidade econômica”, previstos no art. 153, III, da CF, esmiuçado no artigo 43 do CTN. Busca-se delinear a natureza jurídica das despesas com educação, verificando-se se ao legislador ordinário era permitido limitar a dedução de tais despesas, em razão da amplitude e significância do direito fundamental à educação.

E ainda, tendo em consideração que as deduções da base de cálculo do imposto de renda são técnicas de aferição da possibilidade econômica de pagar tributos sob o aspecto subjetivo, investiga-se se o ato normativo que limita quantitativamente a dedução de despesas educacionais ofende o princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 145 § 1º da CF, bem como, por consequência, o princípio da isonomia.

Após concluída a análise teórica acerca da norma que impõe teto à dedução das despesas educacionais, averigua-se, por fim, por intermédio de pesquisa jurisprudencial, a

intervenção do Poder Judiciário no mérito da questão e a apreciação concreta de sua constitucionalidade.

1 Direitos Fundamentais - aspectos terminológicos, histórico-evolutivo e abrangência

Quando se fala em direitos fundamentais, é recorrente perceber a confusão terminológica em relação ao instituto, haja vista a existência de conceitos (e direitos) circundantes e que muitas vezes são empregados equivocadamente, tais como 'direitos humanos', 'direitos do homem', 'direitos naturais', 'liberdades públicas', 'direitos fundamentais do homem', dentre outros. (SILVA, 2013, p. 172).

Há quem diga (BONAVIDES, 2007, p. 560) que o emprego do termo 'direitos humanos' e 'direitos do homem' são frequentemente utilizados pelos autores anglo-americanos e latinos, enquanto a expressão 'direitos fundamentais' parece ficar circunscrita à preferência dos publicistas alemães.

Todavia, este não parece ser o ponto de distinção mais acentuado, uma vez que a maior parte da doutrina (ALEXY, 1998, p.6), dentre estes Perez Luño¹, assevera que os direitos fundamentais são aqueles direitos humanos positivados nas constituições estatais. Em quanto Direitos Humanos são mais comuns nos planos das declarações e convenções internacionais.

No Brasil, por exemplo, a Constituição Federal utiliza a expressão "direitos fundamentais" quando se refere aos direitos nela positivados no título II (Dos direitos e garantias fundamentais) e "direitos humanos", por sua vez, ao tratar daqueles relacionados a tratados e convenções internacionais. (NOVELINO, 2014, p. 378).

Deve-se salientar, entretanto, que não obstante esta distinção, direitos fundamentais, de certa forma, sempre serão direitos humanos, no sentido de que seu titular sempre será o ser humano. (SARLET, 2014, p. 29).

O reconhecimento dos direitos fundamentais foi - sem dúvida - umas das maiores conquistas político-jurídicas da história da humanidade, pois, após os movimentos revolucionários burgueses do século XVIII, houve a positivação de vários direitos inerentes à natureza humana, que até então não eram universais e legitimados. Desta forma, a declaração solene

¹"De ahí que gran parte de La doctrina entienda que los derechos fundamentales son aquellos derechos humanos positivados em lãs constituciones estatales. 'Derechos humanos' ES La más usual em elplano de lãs declaraciones y convenciones internacionales". (PÉREZ LUÑO, 1995, p.11).

dos direitos fundamentais significa o estabelecimento de princípios sobre os quais se apóia a unidade política de um povo. (SCHIMITT, 2003, p.167).

Como marco inicial deste movimento de positivação de direitos, pode-se citar a Declaração de Direitos de Virgínia de 1776, Constituição dos Estados Unidos da América de 1787 como sementes do instituto, todavia, a expressão "direitos fundamentais" surgiu na França, em 1790, no movimento político e cultural que deu origem à Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão em 1789. (NOVELINO, 2014, p. 377). A partir de então, as declarações de direitos proliferaram, servindo como modelo para a instituição das constituições estatais.

Buscava-se, sobretudo, a idéia de limitação do poder estatal e a garantia dos direitos individuais. Desta forma, o lema revolucionário, buscou exprimir em três princípios a natureza e alcance dos direitos fundamentais, evidenciando, assim, a sequencia histórica de sua institucionalização, são eles: liberdade, igualdade e fraternidade.

Referidos princípios foram classificados pela doutrina - no início - como gerações de direitos (BONAVIDES, 2007, p. 561), todavia, deve-se ressaltar que atualmente há uma preferência pelo termo 'dimensões' de direitos (SARLET, 2014, p. 55), uma vez que aquela denominação traz a noção equivocada de fragmentação², no sentido de que uma "geração" evoluiria e substituiria as conquistas anteriores, o que não é verdade.

Os direitos da primeira dimensão caracterizam, precipuamente, pelo absenteísmo estatal, são os denominados direitos negativos que limitaram o autoritarismo, tendo caracterizado o surgimento do Estado de Direito. Dentro deste paradigma, os direitos fundamentais acabaram sendo concebidos como limites para a atuação dos governantes, em prol da liberdade dos governados. (SARMENTO, 2006, p. 12-13).

Já os direitos da segunda dimensão, foram concebidos e consagrados na Revolução Industrial Européia, no século XIX, sendo relacionados ao postulado da igualdade material e, ao contrário da primeira dimensão, exige do Poder Estatal atuação positiva através de

² "A fantasia nefasta das chamadas 'gerações de direitos', histórica e juridicamente infundada, na medida em que alimentou uma visão fragmentada ou atomizada dos direitos humanos, já se encontra devidamente desmistificada. O fenômeno de hoje testemunhamos não é o de sucessão, mas antes, de uma expansão, cumulação e fortalecimento dos direitos humanos consagrados, consoante uma visão necessariamente integrada de todos os direitos humanos." (TRINDADE, 1997, p. 390)

políticas públicas que busquem a efetivação de direitos sociais, aqueles relacionados com a saúde, educação, trabalho, habitação, previdência social, assistência social, entre outros.

As profundas transformações sociais, notadamente no âmbito internacional, originadas pelo capitalismo, consciência ambiental, desenvolvimento tecnológico e científico acarretaram no surgimento dos denominados direitos da terceira geração, que busca efetivar os postulados da solidariedade e fraternidade. Jean Rivera (1985, p.193) inclui dentre estes direitos os direitos de solidariedade, o direito ao desenvolvimento, à paz internacional, a um ambiente protegido, à comunicação.

Trata-se, evidentemente, de um rol não exaustivo, pois a solidariedade comporta diversos outros direitos de proteção do gênero humano.

Há ainda, os direitos de quarta dimensão que, segundo Bobbio (2004, p. 6), seriam os direitos decorrentes dos avanços no campo da engenharia genética, pois podem colocar em risco a própria existência da humanidade. Bonavides (2007, p. 572), não obstante a análise seja por outro viés, também defende a existência de uma quarta 'geração' de direitos, com aspecto introduzido pela globalização política, relacionados à democracia, à informação e ao pluralismo.

E, recentemente, Bonavides (2007, p. 579) discursa que o direito à paz, pela sua relevância, deve compor o rol dos direitos da quinta dimensão, não obstante reconhecer que este postulado é incluído por Karel Vasak³, na terceira dimensão de direitos.

Diante desta breve contextualização de sua trajetória histórica-evolutiva, é possível afirmar que os direitos fundamentais são um conceito do mundo moderno (PECES-BARBA, 1995, p. 113), extremamente dinâmicos e cada vez mais vem aumentando sua abrangência.

Pôde-se perceber, ainda, a extrema relevância destes direitos catalogados como "fundamentais", pois, oriundos de conflitos e lutas históricas⁴ que impõem ao Estado verdadeiros deveres de prestações ao mesmo tempo que busca garantir a defesa/liberdade dos

³ No ano de 1979, proferindo a aula inaugural no Curso do Instituto Internacional dos Direitos do Homem, em Estrasburgo, o jurista Karel VASAK utilizou, pela primeira vez, a expressão "gerações de direitos do homem", buscando, metaforicamente, demonstrar a evolução dos direitos humanos com base no lema da revolução francesa (liberdade, igualdade e fraternidade). (LIMA, 2003).

⁴ "Quando começamos a falar de direitos humanos destacando o conceito de 'direitos', corremos o risco de "nos esquecer" dos conflitos e lutas que conduziram à existência de um determinado sistema de garantias dos resultados das lutas sociais (...)." (FLORES, 2009, p. 26).

direitos individuais e coletivos(CANOTILHO, 2003, p.541-542), buscando consagrar os valores mais caros de uma determinada sociedade.

2 Direito Fundamental à Educação

Constatou-se que o rol de direitos fundamentais é bastante amplo e são classificados em dimensões - a depender dos valores que se busca consagrar - bem como em direitos de prestações (positivos) e de defesa (negativos).

A educação trata-se de um direito fundamental de segunda geração, amparada no princípio da igualdade, que exige garantia institucional (BONAVIDES, 2007, p. 565) através de prestações estatais(MALISKA, 2001, p.153). É através da dela e de outros direitos sociais que o indivíduo adquire capacidade de influenciar na comunidade em que vive, promover o desenvolvimento e concretizar o princípio da dignidade da pessoa humana(SARLER, 2014, p. 109).. É um direito social⁵ de todos e um dever do Estado⁶ e da família e será promovida com vistas ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Não há dúvidas de que um sistema educacional qualitativo e eficiente, que seja realmente efetivo e possibilite um adequado aprendizado à população, é inquestionável para garantir o desenvolvimento humano e erradicar (ou pelo menos minimizar) grande parte das mazelas sociais que atualmente afligem grande parte da população brasileira e mundial e é pressuposto inexorável para concretizar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil dispostos no artigo 3º⁷ da Constituição Federal.

Piaget (2002, p.35) assevera que o direito à educação é o direito que tem o individuo de se desenvolver normalmente, em função das disponibilidades que dispõe e a obrigação para a sociedade de transformar essas possibilidades em realizações efetivas e úteis.

⁵ Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

⁶ Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

⁷ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

O pacto internacional sobre direitos econômicos, sociais e culturais, ratificado pelo Brasil, em seu artigo 13⁸ reconhece a relevância da educação para a promoção do pleno desenvolvimento da personalidade e capacidade humana.

No direito interno brasileiro, a lei 9.394/96 que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, expressamente afirma que a educação é inspirada nos princípios de liberdade e nos ideais de solidariedade humana, tem por finalidade o pleno desenvolvimento do educando, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

A Constituição Federal, por sua vez, prevê a competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para proporcionar os meios de acesso à educação, que deverão organizar em regime de colaboração os sistemas de ensino⁹, todavia, não se trata de serviço de prestação exclusiva pelo Estado, até mesmo pela incapacidade de cumprimento em níveis razoáveis, razão pela qual é permitida - constitucionalmente - a livre iniciativa privada na exploração da educação, desde que atendidos os requisitos necessários.¹⁰

O dever estatal em garantir a educação pública ocorre através de repasses de receitas¹¹, tendo, ainda, como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei. A lei 9.394/96, em seu artigo 68¹², estabelece as diversas origens dos recursos públicos destinados ao financiamento da educação.

Neste contexto, destaca-se, ainda, a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, que veda a instituição de impostos sobre "(...) instituições de educação (...), sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei". É evidente que, com esta

⁸ Art. 13. Os Estados Partes do presente Pacto reconhecem o direito de toda pessoa à educação. Concordam em que a educação deverá visar ao pleno desenvolvimento da personalidade humana e do sentido de sua dignidade e fortalecer o respeito pelos direitos humanos e liberdades fundamentais. concordam ainda em que a educação deverá capacitar todas as pessoas a participar efetivamente de uma sociedade livre, favorecer a compreensão, a tolerância e a amizade entre todas as nações e entre todos os grupos raciais, étnicos ou religiosos e promover as atividades das Nações Unidas em prol da manutenção da paz.

⁹ Art. 211. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino.

¹⁰ Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições: I - cumprimento das normas gerais da educação nacional; II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.

¹¹ Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

¹² Art. 68. Serão recursos públicos destinados à educação os originários de:

I - receita de impostos próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; II - receita de transferências constitucionais e outras transferências; III - receita do salário-educação e de outras contribuições sociais; IV - receita de incentivos fiscais; V - outros recursos previstos em lei.

limitação ao poder de tributar sobre estabelecimentos de ensino despidos de finalidade lucrativa, impõe a Carta Magna óbice insuperável à atuação estatal com o nítido propósito de fomentar e incentivar a educação, direito fundamental de cunho social cuja incumbência é do próprio Estado.

Já a exploração do ensino, em todos os níveis e modalidades, pela iniciativa privada, como se sabe, não há repasses de receitas pelo Estado, sendo que a atividade será prestada mediante o pagamento de mensalidades pelos particulares que, além deste valor, devem arcar com as demais despesas inerentes, como material escolar, uniforme, entre outros.

Desta forma, não há dúvidas de que, mesmo que muito precariamente, o Estado promove o direito fundamental de acesso à educação, através da disponibilidade de vagas em instituições públicas.

Todavia, sabe-se que, na maioria dos casos, a qualidade do ensino em instituições públicas, principalmente nas fases de ensino fundamental e médio não é satisfatória, seja pela falta de estrutura ou mesmo qualificação técnica profissional, o que faz com que grande parte da população estudante opte pelo ensino privado.

Assim, considerando a ineficiência estatal e necessidade de se buscar o ensino privado, resta saber se - neste caso - é assegurado a efetivação do direito fundamental à educação através da dedutibilidade destes gastos da base de cálculo do imposto de renda e de que forma isso ocorre.

3 Imposto de renda - previsão normativa e pressupostos do fato gerador

A cada ano, o brasileiro que recebe rendimentos acima do patamar de isenção deve realizar a declaração e o respectivo pagamento do imposto sobre a renda de pessoa física. É a principal fonte de receita tributária da União, quanto aos impostos, possuindo nítida função fiscal, devendo ser utilizado como meio hábil a promover a adequada redistribuição de renda. (SABBAG, 2009, p. 1009) .

Trata-se de tributo federal, cuja competência fora estabelecida pelo artigo 153, inciso III da Constituição Federal¹³, sendo disciplinado genericamente pelo artigo 43 do código

¹³ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza;

tributário nacional¹⁴, onde estabelece que seu fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza.

A necessidade de delimitação dos termos “renda”, “proventos de qualquer natureza” e "disponibilidade econômica" estabelecidos pela norma, é essencial para se estabelecer o contorno do que pode (ou não) ser tributado a tal título.

Marçal Justen Filho (2003, p. 17) esclarece que a renda consiste numa diferença entre a riqueza pré-existente, as despesas efetivadas para aquisição de riqueza nova e o ingresso que possa ser obtido a partir de então¹⁵. Já os "proventos de qualquer natureza" - conceito de cunho residual que abrange os demais acréscimos patrimoniais não derivados do capital ou do trabalho - encontram-se os recebimentos de doações ou de herança, aposentadorias, pensões por morte ou alimentícias etc. (CARDOSO, 2008, p.55).

E "disponibilidade econômica" é aquela que ocorre com o recebimento da renda, sua respectiva incorporação ao patrimônio e possibilidade de utilizar, gozar ou dispor dela. Já a "disponibilidade jurídica" dá-se com a aquisição de um direito não sujeito a condição suspensiva, ou seja, o acréscimo patrimonial que ainda não está economicamente disponível, mas já existe um título para o seu recebimento, como, a exemplo do que ocorre com os cheques, notas promissórias, por exemplo. (CARDOSO, 2008, p. 55).

Neste sentido, é possível afirmar que o legislador ordinário não pode - no momento da instituição do imposto de renda e proventos de qualquer natureza - extrapolar a amplitude de tais conceitos, sob pena de inconstitucionalidade.

Justamente por isso, determinadas despesas especificadas em lei são dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda, como as referentes à saúde e à educação. E o fundamento está no fato de que tais despesas visam à preservação da saúde e à qualificação como instrumentos, inclusive, para a própria aquisição da renda, de modo que a tributação dos

¹⁴ 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.

¹⁵ " Existem diversas teorias, até mesmo em nível de Direito Positivo, mas em todas elas prevalece esse conceito, prevalece a ideia de que há necessidade, para definir renda, de distinguir o conjunto das despesas, o conjunto dos investimentos, o conjunto dos desembolsos efetivados relativamente ao conjunto das receitas que são produzidas a partir desse desembolso; ou, eventualmente, até independentemente desse desembolso." (JUSTEN FILHO, 2003, p.17).

valores destinados ao seu custeio não implicaria tributação de acréscimo patrimonial. (PAULSEN; MELO, 2012, p. 107).

4 Dedutibilidade das despesas educacionais da base de cálculo do imposto de renda

O dispositivo legal que atualmente disciplina e regulamenta o imposto de renda das pessoas físicas e respectivas deduções da base de cálculo é o artigo 8º, incisos I e II da 9.250/95¹⁶.

Com o escopo de promover e efetivar o direito à educação, referida lei prevê a dedução das despesas educacionais da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física - IPRF. Por meio da técnica de abatimento, compensa-se aqueles que se utilizam da rede privada de ensino, pagando mensalidades para tanto e, conseqüentemente, deixaram de sobrecarregar o ensino público, desonerando-o e propiciando à Administração melhor alocação de recursos.

Ocorre que, diferentemente do que ocorre com as despesas efetuadas na área da saúde, contribuição para previdência privada e pagamento de pensão alimentícia, por exemplo, que são integralmente deduzidas da base de cálculo do imposto de renda, aquelas referentes à educação possuem um limite de dedução anual individual que varia de acordo com o estipulado para cada ano-calendário. Por exemplo, segundo a norma, o limite de despesas deduzidas em 2015 é de **R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos).**

¹⁶ Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, **até o limite anual individual de: 10. R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015; (...)**

d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública (...).

Isso significa afirmar que aquele que optar (o que nem sempre é uma mera opção, haja vista o precário nível das escolas públicas brasileiras) pelo ensino particular, tendo que pagar, obviamente, os custos deste ensino terá direito de deduzir da sua base de cálculo do IR tão somente o limite estabelecido por lei, sendo que o restante dos valores investidos serão devidamente tributados a título de aquisição de disponibilidade econômica obtida.

Apenas para ilustrar, se for tomado como base o valor estabelecido como limite de dedução de despesas ocorridas a partir do ano calendário 2015 (**R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos)**), tem-se que o valor máximo que o brasileiro pode gastar com educação, sem sofrer as consequências da voracidade tributária, é **R\$ 296,79 (duzentos e noventa e seis reais e setenta e nove centavos)** por mês, o que representa um verdadeiro absurdo, haja vista o real custo da educação privada no país.

Se o parâmetro for, ainda, os custos com ensino superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização), a desproporção é ainda mais gritante.

5 Da inconstitucionalidade do teto de dedutibilidade

A dedutibilidade das despesas com educação na base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas deve ser a mais abrangente possível (SABBAG, 2009, p. 1013) e sua limitação é flagrantemente inconstitucional, pois ofende inúmeros comandos constitucionais, como o conceito de renda, a capacidade contributiva, a dignidade humana, o princípio da razoabilidade e, principalmente, o direito fundamental à educação.

Conforme as lições de Hugo de Brito Machado (2009, p. 72), o direito à dedução da base de cálculo do imposto de renda não se trata de um incentivo fiscal, mas sim de uma limitação constitucional ao poder de tributar, uma vez que o imposto incida deve incidir somente sobre a renda e não sobre despesas. A limitação do abatimento dos gastos com educação implica em admitir um imposto sobre estas despesas, o que evidencia o absurdo da limitação mencionada.

Um dos pontos mais complexos da dogmática jurídica dos direitos fundamentais prende-se com o problema das relações entre as normas constitucionais garantidoras de direitos fundamentais e as normas legais que, a vários títulos, com elas se relacionam. (CANOTILHO, 2003, p. 1261).

É evidente tratar-se a lei em questão de norma restritiva de um direito fundamental, que somente pode ocorrer como exceção (SCHIMITT, 2003, p.171). Consoante Canotilho (2003, p. 436-440), as normas consagradoras de direitos sociais implicam em interpretação das normas legais conforme a “constituição social econômica e social”, devendo servir de parâmetro de controle judicial quando da análise de dispositivos legais restritivos.

Fere a razoabilidade, por exemplo, a distinção no que tange aos patamares de dedutibilidade das despesas com saúde e educação, pois, seria dizer, em outras palavras, que aquela merece maior proteção e prestígio estatal do que esta, o que é um absurdo, uma vez que todos os direitos fundamentais autênticos são direitos fundamentais absolutos, e encontram-se no mesmo nível hierárquico.

Neste sentido, Sarlet (2014, p. 115) afirma que Constituição Federal de 1988 não faz distinção entre os direitos fundamentais por ela consagrados, não criando mecanismos específico para a proteção judicial de apenas determinado grupo de direitos fundamentais.

Pode-se dizer, ainda, que o teto da dedutibilidade das despesas educacionais também carece de constitucionalidade, uma vez que fere o princípio da capacidade contributiva prevista no artigo 145 § 1º da Constituição Federal¹⁷.

Este princípio evidencia a possibilidade econômica de pagar tributos (ability to pay) (COELHO, 2006, p. 51). Desta forma, considera-se justo que cada pessoa seja solidária na medida de suas possibilidades, visto que quem mais tem renda, quem mais a possui, tem uma possibilidade maior de contribuir com a sociedade sem comprometer a sua subsistência, ao contrário, quem ganha pouco é isento do imposto de renda pois o Estado reconhece que praticamente todos os seus rendimentos são comprometidos com suas necessidades básicas. (ALEXANDRE, 2012, p. 95).

É evidente que aquele que possui despesas com educação (direito este fundamental, sendo esta a razão de ser da dedução) possui menor capacidade contributiva daquele que não possui referidas despesas ou as possui dentro do patamar de dedução atualmente estabelecido por lei.

Os Tribunais Regionais Federais já apreciaram a questão em alguns julgados, sendo que o

¹⁷ Artigo 145 § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

TRF da 3º Região¹⁸, através do órgão especial pleno, declarou a inconstitucionalidade do limite de dedutibilidade previsto no artigo 8, II da lei 9.250/95, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FÍSICA. LIMITES À DEDUÇÃO DAS DESPESAS COM INSTRUÇÃO. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 8º, II, "B", DA LEI Nº 9.250/95. EDUCAÇÃO. DIREITO SOCIAL FUNDAMENTAL. DEVER JURÍDICO DO ESTADO DE PROMOVÊ-LA E PRESTÁ-LA. DIREITO PÚBLICO SUBJETIVO. NÃO TRIBUTAÇÃO DAS VERBAS DESPENDIDAS COM EDUCAÇÃO. MEDIDA CONCRETIZADORA DE DIRETRIZ PRIMORDIAL DELINEADA PELO CONSTITUINTE ORIGINÁRIO. A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE GASTOS COM EDUCAÇÃO VULNERA O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.

1. Arguição de inconstitucionalidade suscitada pela e. Sexta Turma desta Corte em sede de apelação em mandado de segurança impetrado com a finalidade de garantir o direito à dedução integral dos gastos com educação na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física de 2002, ano-base 2001. (...)

4. A CF confere especial destaque a esse direito social fundamental, prescrevendo o dever jurídico do Estado de prestá-la e alçando-a à categoria de direito público subjetivo.

5. A educação constitui elemento imprescindível ao pleno desenvolvimento da pessoa, ao exercício da cidadania e à livre determinação do indivíduo, estando em estreita relação com os primados basilares da República Federativa e do Estado Democrático de Direito, sobretudo com o princípio da dignidade da pessoa humana. Atua como verdadeiro pressuposto para a concreção de outros direitos fundamentais.

6. A imposição de limites ao abatimento das quantias gastas pelos contribuintes com educação resulta na incidência de tributos sobre despesas de natureza essencial à sobrevivência do indivíduo, a teor do art. 7º, IV, da CF, e obstaculiza o exercício desse direito.

7. Na medida em que o Estado não arca com seu dever de disponibilizar ensino público gratuito a toda população, mediante a implementação de condições materiais e de prestações positivas que assegurem a efetiva fruição desse direito, deve, ao menos, fomentar e facilitar o acesso à educação, abstenendo-se de agredir, por meio da tributação, a esfera jurídico-patrimonial dos cidadãos na parte empenhada para efetivar e concretizar o direito fundamental à educação.

8. A incidência do imposto de renda sobre despesas com educação vulnera o conceito constitucional de renda, bem como o princípio da capacidade contributiva, expressamente previsto no texto constitucional.

9. A desoneração tributária das verbas despendidas com instrução configura medida concretizadora de objetivo primordial traçado pela Carta Cidadã, a qual erigiu a educação como um dos valores fundamentais e basilares da República Federativa do Brasil.

10. Arguição julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade da expressão "até o limite anual individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais)" contida no art. 8º, II, "b", da Lei nº 9.250/95. (sem grifo no original)

Insta salientar que o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ainda não se manifestou sobre o tema (razão pela não impede a apreciação da matéria pelos juízos de primeira

¹⁸ Arguição de inconstitucionalidade nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP.

instância e tribunais regionais¹⁹), todavia, na análise do agravo instrumental em agravo de instrumento²⁰ que não conheceu do recurso extraordinário, ficou assentado pelo órgão fracionário que acerca da impossibilidade de o Poder Judiciário imiscuir-se na questão, sob pena de atuar como legislador positivo. Além disso, salientando a necessidade de prévia análise de normas infraconstitucionais (Código Tributário Nacional e Lei nº 9.250/95) para o deslinde da questão constitucional apresentada, o que caracterizaria, ao menos em tese, ofensa indireta à Constituição, o que inviabilizaria a apreciação do tema em sede de recurso extraordinário.

Não obstante, está a tramitar no Supremo Tribunal Federal uma ação direta de inconstitucionalidade (ADI 4927), proposta pela Ordem dos Advogados do Brasil em 25/03/2013, onde se busca declarar a inconstitucionalidade da limitação da dedução das despesas com educação imposta pelo dispositivo.

Foi realizado pedido cautelar de suspensão dos efeitos da norma de que impõe o teto de dedução, sendo que a Ministra Relatora Rosa Weber reputou que a matéria possui relevância e especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, razão pela qual submeteu a tramitação do feito ao disposto no art. 12 da Lei 9.868/1999²¹.

Após, o Procurador Geral da República, Rodrigo Janot, emitiu parecer manifestou-se pelo indeferimento do pedido cautelar e pela improcedência da ação. Desde então, os autos encontram-se conclusos à Ministra Relatora para deliberação.

Considerações Finais

Após a análise teoria e prática, muito embora não tenha o pleno do STF ainda se manifestado sobre o mérito da questão, ficou constatado que a norma que impõe limite quantitativo à dedução das despesas educacionais da base de cálculo do imposto de renda previsto no art. 8, II, “b”, da lei 9.250/90.

¹⁹ Artigo 481, parágrafo único do CP C-. Os órgãos fracionários dos tribunais não submeterão ao plenário, ou ao órgão especial, a argüição de inconstitucionalidade, quando já houver pronunciamento destes ou do plenário do Supremo Tribunal Federal sobre a questão.

²⁰ STF AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 724.817 SÃO PAULO , Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 07/02/2012, Primeira Turma.

²¹ Art. 12. Havendo pedido de medida cautelar, o relator, em face da relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, poderá, após a prestação das informações, no prazo de dez dias, e a manifestação do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República, sucessivamente, no prazo de cinco dias, submeter o processo diretamente ao Tribunal, que terá a faculdade de julgar definitivamente a ação.

O primeiro critério de análise consiste na ofensa ao conceito constitucional de renda (CF, 153, II), na medida em que as despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes configura perda de disponibilidade econômica e jurídica, de forma que a norma limitativa evidentemente subverteu o conceito de renda.

Outro fator de configurador da inconstitucionalidade é a inequívoca ofensa ao princípio da capacidade contributiva e ao princípio da isonomia. A técnica da dedução das despesas para a aferição da base de cálculo do imposto de renda consiste em fórmula que respeita a possibilidade econômica de pagar tributos sob o aspecto subjetivo, é evidente que aqueles contribuintes que gastam com educação em valores superiores ao teto legal, não possuem a mesma capacidade de contribuir com o Fisco que aqueles que não possuem esta despesa ou que estas estejam dentro do limite dedutível. Por isso, em prestígio ao fundamento constitucional do direito à educação, merecem deduzir o valor integralmente gasto com referidas despesas, não havendo situação que justifique a diferenciação de tratamento jurídico.

A terceira hipótese resulta da análise do direito fundamental à educação, configurando a dedução integral de despesas educacionais da base de cálculo do Imposto de renda efetiva medida concretizadora do objetivo primordial da educação, tal qual ocorre com as despesas efetuadas com a saúde, não havendo razão para o legislador ordinário estabelecer diferenças entre estes direitos fundamentais.

Diante da inequívoca inconstitucionalidade demonstrada no plano teórico, cabe ao Poder Judiciário, notadamente o Supremo Tribunal Federal, na análise da ADI 4927 ajustar esta incorreção que compromete o exercício do direito fundamental à educação, com a declaração da inconstitucionalidade “b” do inciso II do art. 8º da Lei 9.250/95.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Editora Método, 2012.

ALEXY, Robert. **Colisão e ponderação como problema fundamental da dogmática dos direitos fundamentais**. Palestra proferida na Fundação Casa de Rui Barbosa, Rio de Janeiro, em 11.12.98. Tradução Gilmar Ferreira Mendes.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 20 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003.
- CARDOSO, Oscar Valente. A controversa incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de condenação judicial. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo: Dialética, n.153, jun/2008.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. Sistema Tributário. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- FLORES, Joaquín Herrera. **A reinvenção dos direitos humanos**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Periodicidade do Imposto de Renda I, Mesa de Debates. **Revista de Direito Tributário** n. 63. São Paulo: Malheiros, 2003..
- LIMA, George Marmelstein. Críticas à teoria das gerações (ou mesmo dimensões) dos direitos fundamentais. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, a 8, n. 173, 26 dez. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4666>>. Acesso em: 16.06.2015.
- MACHADO, Hugo de Brito. Gastos com educação e imposto de renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n 165, jun.2009.
- MALISKA, Marcos Augusto. **O direito à educação e a constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.
- NOVELINO, Marcelo, **Manual de direito constitucional**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.
- PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais** 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.
- PECES-BARBA, Gregório. **Curso de derechos fundamentales**: Teoria general. Madrid: Universidade Carlos III de Madrid . Boletín Oficial Del Estado, 1995.
- PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. **Los Derechos Fundamentales**. 6 ed. Madrid: Tecnos, 1995.
- PIAGET, Jean. **Para onde vai a educação**. 16 ed. Rio de Janeiro: José Olympio Editora, 2002.
- RIVERA, Jean. Corrientes y problemas em filosofia del derecho. In : **Anales de la cátedra Francisco Suárez**, 1985, n. 25, p.193
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 12 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- SARMENTO, Daniel. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas**. 2 ed. Rio de Janeiro : Editora Lumen Juris, 2006.

SCHIMITT, Carl. **Teoría de La Constitución.** Madrid: Alianza Editorial SA, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. **Tratado de direito internacional dos direitos humanos.** Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1997. v. 1.