

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

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAFHAEL FRATTARI

RENATA ALBUQUERQUE LIMA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

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 I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFMG/
FUMEC/Dom Helder Câmara;

coordenadores: Rafael Frattari, Renata Albuquerque Lima, Raymundo Juliano Feitosa –
Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-094-7

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 I

Apresentação

A variedade de temas e problemas discutidos nos trabalhos apresentados e a distribuição nacional dos seus autores e dos programas representados demonstram a pujança do direito tributário, na quadra atual. Aliás, a própria quantidade de pesquisas apresentadas, que exigiu a divisão em dois grupos de trabalhos, é prova da riqueza da disciplina. Por isso, não é o caso de abordar individualmente cada um dos problemas suscitados, tarefa hercúlea e que foge aos parâmetros estabelecidos.

O núcleo temático mais discutido foi o da Justiça Fiscal, seja como critério para a definição de políticas públicas de desenvolvimento sócio-ambiental, por meio de normas indutoras de comportamento, como em "Justiça Fiscal Como Mecanismo de Promoção do Desenvolvimento Nacional" e "O Custos dos Direitos e a Política Nacional de Resíduos Sólidos: a Viabilidade e a Sustentabilidade Econômico-Financeira dessa Política Pública", seja como critério de orientação para princípios jurídico-tributários relevantes, especialmente a capacidade contributiva e a progressividade. Mais de cinco trabalhos giraram em torno da aplicação da capacidade contributiva em várias situações reguladas por normas tributárias, como, por exemplo, "O Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Igualdade", "O Princípio da Capacidade Contributiva: uma Análise a Partir dos Conceitos de Eficácia e Efetividade", "O Instituto da Regressividade no Imposto de Renda da Pessoa Física", "Os Direitos fundamentais e o Princípio da Capacidade Contributiva: o caso da tributação do contribuinte com dependente físico pelo imposto de renda". Também a progressividade foi tema de alguns trabalhos, sobretudo para defender a sua aplicação aos impostos considerados reais, como em "ITCMD Progressividade nos Estados Brasileiros" e "O Princípio da Capacidade Contributiva e a sua Efetivação no ITBI".

Também as relações entre o contribuinte e a administração pública foram objeto da preocupação de alguns autores, quase sempre em defesa da construção de instrumentos para que a exigência do tributo carregue-se de consensualidade e da criação de espaços de discussão e responsabilização dos atores sociais envolvidos, nos termos de "A Consensualidade como Instrumento da Administração Pública a Auxiliar a Redução da Litigiosidade Tributária" e "Atos de Improbidade Administrativa na Lei de Responsabilidade Fiscal".

De outro lado, alguns trabalhos trouxeram temas mais específicos, como o atual protesto das certidões de dívida ativa e a crescente aplicação da solidariedade em direito tributário pelo pertencimento a grupos econômicos, como por exemplo nos artigos "O Protesto extrajudicial da CDA: análise crítica dos motivos para sua adoção e o devido processo legal" e "Solidariedade Tributária e Grupos econômicos".

Ainda se fizeram presentes defesas de determinadas teses tributárias, com a análise dogmática-compreensiva da pertinência de normas jurídicas à ordem constitucional vigente, como em "A (in) Exegibilidade do IPI Sobre Operações de Aquisições de Veículo Importados para Uso Próprio" e "A Não-Incidência do IPI na Revenda de Produtos Importados: uma Análise Doutrinária e Jurisprudencial".

Temas ligados a tributação e cidadania também foram discutidos no evento, como por exemplo "Tributação, planejamento, políticas públicas e cidadania: uma questão de ordem sistêmica" e "Tributação e cidadania: uma análise das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal não reconhecidas como sendo de repercussão geral em matéria tributária (2007-2014)".

Enfim, os trabalhos apresentados neste Grupo de Trabalho de Direito Tributário I demonstram a multiplicidade de interesses e de pesquisas que estão sendo desenvolvidas em vários programas, permitindo a integração entre eles e que o debate possa contribuir para o aprimoramento de cada investigação.

O IRPF E OS LIMITES DE DEDUÇÃO COM OS GASTOS DE EDUCAÇÃO: POR UMA RELEITURA CONSTITUCIONAL

THE INCOME TAX AND THE LIMITS OF DEDUCTION WITH EDUCATION EXPENSES: FOR A CONSTITUTIONAL REINTERPRETATION

Roberto Miglio Sena

Resumo

A renda é hoje uma das mais importantes bases tributárias, tanto que Piketty afirmou que a progressividade da tributação da renda foi umas das mais importantes conquistas do século XX. Paralelamente, nosso ordenamento erigiu a educação como um direito fundamental e que pode ser prestado tanto pelo Estado quanto por entidades privadas. Tendo em vista os gastos privados com educação e a base de cálculo do Imposto de Renda, o presente estudo visa analisar se a limitação das deduções dos gastos com educação para compor a base de cálculo do Imposto de Renda adéqua-se ao ordenamento jurídico vigente. Para tanto, proceder-se-á uma breve análise do tributo em questão, sua natureza jurídica e tratamento normativo, com vistas a desvelar o conceito de renda. Será necessário analisar também o direito fundamental à educação para então passar-se à análise do art. 8º da Lei nº 9.250/95 e sua conformidade ou não com o ordenamento jurídico pátrio.

Palavras-chave: Imposto de renda, Dedução gastos educação, Limitação, Inconstitucionalidade

Abstract/Resumen/Résumé

Income is today one of the most important tax bases, so that Piketty said that the progressivity of income taxation was one of the most important achievements of the twentieth century. At the same time, our legal system considered education as a fundamental right which can be provided by the state and by private entities. In view of the private expenditure on education and the basis for calculating income tax, this study aims to examine if the restriction of deductions on education spending to form the basis for calculating income tax conforms to the current legislation. To do so, it will undertake a analysis of the tribute in question, its legal and regulatory treatment in order to unveil the concept of income. It also analyzes the fundamental right to education and then analyzes the art. 8º of Law nº 9.250/95 and their compliance or not with the Brazilian legal system.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Income tax, Deductions on education spending, Limitation, Unconstitutionality

I- Introdução

A doutrina diverge quanto ao marco inicial de surgimento do Direito Tributário, havendo defensores (BALTHAZAR, 2005, pág. 18) de que o Direito Tributário origina-se com os povos da antiguidade que se valiam dos espólios de guerra em relação aos vencidos. Outros, reputam-no à crise do Feudalismo e ao recrudescimento da burguesia mercante, enquanto existem aqueles (MACHADO, 2009a, pág. 25) que defendem que o surgimento do Direito Tributário está atrelado à consolidação dos Estados Nacionais soberanos. Nessa época, era comum também a cobrança *in natura* e *in labore* de impostos (MACHADO, 2009a, pág. 57). O aspecto estritamente pecuniário do tributo é uma conquista moderna, e como tal, possui como principais bases a propriedade, o consumo e a renda.

Em relação ao Imposto de Renda pode-se afirmar que o mesmo foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro com a promulgação da Lei nº 4.625/1922. Contudo, foi a partir da Lei nº 6.404/76 e do Decreto-lei 1.598/77 que o Imposto de Renda adquiriu a estrutura semelhante à atualmente vigente (POLIZELLI, 2012, pág. 111), estatuiendo-se o regime de competência via apuração mensal do tributo¹.

A vigente Constituição Federal de 1988 referendou o tributo, exigindo-lhe quando de sua cobrança a conformação com os princípios constitucionais tributários, dentre eles cabendo destaque a legalidade, anterioridade, a capacidade contributiva e a progressividade.

Nessa esteira, o autor Thomas PIKETTY (2014, pág. 480) afirma, em seu recente sucesso editorial, que a maior inovação do século XX, em tema de tributação, diz respeito à criação e desenvolvimento de um imposto progressivo sobre a renda, instituto que se vê atualmente ameaçado pela competição internacional e fuga de capitais.

PIKETTY (2014, pág. 483) ressalva que, em virtude da competição internacional, vários governos tem isentado a tributação da renda oriunda do capital, o qual seria originariamente suportado pelas parcelas mais ricas da população. O resultado, em níveis tributários, é catastrófico: uma corrida ao fundo do poço, gerando um efeito cascata de isenções também sobre as taxações corporativas, juros, dividendos e outras receitas financeiras.

Contraditoriamente, o governo tem limitado a dedução na base de cálculo do Imposto de Renda - IR de alguns gastos essenciais, tais como os relacionados à educação,

¹ A Receita Federal disponibiliza riquíssimo acervo sobre a história do Imposto de Renda no Brasil, o qual pode ser acessado em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp>

incluindo ali receitas que, efetivamente não coadunam com o conceito de renda, o que acaba por macular diretamente os princípios da capacidade contributiva e da progressividade.

Tal situação chama a atenção especialmente se considerarmos o momento político no qual a presidenta recém eleita intitula seu lema de governo como “Brasil: uma pátria educadora²”, dando a entender que não serão medidos esforços para implementar o efetivo acesso ao ensino de qualidade – seja ele público ou privado.

O tema carece ainda de maiores aprofundamentos e conformação da legislação tributária com os institutos constitucionalmente consagrados. Dessa forma, tentar-se-á abordar a questão das deduções dos gastos com educação no imposto de renda e os ajustes necessários para efetivar-se o amplo acesso à educação, sempre com vistas na uniformidade e coesão do ordenamento e na busca por uma maior justiça fiscal, valendo-se, para tanto, da mais abalizada doutrina, bem como do posicionamento dos Tribunais Superiores.

II- Imposto de renda: breves considerações

O art. 153 da Constituição Federal estabelece as atuais bases normativas para a formulação de um imposto sobre a renda, ao dispor que “compete à União instituir impostos sobre (...) renda e proventos de qualquer natureza.”

Noutro giro, à evidência, que, ex-vi também da inteligência do artigo 43, I e II, do Código Tributário Nacional, tem o Imposto de Renda dois fatos impositivos, a renda e proventos de qualquer natureza, *verbis*:

Art. 43 - O imposto, de competência da União, sobre 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.

Em paralelo, o Decreto nº 3.000, de 1999 delimita o contribuinte do IRPF, a saber:

² “Ao bradarmos “Brasil, pátria educadora” estamos dizendo que a educação será a prioridade das prioridades, mas também que devemos buscar, em todas as ações do governo, um sentido formador, uma prática cidadã, um compromisso de ética e sentimento republicano” – enfatizou a presidenta. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/governo/2015/01/dilma-toma-posse-e-anuncia-lema-do-novo-governo-201cbrasil-patria-educadora201d>

Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, **titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza**, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão. (grifo nosso)

Dessa forma, verifica-se como requisitos indissociáveis o fato de ser pessoa física domiciliada ou residente no Brasil e a disponibilidade econômica ou jurídica de rendas ou proventos, de modo que a renda líquida seja superior ao limite da faixa de isenção.

O conceito de renda possui um núcleo mínimo insuprimível, relacionado para as pessoas físicas ao valor disponível após o abatimento das despesas essenciais à existência digna do contribuinte e seus dependentes.

Misabel DERZI (1992, pág. 19) leciona que “a soma dos rendimentos pessoais (como remunerações de fatores produtivos), por certo lapso de tempo, é que configura a renda.” E citando Modesto Carvalhosa, a renomada autora complementa que:

Para fins de tributação, a renda a ser considerada é sempre a pessoal. Representa ganho econômico por certo período de tempo, assim como a idéia de renda nacional. Mas, por ser de pessoas, somente constituirá renda tributável aquele proveniente de capital (ou fonte patrimonial) pertencente à própria pessoa. (DERZI, 1992, pág. 19)

Desta definição extrai-se relevante diferenciação entre origens da renda: a renda oriunda do trabalho (ou força laborativa), tais como a renda normalmente paga a título de salários, vencimentos e proventos, e a renda oriunda do capital (ou patrimônio), tais como o rendimento de aluguéis, royalty, juros e lucros. Embora ambas as rendas sejam, via de regra, tributáveis, tal distinção possui relevância teórica, visto que diversos autores defendem, a título de ajuste fiscal, uma tributação mais incisiva em relação à renda oriunda do capital³.

Quanto ao tema, Roque Antonio Carraza leciona que:

³ Nesse sentido, Thomas Piketty realiza distinção entre renda ganha (*earned income*), ou seja, os rendimentos oriundos do trabalho de um lado, e os rendimentos do capital (*unearned income*) de outro, defendendo a aplicação de alíquotas extremas de 70, 80 ou até 90% que somente atingiam os rendimentos do capital, medida necessária para atingir-se uma efetiva progressividade em relação ao imposto de renda. In: PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. Pág. 499.

(...) dito de outro modo, renda e proventos de qualquer natureza são acréscimos patrimoniais experimentados pelo contribuinte ao longo de um determinado período de tempo. Ou, como preferirmos, são o resultado positivo de uma subtração, que tem por minuendo os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte entre dois marcos temporais, e por subtraendo o total das deduções e abatimentos que a Constituição e as leis que com ela se afirmam permitem fazer. (CARRAZA, 2009, pág. 40).

Cumpra-se destacar importante aspecto em relação ao conceito de renda. Não é qualquer renda que será tomada por base de cálculo do IRPF, mas somente aquela renda que esteja relacionada à idéia de acréscimo. Daí porque se faz necessário distinguir entre a renda bruta, aquela efetivamente recebida pelo contribuinte, da renda líquida, esta sim base de cálculo para o tributo, representando a renda bruta subtraída das deduções legais necessárias à realização de um mínimo existencial para o indivíduo.

Quanto à questão da renda líquida, Noé Winkler discorre que:

O mínimo de subsistência, excluído do rendimento bruto, para gerar o valor livre objeto da tributação, deve consistir em importância razoável, que compense os impostos indiretos – sobre o consumo que as classes menos favorecidas suportam na aquisição de bens essenciais. O rendimento livre – atendidas essas circunstâncias, é que deve expressar a capacidade contributiva. (WINKLER, 2002, pág. 02)

Este mínimo de subsistência relaciona-se aos gastos habituais realizados pelos indivíduos para a concretização dos direitos básicos dos cidadãos constitucionalmente assegurados⁴. Daí porque gastos relacionados à pensão alimentícia, saúde e educação são dedutíveis da renda bruta do indivíduo, não integrando a base de cálculo de imposto. Entendimento contrário levaria à situação contraditória em que o Estado estaria tributando aquilo que na verdade, renda não é, em clara violação ao fato gerador do tributo (auferir renda, no sentido de acréscimo financeiro) e, por outro lado, estaria privando os indivíduos de

⁴ Nesse sentido: “A noção de “mínimo existencial”, que resulta, por implicitude, de determinados preceitos constitucionais (CF, art. 1º, III, e art. 3º, III), compreende um complexo de prerrogativas cuja concretização revela-se capaz de garantir condições adequadas de existência digna, em ordem a assegurar, à pessoa, acesso efetivo ao direito geral de liberdade e, também, a prestações positivas originárias do Estado, viabilizadoras da plena fruição de direitos sociais básicos, tais como o direito à educação, o direito à proteção integral da criança e do adolescente, o direito à saúde, o direito à assistência social, o direito à moradia, o direito à alimentação e o direito à segurança.” (ARE 639337 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 23/08/2011, DJe-177 DIVULG 14-09-2011 PUBLIC 15-09-2011 EMENT VOL-02587-01 PP-00125)

parcela indispensável à concretização dos direitos básicos, adquirindo o tributo nítido caráter confiscatório.

Feitas estas breves considerações de ordem técnica chega-se a alguns questionamentos: para chegar à renda líquida tributável deve-se subtrair o gasto com educação até que ponto? Será que o gasto com educação dos filhos seria uma renda disponível voluntariamente gasta? Ou seria uma despesa cujo arcabouço normativo e social levaria a uma condição de dedução impositiva, condição *sine qua non* para a concretização do direito fundamental à educação? Para responder a tais questionamentos, imperioso analisar o direito à educação, conforme será abordado no tópico a seguir.

III- A educação como direito fundamental

O ordenamento jurídico brasileiro, ao tratar do direito à educação enquanto direito social, fê-lo, em especial, nos artigos 6º, 23, 205, 208, 209, 227 da Constituição Federal, bem como na Lei nº 9.394/96, cuja normatização produz situações jurídicas ativas que são verdadeiros direitos subjetivos do cidadão de exigir prestações positivas do Estado, que tem o dever de realizar este direito, encerrando disposições diretamente aplicáveis, que vinculam os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Senão, vejamos:

Art. 6º - São Direitos sociais **A EDUCAÇÃO**, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (grifo nosso)

Ademais, cabe a transcrição dos artigos 205, caput e 209 da CF/88, que também tratam sobre o tema, *in verbis*:

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. (grifo nosso)

“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.

Noutro giro, não bastasse a inequívoca positivação do direito à educação na Constituição Federal, este encontra-se também previsto na Declaração Universal dos Direitos do Homem, artigo XXVI, com o seguinte conteúdo:

Art. XXVI - 1. Toda pessoa tem direito à instrução. A instrução será gratuita, pelo menos nos graus elementares e fundamentais. A instrução técnico-profissional será acessível a todos, bem como a instrução superior, esta baseada no mérito.

O Estado tem o dever de atuar positivamente e negativamente para efetivar o acesso à Educação. O cidadão adquire, por um lado, o direito subjetivo público de exigir certas prestações do Poder Público ou, por outro, que este ao menos não crie obstáculos para o exercício do direito. Não há como falar em direitos contra o Poder Público senão onde exista Estado de Direito.

ALEXY (2008, pág. 512) discorre acerca dos direitos fundamentais, cabendo destacar naqueles de índole social que:

O modelo não determina quais direitos fundamentais sociais o indivíduo tem. (...) Mesmo assim, é possível dar uma resposta geral. Uma posição no âmbito dos direitos a prestações tem que ser vista como definitivamente garantida se (1) o princípio da liberdade fática⁵ a exigir de forma premente e se (2) o princípio de separação dos poderes e o princípio democrático bem como (3) os princípios materiais colidentes forem afetados em uma medida relativamente pequena pela garantia constitucional da posição prestacional e pelas decisões do tribunal constitucional que a levarem em consideração. Essas condições são satisfeitas nos casos de direitos sociais mínimos como, por exemplo, o mínimo existencial, a moradia simples, a educação fundamental e um patamar mínimo de assistência médica.

O Supremo Tribunal Federal também já reconheceu o acesso à educação como direito básico e indisponível dos cidadãos brasileiros, conforme extrai-se do ARE 639.337/SP, de relatoria do Ministro Celso de Mello:

⁵ O autor refere-se a liberdade fática dissociando-a de liberdade jurídica. Fática, seriam portanto as liberdades reais, não apenas formalmente previstas no ordenamento, ou seja, a possibilidade fática de escolher entre as alternativas permitidas, conferindo-se as condições necessárias ao seu exercício. (2008, pág. 503)

A educação infantil representa prerrogativa constitucional indisponível⁶, que, deferida às crianças, a estas assegura, para efeito de seu desenvolvimento integral, e como primeira etapa do processo de educação básica, o atendimento em creche e o acesso à pré-escola (CF, art. 208, IV).”

(...)

A educação infantil, por qualificar-se como direito fundamental de toda criança, não se expõe, em seu processo de concretização, a avaliações meramente discricionárias da Administração Pública nem se subordina a razões de puro pragmatismo governamental.

(...)

A intervenção do Poder Judiciário, em tema de implementação de políticas governamentais previstas e determinadas no texto constitucional, notadamente na área da educação infantil (RTJ 199/1219-1220), objetiva neutralizar os efeitos lesivos e perversos, que, provocados pela omissão estatal, nada mais traduzem senão inaceitável insulto a direitos básicos que a própria Constituição da República assegura à generalidade das pessoas.⁷

Verifica-se, portanto, que o Pretório Excelso reconheceu o direito à educação como um dos componentes do mínimo existencial. Nesse passo, a atividade legislativa se desenvolve dentro das linhas traçadas pelo ordenamento jurídico constitucional e, por isso mesmo, deve respeitar os direitos públicos subjetivos, exigindo-se do Estado o dever de atingir objetivos sociais contido no artigo 6º da CR/88, e a atribuição, aos cidadãos do correlato direito de exigí-lo e não ver seu exercício obstado por aquele que possui o múnus de assegurá-lo. Dessa forma, conforme o magistério de Casalta NABAIS (1998, pág. 541), “o mínimo de existência familiar integra o rendimento indisponível, necessário para assegurar a pais e filhos os pressupostos mínimos de sua dignidade, e, por isso, deve ser excluído da tributação.”

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres leciona que:

O mínimo existencial é de direito subjetivo protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, garantido positivamente pelas prestações estatais. Diz-se, pois, que é direito de *status negativus* e de *status positivus*, sendo certo que não raro se converte uma na outra ou se coimplicam

⁶ Em igual sentido, confira-se o REsp nº 753.565 de Relatoria do Ministro Luiz Fux e o EREsp nº 485.969 de Relatoria do Ministro José Delgado.

⁷ ARE 639337 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 23/08/2011, DJe-177 DIVULG 14-09-2011 PUBLIC 15-09-2011 EMENT VOL-02587-01 PP-00125. Disponível em: www.stf.jus.br

mutuamente a proteção constitucional positiva e negativa. (TORRES, 1999, pág. 164)

Conforme exposto alhures, para se assegurar o efetivo direito à educação, demanda-se do Estado prestações positivas e negativas: positivas no sentido de ofertar educação pública acessível e de qualidade, e negativas⁸ no sentido de se abster de comportamentos que entravam a legítima opção por acesso à instrução particular.

A agir em inobservância seja ao parâmetro positivo ou negativo, o Estado não estará somente a violar o direito constitucionalmente positivado e o conceito de renda, mas, de forma mais ampla, violando ao princípio do livre acesso à educação, base⁹ para a formação de uma sociedade justa, plural e fraterna. Quanto ao tema, cumpre a observação de Celso Antônio Bandeira de Mello, segundo o qual:

Violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, como ofendê-lo, abatem-se as regras que sustentam e alui-se toda a estrutura neles esforça. (MELLO, 1980. Pág. 230)

Resta, portanto analisar se a limitação das deduções do gasto com educação importa em tributação pela via reflexa e dessa feita, violação ao direito à educação, ou se tal questão cinge-se ao campo da discricionariedade da Administração, questão de política legislativa que não afronta o ordenamento jurídico.

IV- As deduções do IRPF e os gastos com educação

⁸ Quanto às prestações negativas, cerne do presente estudo, assim já se manifestou o Poder Judiciário: “por outro aspecto, no caso concreto, o autor não objetiva que o Estado patrocine cursos de informática e inglês a título de exemplo, quer apenas que o respeite e incentive, de forma a não tributar pela via oblíqua o direito garantido constitucionalmente” (Juíza Federal Silvia Elene Petry, Processo 98.161.90-5, 3ª Vara Federal da Seção Judiciária de Minas Gerais)

⁹ De acordo com o estudioso Içami Tiba: “a personalidade saudável é um bom alicerce para a capacitação profissional, que reverte ao social, em excelência de qualidade de vida (2-8-4). É a pessoa que qualifica a profissão, e não o contrário. A educação é um grande catalisador na absorção da cultura (2-5-12), e nem tanto o inverso.” In: TIBA, Içami. Quem ama, educa! São Paulo: Integrare Editora, 2007.

A Lei nº 9.250/95, ao tecer minúcias acerca da tributação sobre a renda das pessoas físicas, dispôs acerca das deduções dos gastos com educação, conforme verifica-se:

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:

(...)

b) a **pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes**, efetuados a estabelecimentos de ensino¹⁰, 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; (Redação dada Medida Provisória nº 670, de 2015) (grifo nosso)

Nota-se que a Lei nº 9.250/95 estabeleceu limites às deduções dos gastos com educação, seja de ordem qualitativa, seja de ordem quantitativa. De ordem qualitativa, por determinar quais seriam os estabelecimentos de ensino e tipos de gastos passíveis de dedução. De ordem quantitativa por estabelecer um teto do valor que pode ser abatido da base do imposto de renda, valores que para 2015 foram fixados pela Medida Provisória nº 670/2015.

Em relação à limitação qualitativa, cabe investigar se esta guarda congruência com o escopo constitucional de amplo acesso à educação. A Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014 estabelece que:

¹⁰ De acordo com o §1º do art. 91 da Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014: “Enquadram-se como instituições de ensino aquelas regularmente autorizadas, pelo Poder Público, a ministrar, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, constituídas nas formas previstas no Código Civil e inscritas no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), as relativas:

I - à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas;

II - ao ensino fundamental;

III - ao ensino médio;

IV - à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização);

V - à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico.

Art. 92 - **Não se enquadram no conceito de despesas com instrução:**

I - **as despesas com uniforme, material e transporte escolar**, as relativas à elaboração de dissertação de mestrado ou tese de doutorado, contratação de estagiários, computação eletrônica de dados, papel, fotocópia, datilografia, digitação, tradução de textos, impressão de questionários e de tese elaborada, gastos postais e de viagem;

II - as **despesas com aquisição de enciclopédias, livros, revistas e jornais**;

III - **o pagamento de aulas de música, dança, natação, ginástica, tênis, pilotagem, dicção, corte e costura, informática e assemelhados**;

IV - o pagamento de cursos preparatórios para concursos ou vestibulares;

V - **o pagamento de aulas de idiomas estrangeiros**;

VI - os pagamentos feitos a entidades que tenham por objetivo a criação e a educação de menores desvalidos e abandonados;

VII - as contribuições pagas às Associações de Pais e Mestres e às associações voltadas para a educação; e

VIII - o valor despendido para pagamento do crédito educativo.

Em análise histórica acerca do tratamento da matéria, Noé Winkler chama a atenção para o fato de que:

Mensalidades de cursos avulsos estão excluídos da dedução, assim como demais despesas em outros campos do ensino, conforme entendimento anterior que incluía aulas de dança, ginástica, idiomas e outras. Ainda neste particular, observe-se que o §1º do art. 12 da Lei nº 8.981/95, expressamente revogado, declarava que “o limite global corresponderá ao valor em Reais multiplicado pelo número de pessoas com que foram efetivamente realizadas despesas, sendo irrelevante que individualmente um dependente ou o próprio contribuinte tenha gasto mais que outro. Esta revogação implica dizer que a dedução passa a ser individual, sendo intransferível o excesso para outro dependente. (WINKLER, 2002, pág. 132)

Se por um lado, é princípio geral do Direito que “o acessório segue a sorte do principal¹¹”, e, considerando que criança alguma consegue estudar sem a aquisição de uniformes escolares, livros, cadernos e demais materiais, estes, verdadeiros insumos ao conhecimento, não se afigura razoável que o gasto com a mensalidade escolar seja dedutível, mas, por outro lado, o gasto com os materiais indispensáveis ao aprendizado não o sejam.

¹¹ *accessio cedit principali* (D. 34. 2. 19. 13)

De igual forma, a globalização econômica, política e cultural está a exigir dos cidadãos um conhecimento multidisciplinar e cada vez mais dinâmico¹², disposto a acompanhar a velocidade de um mundo conectado 24 horas por dia e que relativiza as barreiras do tempo e do espaço. Nesse sentido, gastos referentes a aulas de informática, cursos de idiomas e preparatórios, e até mesmo a prática de um esporte ou ofício artístico não são meros supérfluos ou liberalidades, mas ferramentas indispensáveis para a efetiva inserção do indivíduo na vida em sociedade, integrando dessa forma, o núcleo atinente à educação que o Estado deveria, ao menos em tese, albergar¹³.

CANOTILHO (1996, pág. 227) inclui em seu “catálogo-tópico” dos princípios da interpretação constitucional o princípio da máxima efetividade, cujo conteúdo se expressa no sentido de que: “a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê”.

Adiante, o eminente constitucionalista português esclarece que hoje tal princípio é invocado especialmente no âmbito dos direitos fundamentais, assim concluindo: “no caso de dúvida deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficiência aos direitos fundamentais” (CANOTILHO, 1996, 227).

Resta claro que, ao despendar valores com gastos acessórios e necessários ao efetivo acesso à educação, tais como uniforme, material escolar, livros enciclopédias e demais gastos previstos na Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014 (ato normativo infralegal), o contribuinte não está obtendo qualquer acréscimo patrimonial, senão apenas exercitando um direito constitucionalmente previsto e que o Estado não logra êxito em garantir. E, em não havendo acréscimo patrimonial, não há que se falar em tributação pelo imposto previsto no artigo 153, III, da Constituição Federal, pelo simples fato de que nem sequer ocorreu o fato gerador ali previsto.

¹² Zygmunt Bauman trabalha de maneira primorosa tais conceitos em sua obra *Modernidade Líquida*: “estamos testemunhando a vingança do nomadismo contra o princípio da territorialidade e do assentamento. No estágio fluido da modernidade, a maioria assentada é dominada pela elite nômade e extraterritorial. (...) é a velocidade atordoante da circulação, da reciclagem, do envelhecimento, do entulho e da substituição que traz lucro hoje – não mais a durabilidade e a confiabilidade...” In: BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida*. Rio de Janeiro: Zahar, 2001. Pág. 20/21.

¹³ Nesse sentido, chama a atenção o recente veto da presidenta da República ao art. 8º, alínea “j” da Lei nº 13.149/2015 que previa a dedução relativa “j) aos pagamentos de despesas com a aquisição de livros efetuados por professores e seus dependentes, até o limite anual individual previsto na alínea b deste inciso.” Nota-se portanto, que a restrição qualitativa não se restringe apenas aos estudantes, mas também aos próprios profissionais da área de educação, que fazem dos livros e doutrinas o seu material de trabalho. Como razão do veto, a presidenta justifica que tal medida importaria em renúncia de receita e que não foram apresentadas estimativas de impacto e compensações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2015-2018/2015/Msg/VEP-262.htm . Acesso em 10/08/2015.

Com efeito, a disposição de tornar indedutíveis os valores arrolados nas alíneas do artigo 92 da Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014 fere a definição de renda, utilizada pela Constituição no artigo 153, III e dada pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional o que, em consequência, desobedece também ao comando constante no artigo 110 do Código Tributário Nacional, tornando-se ilegal e inconstitucional, além de contrastar com o princípio geral de direito em tela, gerando antinomia cuja dissipação é imperiosa.

Nesse sentido, já se manifestou o Poder Judiciário:

Se o cidadão paga mensalidades escolares, compra uniforme e material escolar, frequenta cursos de idiomas, curso de computação, enfim, promove despesas várias a título de educação, tudo isso incorpora-se a seu patrimônio individual em decorrência de um direito fundamental cuja expressão não pode ser limitada pelo legislador infraconstitucional no trato da obrigação tributária. Não há meio-direito, como não há meia verdade.¹⁴

Outro prisma que merece análise mais acurada diz respeito à limitação quantitativa da dedução com gastos de educação nas declarações de Imposto de Renda. A atual redação do art. 8º da Lei nº 9.250/95 prevê, para o ano de 2015, um limite anual de R\$ 3.561,50 (três mil quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos). Resta saber se este patamar estaria dotado de eficácia social e condizente com a realidade dos gastos médios em educação privada no Brasil.

O Conselho Federal da OAB, em referência a Klaus Tipke e Joachim Lang, chama a atenção para o fato de que:

Para o pagamento do imposto não é disponível o que o sujeito passivo precisa despendar para sua própria subsistência ou para a subsistência de sua família... Por isso o mínimo vital e as obrigações de manutenção devem diminuir a base de cálculo. Vale o princípio da dedutibilidade de despesas privadas inevitáveis (o assim chamado princípio de liquidez privada ou subjetiva).¹⁵

Ainda em comento aos citados autores complementam ser “intolerável que o Direito Tributário não preserve os pressupostos materiais mínimos para uma existência humana

¹⁴ Sentença proferida pelo Juiz Ricardo Machado Rabelo, Processo nº 98.16190-5, 3ª Vara Federal da Seção Judiciária de Minas Gerais.

¹⁵ Excerto extraído da petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.oab.org.br/noticia/25599/acao-da-oab-sobre-deducao-com-educacao-no-ir-chega-a-agu> . Acesso em 23/02/2015. Pág. 19.

digna” de modo que “os pontos de vista orçamentários devem retroceder perante a realização de uma valoração constitucional prévia ao Direito Tributário¹⁶.”

À luz dos ensinamentos de Tipke e Lang resta ao aplicador do Direito avaliar se o patamar de R\$ 3.561,50 condiz com o exercício mínimo e razoável do Direito à educação.

Recente levantamento realizado pelo Programa Estadual de Proteção e Defesa do Consumidor de Minas Gerais – PROCON-MG listou o valor médio das mensalidades escolares referentes ao Ensino Médio¹⁷ e aos principais cursos de graduação¹⁸, com referência nos meses de Dezembro de 2014 e Janeiro de 2015, chegando-se aos seguintes valores:

Curso	Maior Mensalidade	Menor Mensalidade	Valor Médio
1º ano Ensino Médio	R\$ 1.560,72	R\$ 749,88	R\$ 1.082,84
2º ano Ensino Médio	R\$ 1.613,00	R\$ 749,88	R\$ 1.092,15
3º ano Ensino Médio	R\$ 1.629,00	R\$ 764,92	R\$ 1.204,00
Administração	R\$ 1.111,00	R\$ 822,00	R\$ 938,27
Direito	R\$ 1.548,00	R\$ 855,80	R\$ 1.137,12
Engenharia Civil	R\$ 1.396,00	R\$ 820,00	R\$ 1.181,84
Fisioterapia	R\$ 1.368,00	R\$ 761,00	R\$ 1.207,00

A breve amostragem retirada do estudo realizado pelo PROCON-MG já evidencia a absoluta desproporção entre os limites dedutíveis estabelecidos pela Lei e os valores de mercado para a educação privada. Mesmo se consideradas as menores mensalidades pactuadas na cidade de Belo Horizonte, o limite dedutível mal alcança meio ano letivo. Se considerados os valores médios para o ensino médio e alguns cursos de graduação de ampla demanda, a situação torna-se ainda mais alarmante: o limite dedutível alcança em torno de apenas 3 meses de mensalidades ao ano.

Nota-se, portanto, que o atual limite dedutível para os gastos com educação é inservível para atendimento e fomento ao ideário constitucionalmente assegurado de amplo acesso à educação, de modo que a tributação do montante excedente a este valor constitui

¹⁶ Idem.

¹⁷ O Procon Assembléia pesquisou os valores das mensalidades escolares referentes ao ano de 2015 para o Ensino Fundamental e para o Ensino Médio. Foram pesquisados 42 estabelecimentos de ensino em seis regiões de Belo Horizonte. Disponível em: https://www.almg.gov.br/opencms/export/sites/default/procon/pesquisa_preco/servicos/mensalidades_escolares/pdfs/mensalidades_escolares_2014_12.pdf. Acesso em 10/03/2015.

¹⁸ O Procon Assembléia pesquisou em 16 instituições de ensino superior de Belo Horizonte e Grande BH, preços para o primeiro semestre de 2015, relativos a mensalidades de 24 cursos de graduação. A título de ilustração, transcrevemos os valores para os cursos de Administração, Direito, Engenharia Civil e Fisioterapia. Disponível em: https://www.almg.gov.br/opencms/export/sites/default/procon/pesquisa_preco/servicos/mensalidades_escolares/pdfs/mensalidades_faculdades_2015.pdf Acesso em 10/03/2015.

óbice direto à efetivação destes ditames constitucionais. Quanto ao tema, Kildare Gonçalves de Carvalho leciona que:

Espécie de inconstitucionalidade material consiste na inconstitucionalidade por excesso de poder legislativo, traduzida na incompatibilidade da lei com os fins constitucionalmente previstos, ou na inobservância do princípio da proporcionalidade. Deve ser pronunciada a inconstitucionalidade das leis que contenham limitações inadequadas, desnecessárias ou desproporcionais (não-razoáveis), é o que lembra Gilmar Ferreira Mendes, para quem tal procedimento empresta maior intensidade e rigor ao controle da constitucionalidade e preserva o próprio Estado Democrático de Direito. (CARVALHO, 1992, pág. 30)

Nesse sentido, o Conselho Federal da OAB, ao exercer seu múnus de guardião da Constituição Federal, ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927 pleiteando a declaração de inconstitucionalidade dos itens 7, 8 e 9 do inciso II do art. 8º da Lei nº 9.250/95, limites vigentes à época em que a ação foi proposta. No momento em que este trabalho é redigido (1º semestre de 2015) a ação ainda aguarda análise do mérito tendo como relatora a Ministra Rosa Weber. O principal argumento pela constitucionalidade da limitação é o de que a quantificação das despesas dedutíveis pertence ao juízo de conveniência e oportunidade do legislador, questão de política fiscal legislativa, donde não se incumbiria a competência jurisdicional.

Frise-se que tal ação não pretende estabelecer um novo valor ao limite das deduções com educação, ocasião na qual o judiciário estaria atuando como legislador positivo, mas tão somente a declaração de que os limites atuais são inconstitucionais, primeiro passo necessário para a correção do dispositivo mediante provocação do legislativo para que retifique a norma em consonância com os ditames constitucionais e com a realidade vivenciada pela sociedade brasileira.

Nessa esteira, cite-se relevante decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região que, em sede de controle difuso de constitucionalidade, reconheceu a mácula constante na atual redação do art. 8º da Lei nº 9.250/95, conforme extrai-se da seguinte ementa, a qual pede-se *venia* para transcrição em virtude da pertinência do conteúdo:

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.

(...)

3. **O reconhecimento da inconstitucionalidade da norma afastando sua aplicabilidade não configura por parte do Poder Judiciário atuação como legislador positivo. Necessidade de o Judiciário - no exercício de sua típica função, qual seja, averiguar a conformidade do dispositivo impugnado com a ordem constitucional vigente - manifestar-se sobre a compatibilidade da norma impugnada com os direitos fundamentais constitucionalmente assegurados.** Compete também ao poder Judiciário verificar os limites de atuação do Poder Legislativo no tocante ao exercício de competências tributárias impositivas.

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, abstendo-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.

(TRF 3ª Região, Órgão Especial, Arguição de Inconstitucionalidade 0005067-86.2002.4.03.6100/SP, Rel. Des. Fed. Mairan Maia, DE 11.05.2012) (grifos nossos)

Por fim, há que se chamar atenção também para o fato de que o legislador não criou limitação às deduções de outros gastos essenciais, tais como as despesas com saúde¹⁹ e pensão alimentícia, conforme verifica-se do art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “d” e “f” da Lei 9.250/95. Tal situação acaba por relegar a educação a um segundo plano, do ponto de vista do tratamento normativo conferido. Não se trata de mera opção legislativa, mas de reconhecer a equivalência entre direitos fundamentais, de modo a buscar-se a efetiva proteção e resguardo de todos eles. Nesse sentido, Celso Antônio Bandeira de Mello, leciona acerca do conteúdo jurídico da igualdade que:

Como as leis nada mais fazem senão discriminar situações para submetê-las à regência de tais ou quais regras – sendo esta mesma sua característica funcional – é preciso indagar quais as discriminações juridicamente intoleráveis.

(...)

Com efeito, por via do princípio da igualdade, o que a ordem jurídica pretende firmar é a impossibilidade de desequiparações fortuitas ou injustificadas. (MELLO, 2012, pág. 20)

A nosso sentir, a educação merece tratamento isonômico à proteção conferida às despesas com saúde e alimentos, sendo injustificado o estabelecimento de limites à dedução, mormente quando a redação da legislação vigente mostra-se absolutamente desconectada da realidade social. Dessa forma, deve-se buscar a integração de tal dispositivo ao ordenamento jurídico, seja derrubando-se a limitação as deduções de educação, tal como ocorre com os

¹⁹ Aqui estamos a referir das limitações quantitativas. Em relação às qualitativas, ressalva-se que em relação aos gastos da saúde, atualmente há restrição à dedução dos gastos com medicamentos, salvo se estiverem incluídos nas despesas do hospital. A situação assemelha-se ao quadro narrado em relação à indedutibilidade dos materiais escolares, cujo raciocínio se aplicaria analogicamente em boa parte, mas, por não ser objeto do presente estudo, carecerá de maiores aprofundamentos em uma ocasião futura.

gastos de saúde e alimentos, seja estabelecendo um limite condizente com valor razoável e mediano dos gastos expendidos a este título.

V- Considerações finais

É jargão popular dizer que “o conhecimento é uma das poucas coisas que não se consegue tomar do indivíduo”. À luz do que foi dito até aqui, nota-se ser esta uma verdade parcial: se por um lado não se consegue retirar um conhecimento adquirido, por outro, é possível obstar de conquistá-lo em sua plenitude.

O atual limite anual para dedução de gastos com educação na base de cálculo do Imposto de Renda, viola a uma só vez o direito fundamental à educação, subjugando o conceito de renda, tributando aquilo que renda efetivamente não é, e macula o princípio da capacidade econômica²⁰, tributando despesas que integram o núcleo do mínimo existencial dos indivíduos. Está, portanto, a merecer uma releitura, seja pelo Poder Judiciário, seja pelo Poder Legislativo.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado leciona que:

É verdade que não existe almoço de graça, porque alguém sempre terá que pagar a conta. A conta da educação, porém, há de ser compartilhada com toda a sociedade, e a melhor forma de fazê-lo, além da oferta de escola pública gratuita que ao final é paga pelos contribuintes em geral, é, sem dúvida, admitir-se a dedução integral, sem limites, dos gastos com educação. (...) Assim, pelo menos para os que na interpretação da constituição prestigiam o princípio da máxima efetividade de suas normas, é clara a inconstitucionalidade do dispositivo da legislação tributária que impõe limites para dedução dos gastos com educação. (MACHADO, 2009b, pág. 85)

Por outro lado, sabe-se que, em tempos de ajuste fiscal, qualquer proposta que importe em diminuição de receita tributária é vista com resistência. Mas o governo não deve

²⁰ Nesse sentido, Maria Lúcia Inouye Shintate avalia que “a vedação à dedução do valor integral das despesas com educação ofende o princípio da capacidade contributiva, porque as deduções são técnicas de aferição da possibilidade econômica de pagar tributos sob o aspecto subjetivo, levando-se em conta não só os rendimentos brutos, mas também os gastos necessários para a sua educação e de seus dependentes (capacidade econômica real). In: SHINTATE, Maria Lúcia Inouye. A inconstitucionalidade da limitação à dedução de despesas com educação da base de cálculo do Imposto de Renda. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/25600/a-inconstitucionalidade-da-limitacao-a-dedacao-de-despesas-com-educacao-da-base-de-calculo-do-imposto-de-renda/1> Acesso em 16/03/2015.

se pautar por medidas ou ajustes que busquem uma visão utilitarista de maximização do resultado por si só.

É possível sim buscar um aprimoramento das receitas, desde que tais reformas sejam feitas de forma ampla e sempre tendo em mente os princípios constitucionais tributários, em especial os da progressividade e capacidade contributiva. As máculas do atual regime do Imposto de Renda não residem apenas e somente nas limitações irrisórias com os gastos de educação. A título de exemplo, cite-se que o Brasil é um dos países que pratica uma das menores alíquotas marginais do mundo,²¹ situação esta que demanda um rearranjo mais profundo e acurado.

Dessa forma, a diminuição de receita oriunda da não limitação da dedução dos gastos com educação, ou ao menos de um limite mais compatível com a realidade, poderia ser facilmente compensada com a alteração das alíquotas marginais. É ajustar o sistema como um todo para, por um lado, desafogar as parcelas da população que dependem do ensino privado e, por outro, tributar aqueles dotados de maior capacidade econômica, ao mesmo tempo em que se promove o amplo acesso à educação, tanto em nível público quanto privado.

VI – Referências

AFONSO, José Roberto. **Imposto de Renda e distribuição de renda e riqueza: as estatísticas fiscais e um debate premente no Brasil**. Revista de estudos tributários e aduaneiros da Receita Federal. Ano 1 – nº 01 (ago/dez 2014). Brasília, 2014.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade líquida**. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. Coimbra: Livraria Almedina, 1996.

²¹ Em referência a valores de 2010, a Receita chegou à conclusão de que o Imposto de Renda compunha apenas cerca de 2,0% do produto interno. Isto “implica em baixa alíquota efetiva do IRPF: na média do período 1998 a 2010, o imposto devido foi 10,6% da base de cálculo, 8% dos rendimentos tributáveis e apenas 5,1% do rendimento total. Ademais, “nas comparações internacionais do IRPF, o Brasil é o único país, entre os 116 pesquisados por consultoria internacional, a fixar em 27,5% sua alíquota mais alta e esta se situa como a 12ª mais baixa do conjunto, muito inferior, inclusive, em relação à média simples da amostra de 29,3%. In: AFONSO, José Roberto. Imposto de Renda e distribuição de renda e riqueza: as estatísticas fiscais e um debate premente no Brasil. Revista de estudos tributários e aduaneiros da Receita Federal. Ano 1 – nº 01 (ago/dez 2014).Brasília-DF, 2014.

- CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda**. São Paulo: Malheiros, 2009
- CARVALHO, Kildare Gonçalves de. **Direito Constitucional Didático**. Belo Horizonte: Editora Del Rey, 1992.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Os conceitos de renda e patrimônio: efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009a
- MACHADO, Hugo de Brito. **Gastos com educação e imposto de renda**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 165, jun.2009b
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1980.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. São Paulo: Malheiros, 2012.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.
- PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- SHINTATE, Maria Lúcia Inouye. **A inconstitucionalidade da limitação à dedução de despesas com educação da base de cálculo do Imposto de Renda**. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/25600/a-inconstitucionalidade-da-limitacao-a-deducacao-de-despesas-com-educacao-da-base-de-calculo-do-imposto-de-renda/1>
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- TIBA, Içami. **Quem ama, educa!** São Paulo: Integrare Editora, 2007.
- WINKLER, Noé. **Imposto de renda**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.