



GLOBAL JOURNAL OF MANAGEMENT AND BUSINESS RESEARCH: G  
INTERDISCIPLINARY

Volume 19 Issue 3 Version 1.0 Year 2019

Type: Double Blind Peer Reviewed International Research Journal

Publisher: Global Journals

Online ISSN: 2249-4588 & Print ISSN: 0975-5853

## A inconstitucionalidade da limitação para dedução de despesas relacionadas com instrução da base de cálculo do Imposto sobre a Renda

By Tiago Vicente Didier & Thaís de Sá Curvelo

*Abstract-* The present paper has as goal, to demonstrate the unconstitutionality education expenses discounts limitation inside Income Tax base. To motivate the paper, it will be demonstrated that the law that enforces the discounts limitation violates the right to education, the Income Tax rule array of incidence, the ability to pay, equality, fairness and proportionality principles. Will be revealed the contradiction existed between the absence of limitations to other kinds of expenses discounts, while there's a limitation only for education expenses discounts. The case law about the subject and the direct action of unconstitutionality brought to the Brazilian Supreme Court will also be analyzed. By the end of the paper, the unconstitutionality of the law that enforces the education expenses discounts limitation inside Income Tax base will be proved.

*Keywords:* income tax; tax base; education expenses; discounts limitation. unconstitutionality.

*GJMBR-G Classification:* JEL Code: H29



A I N C O N S T I T U C I O N A L I D A D E D A L I M I T A O P A R A D E D U D E D E S P E S A S R E L A C I O N A D A S C O M I N S T R U O D A B A S E D E C L C U L O D O I M P O S T O S O B R E A R E N D A

Strictly as per the compliance and regulations of:



RESEARCH | DIVERSITY | ETHICS

# A inconstitucionalidade da limitação para dedução de despesas relacionadas com instrução da base de cálculo do Imposto sobre a Renda

Tiago Vicente Didier <sup>α</sup> & Thaís de Sá Curvelo <sup>ο</sup>

**Resumo-** O presente artigo foi realizado com o objetivo de demonstrar a inconstitucionalidade da limitação na dedução de despesas relacionadas com instrução da base de cálculo do imposto sobre a renda. Para fundamentar este trabalho, será exposto que a norma que institui a limitação na dedução dos gastos com instrução viola o direito social à educação, a regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda e os princípios da capacidade contributiva, da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade. Será relatada também a contradição existente entre a ausência de limitação na dedução de despesas de outra natureza, enquanto existe um limite apenas para a dedução dos gastos relacionados com instrução; e apresentada uma breve análise da jurisprudência pátria e da ação direta de inconstitucionalidade que tramita no Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o tema. Ao cabo, constata-se a inconstitucionalidade da norma que institui a limitação na dedução de despesas relacionadas com instrução da base de cálculo do imposto sobre a renda.

**Palavras-chave:** imposto sobre a renda; base de cálculo; gastos com instrução; limites à dedução; inconstitucionalidade.

**Abstract-** The present paper has as goal, to demonstrate the unconstitutionality education expenses discounts limitation inside Income Tax base. To motivate the paper, it will be demonstrated that the law that enforces the discounts limitation violates the right to education, the Income Tax rule array of incidence, the ability to pay, equality, fairness and proportionality principles. Will be revealed the contradiction existed between the absence of limitations to other kinds of expenses discounts, while there's a limitation only for education expenses discounts. The case law about the subject and the direct action of unconstitutionality brought to the Brazilian Supreme Court will also be analyzed. By the end of the paper, the unconstitutionality of the law that enforces the education expenses discounts limitation inside Income Tax base will be proved.

**Keywords:** income tax; tax base; education expenses; discounts limitation. unconstitutionality.

## 1. INTRODUÇÃO

Em seu artigo 205, a Carta Magna vigente preleciona que a educação é um direito de todos e um dever do Estado. Ainda segundo o mesmo dispositivo constitucional, a educação deverá ser

promovida com vistas “ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”. Porém, ante o notório fracasso dos entes federados em garantir a todos a efetiva prestação do ensino público, a própria Carta Maior permitiu a exploração dos serviços de educação pela iniciativa privada.

Para efetivar esse direito social tão importante, a Lei Nº 9.250 de 1995 deveria permitir a dedução integral das despesas com instrução da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas. Ocorre que a referida lei, em seu artigo 8º, inciso II, alínea “b”, estipula um limite anual que impede a dedução integral do valor despendido pelo contribuinte com educação. Tal comando normativo estipula um teto para as deduções feitas na base de cálculo do imposto sobre a renda decorrentes dos gastos com instrução, infringindo, assim, o exercício pleno do direito à educação.

Escrutinando a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda, mais especificamente o seu critério material e base de cálculo, percebe-se que o legislador constituinte estabeleceu a obrigação do sujeito passivo de pagar o referido tributo apenas sobre o que constitui renda e proventos de qualquer natureza.

Por sua vez, uma interpretação sistemática da Constituição Federal de 1988 permite constatar que os valores gastos pelo indivíduo com educação compõem um mínimo existencial obrigatório e, portanto, não estão incluídos no conceito de renda para fins de incidência do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF).

Ademais, o limite na dedução dos gastos relacionados com educação fere o princípio da capacidade contributiva, pois não leva em consideração a efetiva capacidade de cada indivíduo de arcar com a respectiva carga tributária. De forma análoga, esse limite também viola o princípio da isonomia, vez que discrimina contribuintes que se encontram em situações equivalentes e deixa de discriminar, na medida das suas desigualdades, os contribuintes que não se encontram.

**Author α:** Artigo apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário. e-mail: tiago.didier@ig.com.br

Como se não bastasse, o limite para as deduções das despesas com instrução não atende aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, por estar defasado e ser manifestamente irrisório para cobrir os gastos efetivos dos contribuintes com instrução. Fato curioso é que a mesma Lei N° 9.250/95 permite que o contribuinte deduza de forma integral as despesas com saúde, previdência social, pensão alimentícia e profissão, dando efetividade a diversos direitos sociais e fundamentais. Entretanto, com relação ao direito à educação, a norma limita, de forma incompreensível, a dedução dos gastos empreendidos.

Vigilantes a tudo quanto aqui exposto, os tribunais do Brasil têm reconhecido a inconstitucionalidade do artigo 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei N° 9.250/95, já havendo, inclusive, uma ação direta de inconstitucionalidade tramitando no Supremo Tribunal Federal (STF) sobre esse tema.

## II. DA VIOLAÇÃO AO DIREITO À EDUCAÇÃO

O direito à educação é um dos direitos sociais mais importantes de qualquer Estado Democrático de Direito. Nas palavras de Hartill (2006), “a educação é um direito universal e não um serviço. A educação que buscamos é de qualidade, possibilita a inclusão, permite o pleno desenvolvimento da potencialidade de cada pessoa, constrói o respeito à diferença, promove a equidade e a paz”.

A Constituição Federal de 1988 consagra, nos artigos 6º e 205, tal direito tão significativo:

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.

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.

De forma expressa, o parágrafo 1º do artigo 208 da Lei Maior afirma que a educação é um direito público e subjetivo dos cidadãos. “Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: (...) § 1º O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo.”

Conforme artigo 23: “É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: (...) V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência”; pelo artigo 211: “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino”.

Ocorre que os entes federados fracassaram em garantir a efetiva prestação do ensino público de qualidade. A incompetência do Estado nessa área é tanto quantitativa quanto qualitativa. Significa que não há instituições públicas suficientes para todos; e as que existem possuem uma qualidade de ensino notoriamente baixa.

Diante desse duplo fracasso, a própria *Lex Major* permitiu a exploração dos services de educação pela iniciativa privada. *In verbis*: “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”.

Assim, ao lado da prestação do ensino público, a Constituição Federal de 1988 consentiu com a exploração do ensino pela iniciativa privada, em todos os níveis e modalidades, com a educação prestada mediante o pagamento de mensalidades e demais despesas, reconhecidamente elevadas.

Nesse contexto, é assustadora a parcela da população que se vê obrigada a recorrer à rede privada de ensino para ter acesso à educação. Das 1.852 instituições de ensino superior ativas em 2003, 1.652 eram privadas, com 2.750.652 alunos (70,77% do total), contra apenas 270 instituições públicas, com 1.136.370 alunos (29,23% do total).<sup>1</sup>

Diante da evidente incapacidade estatal de efetivar o direito à educação e da necessidade de um alto dispêndio da população para ter acesso ao ensino privado, a Lei N° 9.250/95 deveria conter uma norma que permitisse a dedução de todas as despesas com educação da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Somente assim, estar-se-ia resguardando o direito social à educação, compensando os que utilizam a rede privada, aliviando a rede pública e proporcionando à administração pública uma melhor alocação de recursos.

Ocorre que, ao invés de permitir a dedução integral, a Lei N° 9.250/95 estipula uma limitação arbitrária para tais deduções, contrariando todo o consectário valorativo disposto na Lei Maior. Veja-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:

(...)

<sup>1</sup> SENHORAS, Elói Martins; TAKEUCHI, Kelly Pereira; TAKEUCHI, Katiuchia Pereira. A Análise Estrutural do Ensino Superior Privado sob Perspectiva, p. 03.

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 pósgraduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de:

1. R\$ 2.480,66 (dois mil, quatrocentos e oitenta reais e sessenta e seis centavos) para o ano-calendário de 2007;
2. R\$ 2.592,29 (dois mil, quinhentos e noventa e dois reais e vinte e nove centavos) para o ano-calendário de 2008;
3. R\$ 2.708,94 (dois mil, setecentos e oito reais e noventa e quatro centavos) para o ano-calendário de 2009;
4. R\$ 2.830,84 (dois mil, oitocentos e trinta reais e oitenta e quatro centavos) para o ano-calendário de 2010;
5. (revogado);
6. R\$ 2.958,23 (dois mil, novecentos e cinquenta e oito reais e vinte e três centavos) para o ano-calendário de 2011;
7. R\$ 3.091,35 (três mil, noventa e um reais e trinta e cinco centavos) para o ano-calendário de 2012;
8. R\$ 3.230,46 (três mil, duzentos e trinta reais e quarenta e seis centavos) para o ano-calendário de 2013;
9. R\$ 3.375,83 (três mil, trezentos e setenta e cinco reais e oitenta e três centavos) a partir do ano-calendário de 2014;
10. R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015;

Ao elevar o acesso à educação ao status de direito social público e subjetivo, a Carta Magna garante a todos os cidadãos o direito oponível de recebê-lo do Estado como um serviço público. Em outras palavras, é um dever do Estado garantir a todos os cidadãos o serviço público educacional. Nesse sentido, preleciona Cretella Jr (1993):

O art. 208, § 1º, da Constituição vigente não deixa a menor dúvida a respeito do acesso ao ensino obrigatório e gratuito que o educando, em qualquer grau, cumprindo os requisitos legais, tem o direito público subjetivo, oponível ao Estado, não tendo este nenhuma possibilidade de negar a solicitação, protegida por expressa norma jurídica constitucional cogente.

No mesmo sentido, Silva (1991, p.275) diz que “tal afirmação da Carta Magna equivale a reconhecer que é direito plenamente eficaz e de aplicabilidade

imediate, isto é, direito exigível judicialmente, se não for prestado de modo espontâneo”.

Canotilho (1998, p. 436-440) vai além e afiança que as normas que consagram direitos sociais precisam ser interpretadas de acordo com a Constituição, devendo sujeitar-se ao controle judicial sempre que impliquem medidas restritivas desses direitos.

É o caso do direito social à educação, que constitui elemento imprescindível ao pleno desenvolvimento da pessoa, ao exercício da cidadania e à livre determinação do indivíduo. Tal direito guarda, ainda, estreita relação com os primados basilares da República Federativa e do Estado Democrático de Direito, especialmente com o princípio da dignidade humana, funcionando como verdadeiro pressuposto para a concreção dos demais direitos.

O direito à educação se insere na categoria dos direitos de segunda geração, cuja concretização exige prestações positivas e negativas do Estado. Destarte, além de disponibilizar ensino público de qualidade à população, mediante prestações positivas, o Estado também tem o dever de não criar embaraços aos que buscam a educação particular.

Essa prestação negativa deve ocorrer por meio de um não fazer estatal, qual seja, deixar de atingir, via tributação, a esfera patrimonial dos cidadãos empenhada em efetivar e concretizar o direito à educação. Principalmente, porque o próprio Estado fracassou em efetivar, de forma gratuita e satisfatória, esse direito.

Ocorre que, via conduta ativa do legislador, o artigo 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei Nº 9.250/95 estipulou um limite para as deduções das despesas relacionadas com instrução da base de cálculo do imposto sobre a renda, infringindo obviamente o exercício pleno do direito à educação.

Resta claro que cabe ao Estado promover e incentivar o direito à educação e não restringi-lo. Ao assim proceder, o artigo 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei Nº 9.250/95 incorreu em inconstitucionalidade por ação, violando expressamente o artigo 6º, o artigo 23, inciso V, e o artigo 205, todos da Carta Maior vigente.

### III. DA VIOLAÇÃO À REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

A regra-matriz de incidência tributária é uma norma jurídica geral e abstrata que busca, através de um modelo hipotético-condicional, construir um arquétipo da incidência dos tributos. Sua estrutura é formada por uma hipótese (que prevê um fato) e uma consequência (a obrigação tributária), ligadas através de um vínculo deôntico. Segundo Carvalho (2014, p.239):

Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa.

Na descrição do fato (hipótese ou antecedente), encontra-se um comportamento humano (critério material), delimitado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Por sua vez, na obrigação tributária (consequência ou consequente), encontram-se os sujeitos ativo e passivo da relação tributária (critério pessoal), a base de cálculo e a alíquota (critério quantitativo).

Invocando novamente Carvalho (Id.), “a conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária”.

Para a construção da regra-matriz de incidência de qualquer tributo, o ponto de partida necessário é a Constituição, que outorga os poderes para que os entes federados possam instituir os tributos, delimitando as suas competências.

Ao passo que outorga competências, a *Lex Major* descreve os fatos aptos a serem tributados, construindo uma moldura limitadora que evita abusos por parte dos entes federados. Nas palavras de Ávila (2007):

A CF/88 atribui poder por meio de regras de competência. Poderia não ter se ocupado do assunto, e deixado para o legislador infraconstitucional, por lei ordinária ou complementar, cumprir tal tarefa. Decidiu ela própria fazê-lo. (...) Ao alocar poder, as regras visam a neutralizar o principal problema decorrente do seu exercício: seu uso ilimitado.

Sendo assim, o legislador infraconstitucional deve atuar dentro dos limites traçados pela Carta Magna, que são absolutamente intransponíveis. Caso venha a desrespeitar esses limites, estará legislando fora da competência que lhe foi outorgada pela Lei Maior, tornando o tributo inconstitucional e, portanto, indevido. Ainda de acordo com Ávila (2007):

A alocação de poder tributário dá-se, pois, por meio de regras que descrevem fatos tributáveis, de modo que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nessas regras e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos nessas regras. Daí serem intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência.

Nas palavras sempre esclarecedoras de Tomé (2014, p.541):

Disso decorre a necessidade de que o legislador infraconstitucional de cada ente político, ao exercer as competências que lhe foram outorgadas, observe com rigor os requisitos constitucionalmente estabelecidos. É que a Carta Magna, ao conferir ao legislador a aptidão para criar tributos, impõe que ele o faça dentro de certos limites, observando os requisitos por ela impostos.

Ao outorgar competências tributárias, o constituinte utilizou expressões que carregam consigo conceitos: “serviços de comunicação”; “patrimônio”; “renda”; “produtos industrializados”; etc. Através do conteúdo semântico desses conceitos, o legislador construiu uma moldura limitadora para cada tributo.

A título elucidativo, ao outorgar à União a competência para instituir imposto sobre produtos industrializados, a Carta Maior limitou o poder desse ente a tributar apenas o que se encaixe no conceito de “produtos industrializados”. O que não se enquadre no conceito, por consequência, estará fora da competência tributária da União.

Esses conceitos utilizados pela *Lex Major* para construir a moldura limitadora dos tributos podem estar expressamente descritos na própria Carta ou podem ter sido incorporados por ela da legislação ordinária previamente existente. Quando o conceito estiver efetivamente estabelecido na Constituição, não há maiores desafios para o intérprete construir a regramatriz de incidência tributária.

O desafio surge quando o conceito que delimita a competência tributária não está expressamente estabelecido na Magna Carta. Nesse caso, deve-se descobrir qual o conceito do direito ordinário incorporado pela Lei Maior. Para tanto, deve se observar o conjunto das regras e princípios nela dispostos. Novamente, invocam-se as lições de Ávila (2007, p.121):

Enfim, para saber qual o conceito pressuposto pela Constituição é preciso eleger critérios para a solução de antinomias, escolhendo, dentre os existentes, aquele que melhor se conforma à regra de competência específica que o prevê. (...) a incorporação de conceitos vigentes no direito infraconstitucional pré constitucional deverá ser compatível com as regras, tributárias e gerais, de competência, não podendo ser incorporado conceito que seja incompatível com a nova ordem constitucional.

É mister ressaltar que, tanto nos casos de conceitos expressos quanto nos casos de conceitos incorporados, a Carta Maior fixa uma moldura tributária limitadora, que deverá ser respeitada. Significa que, em ambos os casos, o legislador infraconstitucional não

poderá modificar os conceitos utilizados pela *Lex Major* na outorga das competências.

Inclusive, essa exata conclusão encontra-se expressamente prevista no artigo 110 do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O conseqüente lógico acima exposto segue resumido nas palavras de Ávila (2007, p.120):

Enfim, a Constituição põe conceitos ou pressupõe conceitos: põe conceitos quando expressamente indica as propriedades conotadas pelos termos que emprega; pressupõe conceitos quando incorpora conceitos estabelecidos no direito infraconstitucional pré constitucional, dentro do espaço permitido pelas regras de competência, tributárias e gerais, da nova ordem constitucional. Dos dois modos, pouco importa, a Constituição fixa - para usar a expressão utilizada pelo Supremo Tribunal Federal - "balizas constitucionais" que não podem ser ultrapassadas pelo legislador tributário.

Pois bem. Para construir a moldura limitadora do imposto sobre a renda, o constituinte valeu-se dos conceitos de "renda" e "proventos de qualquer natureza". Eis o teor do artigo 153, inciso III, da Carta: "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza;".

Por consequência, a Magna Lei limitou o poder da União a tributar apenas o que se encaixe nos conceitos de "renda" ou "proventos de qualquer natureza". O que não se enquadra em um desses conceitos está automaticamente fora da competência tributária da União.

Mas, afinal, qual o conceito constitucional de "renda" e de "proventos de qualquer natureza"? Uma análise da Lei Maior permite a constatação de que não há definição expressa dos referidos conceitos. Nesse caso, é necessário descobrir que conceitos de "renda" e "proventos de qualquer natureza" a Constituição incorporou.

Para saber os conceitos da legislação ordinária incorporados pela Carta, deve-se observar o conjunto das regras e princípios nela dispostos, a fim de encontrar parâmetros mínimos que moldarão o conteúdo semântico desses conceitos. Em outras palavras, a Carta Magna não define expressamente o conceito de "renda", mas estipula implicitamente os seus moldes. É exatamente o que preleciona Gonçalves, através das palavras de Pacheco (2008, p.326):

Conclui-se, pois, que o conceito de renda está pressuposto na Constituição, mas não de forma explícita. A partir desta conclusão, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES busca na Constituição elementos que possam esclarecer o conceito de renda e apartá-lo dos que lhe são próximos.

O método hermenêutico, que procura construir as normas através de uma correlação entre todos os dispositivos do sistema, é conhecido como interpretação sistemática. Nesse modelo, não se pode interpretar a Constituição em "tiras", mas sim, como um todo. Ainda segundo Pacheco (2008, p.325):

Assim é que, as palavras do texto não produzem, por si, norma jurídica. Esta é construída pelo intérprete, da análise sistemática, debruçado sobre inúmeras leis, ligando, meditando, consultando os princípios explícitos e implícitos, no ir e vir constante entre textos em coordenação e subordinação.

A interpretação sistemática é, portanto, o método hermenêutico, através do qual é possível delimitar o conceito constitucional de "renda" e "proventos de qualquer natureza". Não é outra a conclusão a que chega Gonçalves (apud PACHECO, Id.): "A própria Constituição fornecerá, portanto, ainda que de forma implícita, haurível de sua compreensão sistemática, o conteúdo do conceito de "renda" por ela - Constituição - pressuposto".

Nesse mesmo sentido, conclui Ataliba (apud MOSQUERA, 1996, p.72):

Geraldo Ataliba dizia que é totalmente impossível cogitar-se de estudar qualquer conceito que tenha sido tratado pelo Texto Maior sem almejar compreendê-lo no contexto da Constituição globalmente considerada, isto é, somente uma interpretação sistemática da Carta Constitucional é que nos dará os contornos precisos de um conceito nela injetado.

Os conceitos de "renda" e "proventos de qualquer natureza", portanto, deverão ser construídos através de uma análise sistemática da Magna Lei. É o que aqui se passa a chamar de conceito constitucional sistemático de renda (incluído, também, o conceito de "proventos de qualquer natureza"). Significa que tal conceito não poderá violar as demais normas e princípios consagrados na *Lex Major*, mas sim atendê-los.

Para isso, é imprescindível que o conceito constitucional sistemático de renda não atinja os direitos mínimos vitais que a própria Constituição consagra. Nesse sentido:

Intolerável que o Direito Tributário não preserve os pressupostos materiais mínimos para uma existência humana digna. (...) Para o pagamento do imposto não é disponível o que o sujeito passivo precisa despendar para a sua própria subsistência

ou para a subsistência de sua família (...). Por isso o mínimo vital e as obrigações de manutenção devem diminuir da base de cálculo. (TIPKE; LANG, 2008. p. 463-464).

Diante do exposto no capítulo anterior deste trabalho, resta a obviedade de que o direito à educação, inequivocamente, é um dos direitos mínimos vitais que a Constituição consagrou.<sup>2</sup> Os gastos despendidos com educação pelo contribuinte visam compor um mínimo existencial obrigatório consagrado pela *Lex Major*.

É forçoso concluir que o conceito constitucional sistemático de renda não pode atingir o direito à educação. Em outras palavras, a verba despendida pelo contribuinte com educação compõe um mínimo existencial obrigatório e, portanto, não está incluída no conceito constitucional sistemático de renda para fins de incidência do IRPF.

Nesse sentido, para Leonetti (2003, p.194), “destarte, os gastos com instrução também se incluem entre aqueles necessários e involuntários (...) impondo se a dedução destes dos respectivos rendimentos brutos”.

A conclusão de que os valores relativos aos gastos com educação não estão inseridos no conceito constitucional sistemático de renda é uma consequência das próprias regras e princípios consagrados pela Magna Lei. Carrazza (2008, p.109) considera:

Nem se alegue que a noção de renda tributável não é constitucional, porque existem abatimentos e deduzes que só podem ser efetuados quando permitidos pela legislação ordinária. É que esta, em última análise, limita-se a anunciá-los de modo formal e categórico, tendo em conta valores que a Carta Magna consagra (vida, saúde, alimentação, moradia, instrução própria e de dependentes, continuidade da empresa, livre concorrência etc).

Sendo assim, conclui-se que o legislador infraconstitucional não está autorizado a impor limites à dedução de gastos relacionados com educação da base de cálculo do IRPF, pois tais valores estão integralmente excluídos do conceito constitucional sistemático de renda. Gonçalves (2002) afirma que “a dedutibilidade das saídas - despesas - necessárias à efetivação das entradas relevantes não é favor do legislador infraconstitucional (essa dedutibilidade é exigência sistemática da Constituição)”.

Em outras palavras, tais valores encontram-se integralmente fora da competência tributária da União e da regra-matriz de incidência tributária do IRPF, não

podendo ser exacionados (nem parcialmente) pelo IRPF, sob a pena de inconstitucionalidade material. Ocorre que, conforme alhures demonstrado, o artigo 8, inciso II, alínea “b”, da Lei Nº 9.250/95 estipula um limite para as deduções relativas aos gastos com instrução da base de cálculo do IRPF. A consequência dessa limitação é que a parcela dos gastos despendidos pelo contribuinte que ultrapassar o referido limite legal não poderá ser deduzida da base de cálculo e será tributada pelo imposto.

Ao preconizar a incidência do IRPF sobre parte dos gastos relacionados com educação, o referido comando legal não observa o conceito constitucional sistemático de renda; viola a moldura limitadora instituída pela Carta Magna; ultrapassa a competência tributária da União e desobedece a regra-matriz de incidência tributária do referido imposto. É irrefutável, portanto, a inconstitucionalidade material do artigo 8, inciso II, alínea “b”, da Lei Nº 9.250/95.

#### IV. DAS VIOLAÇÕES AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA ISONOMIA

Dispõe o artigo 145 da Constituição Federal de 1988, em seu parágrafo 1º, que:

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.

A referida norma constitucional delinea o que a doutrina consagrou como princípio da capacidade contributiva. Segundo o princípio, o Estado deve exigir que as pessoas arquem financeiramente com os custos estatais na medida da sua capacidade para contribuir, ou seja, conforme a aptidão concreta de cada indivíduo de suportar a tributação, segundo os signos presuntivos de riqueza, sem implicar confisco e preservando um mínimo vital.

Nas palavras de Carvalho (2014, p.175):

Da providência contida na escolha de eventos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subsequentemente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa, estabelecendo, proporcionadamente às dimensões do acontecimento, o grau de contribuição dos que dele participam.

Em brilhante colaboração ao presente trabalho, Amaro (2013, p.163) ensina que o princípio da capacidade contributiva serve como proteção aos

<sup>2</sup> Cf. Capítulo 2 - “Da Violação ao Direito à Educação”.

direitos do contribuinte (dentre eles, o direito à educação) contra uma tributação excessiva. *In verbis*:

Além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza a sua capacidade econômica.

A capacidade contributiva é definida por Coelho (2006) como a “possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*)”. O doutrinador classifica a aplicação desse princípio como objetiva, quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro, signos presuntivos de capacidade contributiva); e subjetiva, quando leva em conta a própria pessoa (capacidade econômica real).

Nesse mesmo sentido, Carvalho (2014, p.175) pontua:

Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. (...) Por outro lado, também é capacidade contributiva, ora empregada em acepção relativa ou subjetiva, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.

Destarte, considerando o universo do IRPF, as deduções previstas no artigo 8º da Lei Nº 9.250/95 constituem 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 sobrevivência da pessoa (capacidade econômica real). Leonetti (2003, p.194) conclui da mesma forma:

Com efeito, grande parte da população se vê obrigada a utilizar os serviços de instituições de ensino privadas, com ou sem fins lucrativos, cujos custos via de regra consomem boa parte de seus rendimentos. (...) Neste giro, a capacidade contributiva do indivíduo depende dos montantes dos gastos com educação em que este incorre, impondo-se a dedução destes dos respectivos rendimentos brutos.

É possível perceber, portanto, que o ato de limitar as deduções dos valores despendidos com instrução ofende de forma direta o princípio constitucional da capacidade contributiva.

A título elucidativo, imagine-se dois indivíduos que auferiram exatamente a mesma renda bruta de R\$ 50 mil, durante o exercício financeiro de 2015. Considere-se, no entanto, que durante o ano um indivíduo gastou R\$ 20 mil com despesas relacionadas à instrução,

enquanto o outro gastou R\$ 3.561,50 (valor previsto como teto para as deduções).

Ora, é de clareza solar que os dois indivíduos, embora tenham auferido a mesma renda bruta, possuem capacidades contributivas diferentes, vez que o gasto que o primeiro despendeu com educação é muito maior que o gasto do segundo.

Ocorre que, com a aplicação do limite de dedução com gastos relacionados à educação, os dois contribuintes terão que pagar o mesmo valor, a título de imposto sobre a renda. Tal fato fere o princípio da capacidade contributiva, pois não leva em consideração a efetiva capacidade de cada indivíduo de arcar com a respectiva tributação.

Ademais, aplicando o mesmo consectário lógico antes esposado, é possível perceber que a norma que impõe a restrição nas deduções com educação viola, também, o princípio da isonomia. Na lição clássica, o princípio consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida da sua desigualdade. Nas palavras de Amaro (2013, p.161), “há de examinar-se se o legislador discriminou onde isso lhe era vedado, ou se deixou de dessemelhar onde lhe era obrigatório fazê-lo. Em ambas as hipóteses, a isonomia terá sido ferida”.

Esse importante cânone jurídico tem previsão geral no artigo 5º, *caput*, e específica para o âmbito do direito tributário, no artigo 150, inciso II, ambos da Carta Magna:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

O referido princípio aplicado ao direito tributário exige, portanto, que a lei, tanto ao ser editada, como ao ser aplicada, não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação equivalente e discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação equivalente.

Note-se que, ultrapassado o teto para as deduções (que, atualmente, flutua na base de três mil reais), todos os demais contribuintes que gastam mais

do que o teto serão tratados igualmente, como se houvessem gasto apenas o limite.

Utilizando-se da situação anteriormente mencionada, no exercício financeiro de 2015, o contribuinte que gastou R\$ 50 mil com despesas relacionadas à instrução será tratado da mesma forma que o contribuinte que gastou R\$ 10 mil; ou R\$ 5 mil ou R\$ 3.561,50. Todos esses só poderão descontar da base de cálculo do IRPF o mesmo valor-teto de R\$ 3.561,50.

Ou seja, ao estabelecer uma limitação para a dedução dos gastos com instrução, a norma passa a tratar de forma igual (permite descontos de até R\$ 3.561,50) aqueles contribuintes que estão em situações jurídicas totalmente diversas (gastam R\$ 10 mil, R\$ 20 mil ou R\$ 50 mil com instrução). De plano, verifica-se que houve a equiparação de contribuintes que se encontram em situações jurídicas totalmente diferentes, ferindo, portanto, o princípio da isonomia.

Forçoso concluir, portanto, que o artigo 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei Nº 9.250/95, ao estipular um limite para as deduções das despesas com instrução da base de cálculo do imposto sobre a renda, viola o artigo 145, parágrafo 1º; artigo 5º, *caput*, e artigo 150, inciso II, todos da Constituição (princípios da capacidade contributiva e da isonomia).

## V. DAS VIOLAÇÕES AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE

Nesta oportunidade, cumpre evidenciar que o valor estabelecido como limite para as deduções de despesas com instrução é demasiadamente baixo, violando os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que servem como instrumentos limitadores dos excessos e abusos do Estado. Sob a proteção desses princípios, não cabe mais à administração pública fazer simplesmente o que lhe convier, mas o que for de boa razão e justa medida.

O princípio da razoabilidade tem como objetivo impedir a prática de atos que fogem à razão e ao equilíbrio do pensamento comum. Para Ávila (2007):

O postulado da razoabilidade é utilizado na aplicação da igualdade, para exigir uma relação de congruência entre o critério distintivo e a medida discriminatória. O exame da decisão permite verificar que há dois elementos analisados, critério e medida, e uma determinada relação de congruência exigida entre eles.

Por sua vez, o princípio da proporcionalidade possui estrutura mais complexa. Tal postulado busca analisar se determinada medida possui meios adequados, necessários e proporcionais para alcançar os fins pretendidos. De acordo com Soares (2008, p.130):

Permite-se, assim, ao Poder Judiciário invalidar atos legislativos, administrativos ou particulares nas seguintes situações: não haja adequação entre o fim perseguido e o instrumento empregado pela norma jurídica (adequação); a medida normativa não seja exigível ou necessária, havendo meio alternativo menos gravoso para chegar ao mesmo resultado (necessidade ou vedação de excesso); e não se manifeste o binômio custo-benefício, pois o que se perde com a medida normativa é de maior relevo do que aquilo que se ganha (proporcionalidade *stricto sensu*).

Cabe analisar se o limite instituído pelo artigo 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei Nº 9.250/95 atende aos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade. O próprio dispositivo legal faz uma retrospectiva dos valores estabelecidos como teto para as deduções, desde o exercício financeiro de 2007 até hoje.

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 pósgraduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de:

1. R\$ 2.480,66 (dois mil, quatrocentos e oitenta reais e sessenta e seis centavos) para ano-calendário de 2007;
2. R\$ 2.592,29 (dois mil, quinhentos e noventa e dois reais e vinte e nove centavos) para o ano-calendário de 2008;
3. R\$ 2.708,94 (dois mil, setecentos e oito reais e noventa e quatro centavos) para o ano-calendário de 2009;
4. R\$ 2.830,84 (dois mil, oitocentos e trinta reais e oitenta e quatro centavos) para o ano-calendário de 2010;
5. (revogado);
6. R\$ 2.958,23 (dois mil, novecentos e cinquenta e oito reais e vinte e três centavos) para o ano-calendário de 2011;
7. R\$ 3.091,35 (três mil, noventa e um reais e trinta e cinco centavos) para o ano-calendário de 2012;
8. R\$ 3.230,46 (três mil, duzentos e trinta reais e quarenta e seis centavos) para o ano-calendário de 2013;
9. R\$ 3.375,83 (três mil, trezentos e setenta e cinco reais e oitenta e três centavos) a partir do ano-calendário de 2014;
10. R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015;

Conforme visto, no exercício financeiro de 2007, o teto estipulado para as deduzes dos gastos

relacionados com instrução era de R\$ 2.480,66. Esse valor sofreu reajustes de 4,5% por ano e 5,5% em 2015, até alcançar o limite atual de R\$ 3.561,50. Verifica-se na

Tabela 1 que o reajuste do teto estipulado para as deduções foi aquém do devido, não acompanhando os reajustes do salário mínimo e da inflação.

*Tabela 1:* Comparativo de reajustes (2007-2015)

Ano	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<b>Limite lei IRPF</b>	2.480,66	2.592,29	2.708,94	2.830,84	2.958,23	3.091,35	3.230,46	3.375,83	3.561,50
<b>Aumento do limite</b>	-	111,63	116,65	121,90	127,39	133,12	139,11	145,37	185,67
<b>Reajuste do limite</b>	-	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	5,5%
<b>Salário Mínimo (SM)</b>	380,00	415,00	465,00	510,00	545,00	622,00	678,00	724,00	788,00
<b>Aumento do SM</b>	30,00	35,00	50,00	45,00	35,00	77,00	56,00	46,00	64
<b>Reajuste do SM</b>	8,57%	9,21%	12,05%	9,68%	6,86%	14,13%	9%	6,78%	8,84%
<b>Inflação</b>	4,46%	5,90%	4,31%	5,91%	6,5%	5,84%	5,91%	6,41%	10,67%

Fonte: elaboração própria.

Ao aplicar o reajuste do salário mínimo ao limite legal das deduções relacionadas a gastos com instrução, desde 2007, atualmente esse valor deveria alcançar R\$ 5.144,14. Isso significa uma defasagem de 44,44% em relação aos atuais R\$ 3.561,50.

Além de evidentemente defasado, o limite anterior de R\$ 3.375,83 também se mostra manifestamente irrisório para cobrir os gastos efetivos que os contribuintes têm com instrução. É pouco provável que as pessoas que têm despesas com educação gastem uma média de somente R\$ 3.375,83 por ano nesse segmento.

Quando se leva em consideração uma boa instituição de ensino, seja básico, médio ou superior, tal limite torna-se irrisório, pois cobrirá apenas duas ou, no máximo, três mensalidades. Frise-se que a média da mensalidade de uma faculdade particular de medicina, por exemplo, gira na casa de cinco a seis mil reais.<sup>3</sup> Ou seja, um contribuinte que cursa medicina em uma faculdade particular despende algo em torno de R\$ 66 mil por ano, apenas com mensalidades.

Ocorre que, com a limitação instituída na Lei Nº 9.250/95, esse hipotético contribuinte que gasta aproximadamente R\$ 66 mil por ano com mensalidades, está autorizado a descontar, no exercício de 2015, apenas R\$ 3.561,50 da base de cálculo do seu imposto sobre a renda. O resultado é o absurdo fato de que, além de ter que gastar R\$ 66 mil por ano

com a sua educação, o contribuinte ainda verá R\$ 62.438,50 serem tributados pelo Estado. O mesmo que teria a obrigação constitucional de prover educação de forma gratuita, mas não o fez.

O raciocínio não se aplica apenas ao ensino superior. Pesquisa referente ao ensino médio apontou que das mil escolas paulistas com melhores resultados no Exame Nacional do Ensino Médio (ENEM), em 2006, 935 eram particulares e apenas 65 públicas. O mesmo estudo apontou que as instituições com melhores resultados possuíam anuidades médias de R\$ 35 mil<sup>4</sup>.

Registre-se que foram abordados apenas os custos necessários com mensalidades. Os gastos com educação são majorados ainda mais quando somados os custos com material escolar, uniformes, palestras, congressos, etc.

É irrefutável a conclusão de que os custos anuais dos contribuintes na área da educação privada, em qualquer dos níveis, supera, em muito, o limite instituído pela Lei Nº 9.250/95, que se torna manifestamente desarrazoado e desproporcional.

Segundo lições de Canotilho (1998), o mais importante campo de aplicação do princípio da proporcionalidade é o que envolve a restrição de direitos, liberdades e garantias através de atos públicos. Significa que quaisquer limitações de direitos, liberdades ou garantias devem ser adequadas, necessárias e proporcionais.

<sup>3</sup> Média baseada nos valores apresentados em: <<http://www.escolasmedicas.com.br/mensal.php>>.

<sup>4</sup> CURI, Andréa Zaitune; MENEZES FILHO, Naércio Aquino; FARIA, Ernesto Martins. A Relação entre Mensalidade Escolar e Proficiência no ENEM. 2009.

Ora, é claro que um teto de R\$ 3.561,50 para deduções de despesas com instrução (limite instituído ao direito à educação) não guarda razoabilidade nem proporcionalidade, por ser manifestamente baixo para cobrir os gastos efetivos que os contribuintes despendem nessa esfera.

Em realidade, como o direito à educação é um dos fundamentos basilares da República e de um Estado minimamente digno, não haveria que se falar em qualquer tipo de limitação a esse direito social. E nem se invoque aqui a ameaça de que o país virá à bancarrota, caso sofra tal redução na arrecadação tributária (argumento fantasioso sempre invocado pelo Fisco diante de qualquer situação que envolva perda de receitas).

Dados da própria Receita Federal<sup>5</sup> indicam que, durante o ano base 2010, os gastos com instrução foram de R\$ 31,37 bilhões, mas o teto da Lei Nº 9.250/95 limitou as deduzes a R\$ 15,46 bilhões. Isso quer dizer que R\$ 15,91 bilhões em despesas com educação não puderam ser deduzidos pelos contribuintes.

Admitindo que esse montante tenha sido tributado à alíquota máxima de 27,5%, conclui-se que a ausência de limitação nos gastos com educação impactaria, em 2010, numa perda de receita de R\$ 4,37 bilhões. Tal perda seria facilmente superada diante do montante de R\$ 829 bilhões que a União Federal arrecadou, apenas com impostos, no mesmo exercício.

Significa que a supressão da limitação dos gastos relacionados com instrução na base de cálculo do IRPF impactaria numa perda de receita de apenas 0,5% do valor arrecadado pela União com impostos. Isso sem contar as demais receitas governamentais. É difícil crer, portanto, que o Brasil virá a bancarrota, caso sofra tal redução na arrecadação.

Ademais, tais descontos têm caráter provisório para cada contribuinte, ante a própria natureza transitória dos gastos com instrução. Explica-se: absolutamente todos os cursos de educação (da básica até as pós-graduações *lato sensu*) possuem duração determinada. É impensável, por exemplo, que alguém curse uma faculdade de medicina durante 50 anos.

O que se está aqui a defender é que o contribuinte se valha dos descontos na base de cálculo do seu IRPF tão somente enquanto estiver realmente despendendo gastos com algum tipo de instrução. Logo esses gastos cessem, o contribuinte voltará a recolher o imposto sem aplicar quaisquer descontos em sua base de cálculo.

Insta concluir que o valor do limite para as deduções das despesas com instrução da base de cálculo do imposto sobre a renda também viola os

princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, por estar, evidentemente, defasado e ser manifestamente irrisório para cobrir os gastos efetivos que os contribuintes costumam ter com instrução.

## VI. DA AUSÊNCIA DE LIMITAÇÃO NAS DEMAIS DEDUÇÕES

O artigo 8º da Lei Nº 9.250/95 define a base de cálculo do imposto sobre a renda como sendo a diferença entre os rendimentos obtidos pelo contribuinte e as deduções relativas a certos gastos por ele empreendidos. Por sua vez, as alíneas do inciso II do supracitado artigo preveem as espécies de gastos que poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto.

A alínea “a” possibilita a dedução de gastos relacionados com saúde:

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;

Por sua vez, a alínea “b” permite a dedução dos gastos com educação:

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 pósgraduação (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;

Já as alíneas “d”, “e” e “i” possibilitam a dedução dos gastos relacionados à previdência social:

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;

(...)

i) às contribuições para as entidades fechadas de previdência complementar de natureza pública de

<sup>5</sup> Dados encontrados em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>.

que trata o § 15 do art. 40 da Constituição Federal, cujo onus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social.

A alínea “f” permite a dedução dos gastos com pensões alimentícias:

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 a que se refere o art. 1.124-A da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil;

E a alínea “g” prevê a hipótese de gastos relativos à profissão: “g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares e serviços notariais e de registro”.

Conforme constatado, em todas as hipóteses listadas admite-se o desconto integral dos valores gastos pelos contribuintes, exceto para os gastos com instrução. De forma incompreensível, a referida lei cria um teto ínfimo e discricionário, que limita de forma injusta e arbitrária a dedução dos valores gastos pelo contribuinte numa esfera social tão importante.

As contradições não param por aí. Reconhecendo a incapacidade quantitativa e qualitativa do Estado em efetivar o direito à educação, a Constituição concedeu imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços das instituições educacionais. Tal benesse alcança, em algumas situações, até mesmo as contribuições para a seguridade social. Confira-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Tal benesse constitucional atesta que a opção pela rede particular de ensino neste país não é considerada mero capricho das classes mais abastadas. Caso contrário, a renda, o patrimônio e os serviços dessas instituições, certamente, seriam alvos de elevada tributação. Essa imunidade constitucional atesta, também, que o Estado está apto a desenvolver prestações negativas, como a concessão de imunidades e isenções fiscais, voltadas à efetivação do direito à educação.

Diante de tudo o que fora aqui demonstrado, é clarividente que a limitação que atinge somente as deduções para os gastos despendidos pelo contribuinte com instrução não se alberga em nenhum fundamento. Pelo contrário, diante da ausência de limitação para a dedução das demais despesas, aliada à imunidade constitucional concedida às instituições de ensino, o teto ínfimo e arbitrário instituído como limite para as deduções dos gastos com educação revela-se ainda mais infundado e inaceitável.

Não há fundamento lógico nem jurídico que sustente a fixação de tal limite para a dedução dos gastos relacionados com instrução. Sua eliminação em nada prejudicaria a sistemática do IRPF, mormente quando se percebe que não se aplica qualquer limite às demais deduções e que as instituições de ensino gozam de imunidade constitucional.

## VII. DA JURISPRUDÊNCIA PÁTRIA

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3) já reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei Nº 9.250/95. O posicionamento da referida Corte foi firmado, inclusive, através do plenário do órgão, mediante procedimento de arguição de inconstitucionalidade. Confira-se o precedente:

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.
2. Possibilidade de submissão da *quaestio juris* a este colegiado, ante a inexistência de pronunciamento do Plenário do STF, tampouco do Pleno ou do Órgão Especial desta Corte, acerca da questão.
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 public 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.<sup>6</sup>

O referido aresto é acompanhado por outros julgados da mesma Corte:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. DESPESAS RELATIVAS À EDUCAÇÃO. DEDUÇÃO. LIMITE ANUAL INDIVIDUAL PREVISTO NO ART. 8º, INCISO II, ALÍNEA B, DA LEI N. 9.250/95. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 172 E SEQUINTE DO RITRF-3ª REGIÃO E ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

I- O conceito de renda encontra-se delimitado constitucionalmente, traduzindo acréscimo patrimonial, riqueza nova, que vem se incorporar a patrimônio preexistente, num determinado período de tempo (art. 153, III, da Constituição Federal e arts. 43 a 45, do CTN).

II- Ao vedar ao contribuinte o abatimento da integralidade das despesas com instrução própria e de seus dependentes, impedindo-o de deduzir qualquer importância que exceda o limite legal autorizado, o legislador ordinário acabou por subverter o conceito constitucional de renda, sendo de rigor, por conseguinte, a declaração de inconstitucionalidade do art. 8º, II, b, da Lei 9.250/90.

III- A proibição de dedução integral das despesas de instrução efetivamente incorridas pelo contribuinte revela-se incompatível com o dever imposto ao Poder Público, pela Carta da República de 1988, de promover e incentivar a educação, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

IV- Deve ser reconhecida a inconstitucionalidade *incidenter tantum* da expressão "até o limite anual individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais)", contida na alínea "b", do II, do art. 8º da Lei 9.250/95, para, por conseguinte, excluir a limitação de deduzes com gastos em educação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física.

<sup>6</sup> TRF 3ª Região, Órgão Especial, Arguição de Inconstitucionalidade 0005067-86.2002.4.03.6100/SP, Rel. Des.Fed. Mairan Maia, DE 11.05.2012.

V- Incidente de arguição de inconstitucionalidade acolhido, a teor do art. 97 da Constituição Federal, art. 481 e seguintes do Código de Processo Civil, bem como do art. 172 e seguintes do RITRF-3ª Região.<sup>7</sup>

Vale relatar uma situação interessante. Os auditores da Receita Federal, através do Sindicato Nacional da categoria (Sindifisco), também ingressaram com ação ordinária objetivando ver reconhecida a inconstitucionalidade do artigo 8º, inciso II, alínea "b", da Lei Nº 9.250/95.

O TRF3 já reconheceu o direito postulado pelos auditores, conforme se verifica do seguinte aresto:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. LIMITAÇÕES ÀS DEDUÇÕES COM DESPESAS DE INSTRUÇÃO. ART. 8º, II, ALÍNEA "B", DA LEI 9.250/95. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE ACOLHIDA PELO ÓRGÃO ESPECIAL DO TRIBUNAL.

1. Órgão Especial desta Corte acolheu arguição 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, alínea "b", da Lei 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).
2. A questão não comporta maiores discussões na medida em que a referida decisão vincula os órgãos fracionários deste Tribunal, nos termos do art. 176 do Regimento Interno, razão pela qual deve ser reformada a sentença que julgou improcedente o pedido.
3. Apelação provida.<sup>8</sup>

A bem da verdade, o processo do Sindifisco ainda não transitou em julgado, mas caso a União não consiga reformar a decisão, os auditores da Receita Federal poderão descontar a integralidade dos seus gastos com instrução da base de cálculo do IRPF. Ou seja, aqueles que detêm a competência para autuar os contribuintes que deduzem a integralidade dos gastos relacionados com instrução terão o direito de assim o fazer. Há de se convir que tal fato seja, no mínimo, curioso.

Espera-se, portanto, que os demais tribunais do país (principalmente o STF), acompanhem o

entendimento já firmado pelo TRF3, declarando a inconstitucionalidade do artigo 8º, inciso II, alínea "b", da Lei Nº 9.250/95, e reconheçam, para todos os contribuintes, o direito de descontar integralmente os gastos referentes à educação da base de cálculo do IRPF.

## VIII. DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE NO STF

A inconstitucionalidade da limitação na dedução dos gastos com instrução é tão patente, que no dia 23 de março de 2013, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) ajuizou, perante o STF, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) Nº 4927, contra os itens do artigo 8º, inciso II, alínea "b", da Lei Nº 9.250/95.

Na referida ADIN, o CFOAB defende a inconstitucionalidade da norma indicada, fundamentando que:

A imposição de limites tão reduzidos à dedutibilidade das despesas com educação na base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas ofende diversos comandos constitucionais, como o conceito de renda (art. 153, III), a capacidade contributiva (art. 145, § 1º), o não confisco tributário (art. 150, IV), o direito à educação (arts. 6º, caput, 23, V, 205, 208, 209 e 227), que a Constituição admite não ser plenamente garantido pelo Poder Público (art. 150, VI, c), a dignidade humana (art. 1º, III), a proteção da família (art. 226) e a razoabilidade (art. 5º, LIV).<sup>9</sup>

No mérito, requer a procedência da ação para declarar a inconstitucionalidade dos itens do inciso II, alínea "b", do artigo 8º da Lei Nº 9.250/95. A relatora, a ministra Rosa Weber, já reconheceu formalmente que a matéria possui relevância e especial significado para a ordem social e a segurança jurídica:

Sopesados os requisitos legais necessários à concessão da tutela de urgência, porquanto repute contemplar, à matéria, relevância e especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, submeto a tramitação da presente ADI ao que disposto no art. 12 da Lei 9.868/1999.<sup>10</sup>

A referida ADIN ainda não foi julgada, mas se espera que o STF enfrente a questão sobre o viés jurídico que ela merece, afastando-se das decisões políticas e atécnicas que vêm sendo adotadas pela Suprema Corte nas causas que versam sobre direito tributário.

<sup>7</sup> TRF - 3 - AMS: 5067 SP 2002.61.00.005067-0, Relator: Desembargador Federal Lazarano Neto. Sexta Turma. Data de Julgamento: 19/11/2009.

<sup>8</sup> TRF-3 - Apelação Cível nº 0017414-05.2012.4.03.6100/SP. Relatora: Desembargadora Federal Consuelo Yoshida. Sexta Turma. Publicado em 26/02/2014.

<sup>9</sup> STF - ADI: 4927 DF, Relator: Min. ROSA WEBER, Data de Julgamento: 15/04/2013. Data de Publicação: DJe-073 DIVULG 18/04/2013 PUBLIC 19/04/2013.

<sup>10</sup> Id.

## IX. DAS CONCLUSÕES

O objetivo do presente trabalho foi demonstrar a inconstitucionalidade da limitação na dedução dos gastos relacionados com instrução da base de cálculo do imposto sobre a renda, instituída pelo artigo 8, inciso II, alínea “b”, da Lei Nº 9.250/95.

Inicialmente, restou comprovado que o direito à educação constitui um dos primados basilares da República Federativa e do Estado Democrático de Direito, tendo sido elevado pela Constituição de 1988 ao status de direito social público e subjetivo. Viu-se que, diante da dupla incapacidade estatal (quantitativa e qualitativa) de efetivar o direito à educação, grande parcela da população fica obrigada a arcar com um alto dispêndio para ter acesso ao ensino na esfera privada.

Destarte, restou claro que, ao estipular uma limitação arbitrária para a dedução das despesas relacionadas com instrução da base de cálculo do imposto sobre a renda, o artigo 8, inciso II, alínea “b”, da Lei Nº 9.250/95 violou expressamente o artigo 6º; o artigo 23, inciso V, e o artigo 205 da Carta Maior vigente.

Em seguida, concluiu-se que a Magna Lei limitou o poder da União a tributar apenas o que se encaixe nos conceitos de “renda” ou “proventos de qualquer natureza”, bem como que o conceito constitucional sistemático de renda deve respeitar o direito à educação, protegido pelas regras e princípios da Lei Maior.

Desta feita, restou comprovado que, ao preconizar a incidência do IRPF sobre parte dos gastos relacionados com educação, o referido comando legal inobserva o conceito constitucional sistemático de renda; viola a moldura limitadora instituída pela Carta Magna, ultrapassa a competência tributária da União e desobedece à regra-matriz de incidência tributária do referido imposto.

Ademais, viu-se que as deduções previstas no artigo 8º da Lei Nº 9.250/95 constituem técnicas de aferição da possibilidade econômica de pagar tributes sob o aspecto subjetivo e que, portanto, o ato de limitar as deduções dos valores despendidos com instrução ofende de forma direta o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Constatou-se, ainda, que com a aplicação do limite de dedução com gastos relacionados à instrução, dois contribuintes que gastam valores totalmente díspares terão que pagar o mesmo valor a título de IRPF, fato que também fere o princípio da capacidade contributiva (artigo 145, parágrafo 1º, CF).

Posteriormente, viu-se que, ultrapassado o teto para as deduções, todos os contribuintes que gastam mais do que o limite serão tratados igualmente, como se houvessem gasto apenas o teto (tratando de forma igual contribuintes que estão em situações jurídicas

diversas), fato que fere o princípio da isonomia (artigo 5º, *caput*, e artigo 150, inciso II, CF).

Em seguida, concluiu-se que o valor do limite para as deduções das despesas com instrução também viola os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, por estar, evidentemente, defasado e ser manifestamente irrisório para cobrir os gastos efetivos que os contribuintes costumam ter com educação.

Empós, restou comprovado que a ausência de limitação para a dedução das despesas relacionadas à saúde, previdência social, pensões alimentícias e profissão, aliada à imunidade constitucional concedida às instituições de ensino, tornam ainda mais infundado e inaceitável o limite instituído para as deduções dos gastos com educação.

Ato contínuo, procedeu-se a análise da jurisprudência do TRF da 3ª Região, que já reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei Nº 9.250/95. Foi também considerada a ação direta de inconstitucionalidade nº 4927, ajuizada pelo Conselho Federal da OAB, perante o STF, que busca declarar a inconstitucionalidade dos itens do inciso II, alínea “b”, do artigo 8º da Lei Nº 9.250/95.

Ao cabo, concluiu-se ser inconstitucional a limitação na dedução dos gastos relacionados com instrução da base de cálculo do imposto sobre a renda, instituída pelo artigo 8, inciso II, alínea “b”, da Lei Nº 9.250/95.

## REFERENCES RÉFÉRENCES REFERENCIAS

1. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013.
2. ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação. Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Painéis e Placas. Inexigibilidade de Multa. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 143, 2007.
3. \_\_\_\_\_. *Teoria dos Princípios - da definição a aplicação dos princípios jurídicos - 7ª Ed.* São Paulo: Malheiros, 2007.
4. BRASIL. *Constituição (1988)*. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2015.
5. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998.
6. CARRAZZA, Roque Antonio. *A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais*. RDDT 154, jul/08.

7. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 26ª edição. 2ª tiragem. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 239.
8. CRETELLA Jr., José. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. V. 8, 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
9. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
10. CURI, Andréa Zaitune; MENEZES FILHO, Naércio Aquino; FARIA, Ernesto Martins. *A Relação entre Mensalidade Escolar e Proficiência no ENEM*. 2009. Disponível em: <<http://www.anpec.org.br/encontro2009/inscricao.on/arquivos/000dc5eb653b0963602b4037e0ae9e07493.pdf>>. Acesso em: 22 fev. 2016.
11. GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda - resultados auferidos no exterior por filiais, sucursais, controladas e coligadas*. RDDT nº 74, novembro/02, p.70/81.
12. HARTILL, Richard. O financiamento da educação na América Latina. In: *Campanha Nacional pelo Direito à Educação*. A educação na América Latina: direito em risco. São Paulo: Cortez, 2006.
13. LEONETTI, Carlos. *O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003.
14. MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Rendas e proventos de qualquer natureza - O imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996. p.72.
15. PACHECO, Angela Maria Motta. *Ficções tributárias: identificação e controle*. São Paulo: Noeses, 2008.
16. SENHORAS, Elói Martins; TAKEUCHI, Kelly Pereira; TAKEUCHI, Katiuchia Pereira. *A Análise Estrutural do Ensino Superior Privado sob Perspectiva*, p. 03. Disponível em <[http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos06/418\\_EnsinoSuperiorPrivado.pdf](http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos06/418_EnsinoSuperiorPrivado.pdf)> Acesso em 10 jan. 2016.
17. SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 7ª ed. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1991.
18. SOARES, Ricardo Maurício Freire. O direito fundamental à proporcionalidade penal. *Revista Baiana de Direito*. Bahia, n. 01, p.130, jan./jun. 2008.
19. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. Trad.: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008.
20. TOMÉ, Fabiana Del Padre. Imposto sobre a Renda: Questões Polêmicas. In: MARTINS, Ives Gandra da (Coord.). *Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza*. Porto Alegre: Lex Magister/CEU, 2014.

