

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**

**CURSO DE DIREITO**

**PEDRO VITALI MAGENIS**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DOS LIMITES DE ABATIMENTO DO IMPOSTO  
DE RENDA DE PESSOA FÍSICA NOS GASTOS COM EDUCAÇÃO, A LUZ DA  
EFETIVA RENDA DO CIDADÃO E SUA APTIDÃO ECONÔMICA EM  
CONFORMIDADE COM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

**CRICIÚMA**

**2019**

**PEDRO VITALI MAGENIS**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DOS LIMITES DE ABATIMENTO DO IMPOSTO  
DE RENDA DE PESSOA FÍSICA NOS GASTOS COM EDUCAÇÃO, A LUZ DA  
EFETIVA RENDA DO CIDADÃO E SUA APTIDÃO ECONÔMICA EM  
CONFORMIDADE COM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado  
para obtenção do grau de Bacharel no curso de  
Direito da Universidade do Extremo Sul  
Catarinense, UNESC.

Orientador: Profº. André Feche Pimenta.

**CRICIÚMA**

**2019**

**PEDRO VITALI MAGENIS**

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DOS LIMITES DE ABATIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA NOS GASTOS COM EDUCAÇÃO, A LUZ DA EFETIVA RENDA DO CIDADÃO E SUA APTIDÃO ECONÔMICA EM CONFORMIDADE COM O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Direito da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Criciúma, 07 de Junho de 2019.

**BANCA EXAMINADORA**

Prof.<sup>o</sup> André Feche Pimenta - Orientador

Prof.<sup>a</sup> Caroline Camilo Dagostin - (UNESC)

Prof.<sup>o</sup> Moisés Nunes Cardoso - (UNESC)

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus pais, por terem proporcionado todas as condições necessárias (e também as dispensáveis) durante todos estes anos de faculdade, por terem suportado meus piores momentos e ainda assim sempre me incentivado.

A minha grande amiga de infância e colega de trabalho, a inteligentíssima Sara Alano Spillere, que mesmo tendo suas próprias e numerosas responsabilidades, me ajudou de forma tão significativa durante toda a faculdade.

A minha namorada, companheira e melhor amiga, Watuzi da Rosa da Silva, que sempre me incentivou na busca por um futuro promissor e que, com muito orgulho em dizer, serviu como inspiração para meu próprio comprometimento com a faculdade e suas obrigações e a busca de dias melhores. Por ter entendido que durante muitos sábados tive de ficar ausente e nos momentos mais difíceis sempre ter palavras e gestos de carinho, bem como estar feliz junto comigo nos momentos de conquistas.

Aos professores, que deixaram suas marcas e conhecimentos, me fazendo amadurecer como pessoa e crescer intelectualmente. Em especial a meu orientador, professor André Feche Pimenta, pelos claros e objetivos ensinamentos proporcionados ao longo da presente pesquisa.

Por fim, a todos que de alguma forma contribuíram para minha chegada até aqui para saborear essa conquista.

“A diferença entre a morte e os impostos é que a morte não piora toda vez que Congresso se reúne.”

**(Karl Marx – 1818-1883)**

## RESUMO

A inconstitucionalidade das deduções com gastos em instrução já foi debatida anteriormente e diversos autores posicionam-se a favor de sua declaração e para isso embasam seu pensamento em diversos preceitos constitucionais, descritos ao longo do presente trabalho, que servem para qualificar este limite dado pela lei como sendo inconstitucional. Os direitos fundamentais sociais, resultado de grandes lutas em âmbito internacional, adentraram no texto Constitucional, porém, nem sempre podem ser garantidos de forma completa e satisfatória. O foco do presente trabalho é determinar como e porque os limites de dedução dos gastos com educação, direito de todos e dever do Estado, ocorrem e porque são tão prejudiciais aos contribuintes. Para isso são abordados alguns princípios dentro os quais se destacam o da capacidade contributiva, dignidade humana e a igualdade, todos eles postos em risco pelos limites de dedução fixados em lei. O presente trabalho foi realizado a partir do método hipotético dedutivo do tipo teórico e qualitativo, com o emprego de material bibliográfico de livros, teses, dissertações, artigos e revistas para a sondagem de informações. A análise quanto a inconstitucionalidade dos limites de dedução dos gastos com educação parte da propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), que visa declarar a inconstitucionalidade dos itens 7, 8 e 9 do inciso II do art. 8º da Lei Federal nº 9.250/95 (com redação da pela Lei nº 12.469/2011). Assim, essa pesquisa tem a finalidade de examinar se as alegações constantes na ADI são verdadeiramente condizentes com os pressupostos constitucionais e se os colocam em risco.

**Palavras-chave:** Direitos fundamentais sociais; Educação; Inconstitucionalidade; Capacidade contributiva; Princípios constitucionais; Imposto de renda da pessoa física.

## ABSTRACT

The unconstitutionality of the deductions of the education expenses has already been debated previously and several authors stand in favor of its declaration and for this position, they based their thoughts on several constitutional precepts, described throughout the present work, that serve to qualify this limit given by the law as being unconstitutional. Social fundamental rights, the result of great struggles at international level, have entered the Constitutional text, but they can not always be fully and satisfactorily guaranteed. The focus of the present paper is to determine how and why the deduction limits of the education expenses, the rights of all and the duty of the State, occur and why they are so damaging to taxpayers. In order to do so, some principles are emphasized, such as contributory capacity, human dignity and equality, all of which are put at risk by the deduction limits set by law. The present work was based on the hypothetical deductive method of the theoretical and qualitative type, with the use of bibliographic material of books, theses, dissertations, articles and journals for the information probing. The analysis regarding the unconstitutionality of the deduction limits of the education expenses is based on the proposition of the Direct Action of Unconstitutionality proposed by the Federal Council of the Brazilian Lawyers Association (FCBLA), which seeks to declare the unconstitutionality of items 7, 8 and 9 of subsection II of the article 8 of Federal Law 9.250/95 (with the wording of Law 12.469/2011). The purpose of this research is therefore to examine whether the allegations in the DAU are in fact consistent with, and endanger, constitutional assumptions.

**Palavras-chave:** Fundamental Social Rights; Education; Unconstitutionality; Contributory capacity; Constitutional principles; Individual income tax.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI.	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CFOAB.	Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil
CRFB/88.	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CTN.	Código Tributário Nacional
DJ.	Diário de Justiça
FG.	Fato Gerador
HI.	Hipótese de Incidência
IDEB.	Índice de Desenvolvimento do Ensino Básico
IR.	Imposto de Renda
IRPF.	Imposto de Renda da Pessoa Física
LDB.	Lei de Diretrizes e Bases da Educação
ONU.	Organização das Nações Unidas
P.	Página
PRONAS/PCD.	Programa Nacional de Apoio à Atenção e Saúde de Pessoa com Deficiência
PRONON.	Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2 TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....</b>	<b>13</b>
2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTARIOS.....	13
2.2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....	19
2.3 IMPOSTO DE RENDA .....	23
<b>3 O DIREITO FUNDAMENTAL A EDUCAÇÃO: O PAPEL DO ESTADO NA SUA EFETIVAÇÃO .....</b>	<b>27</b>
3.1 DIREITOS FUNDAMENTAIS: CONCEITO E DIMENSÕES.....	27
3.2 DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS NOS INSTRUMENTOS INTERNACIONAIS E NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA .....	31
3.3 DIREITO FUNDAMENTAL A EDUCAÇÃO E SUA EFETIVAÇÃO .....	35
<b>4 A DEDUÇÃO DOS GASTOS COM EDUCAÇÃO NO IMPOSTOS DE RENDA E A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 4927 .....</b>	<b>40</b>
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>55</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>57</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>62</b>



## 1 INTRODUÇÃO

Com a atual e notória desigualdade social presente no país, deveria haver, por parte do Estado garantidor obrigatório de direitos sociais, que é o responsável pela arrecadação e destinação de tributos, uma maior preocupação com o método e hipóteses de incidência de tributações. Existem gastos particulares, abordando-se especificamente neste trabalho os da instrução do contribuinte e seus dependentes que, em tese, deveriam ser custeados integralmente pelo Estado. Contudo, devido à falta e baixa qualidade deste serviço prestado, as pessoas são obrigadas a recorrer a instituições particulares para que possam ter efetivado seu direito social à educação.

Além dos direitos fundamentais sociais, o presente trabalho irá estudar o Princípio da Capacidade Contributiva e como o Estado onera de forma mais agressiva justamente as pessoas que têm esta capacidade reduzida por serem menos favorecidas financeiramente, através da atual tributação sobre os gastos e o consumo.

Propõe-se analisar a inconstitucionalidade dos itens 7, 8 e 9 do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95 (com redação dada pela Lei 12.469/2011) que dispõe sobre os limites das deduções de tributos com instrução (dever do Estado em prestar educação) do contribuinte e de seus dependentes e como estes limites irrazoáveis afetam drasticamente a percepção de acréscimos patrimoniais de indivíduos especialmente vulneráveis.

Deveria haver, por parte dos entes de arrecadação, a personalização dos impostos, classificando os contribuintes para que arquem com as despesas do Estado na medida em que lhes seja possível, sem onerar excessivamente um ou outro cidadão, de forma a se atingir a justiça tributária e, conseqüentemente, a igualdade social.

Tratando-se do Imposto de Renda da Pessoa Física, foco do presente estudo, imposto que incide em acréscimos patrimoniais, a legislação deve estabelecer sistemas que permitam a dedução de gastos com instrução do contribuinte e de seus dependentes.

Somente desta fora se cumprido o Princípio da Capacidade Contributiva, que determina que a tributação seja pautada pela aptidão econômica do contribuinte, em outras palavras, que ele contribua apenas na medida em que sua

possibilidade financeira permita, não podendo o sujeito passivo de a obrigação tributária ser onerado através de gastos que deveriam ser custeados pelo Estado, já que existe o dever deste em promover os direitos sociais de segunda geração, adentrando aí o direito a educação.

O presente estudo assume importância ao abordar temas que representam uma alternativa para solução de um grave problema de desigualdade social gerado por incompetência do Estado em prover direitos fundamentais, determinando que os contribuintes deveriam repartir os encargos tributários entre si, observadas as particularidades de cada um individualmente, de modo a dar tratamento desigual aos indivíduos que se apresentem em situações desiguais, visando alcançar a igualdade.

Desta forma, o primeiro capítulo abordará tópicos do sistema tributário nacional, seus princípios constitucionais e as principais espécies de tributos as quais o contribuinte está sujeito e suas definições básicas, os elementos que fazem parte da relação tributária, suas hipóteses de incidência e fatos geradores.

No segundo capítulo é apresentado um panorama geral sobre a origem histórica dos direitos fundamentais e, dando enfoque ao tema, são conceituados os direitos sociais, como surgiram internacionalmente e como são efetivados no Brasil.

Já no terceiro capítulo, será feita a análise empírica da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4927 proposta em 2013 pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), que visa declarar a inconstitucionalidade dos itens 7, 8 e 9 do inciso II do art. 8º da Lei Federal nº 9.250/95 (com redação da pela Lei nº 12.469/2011) – deduções na base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Física.

Finalmente, para fins didáticos do presente trabalho foi utilizado o método dedutivo do tipo teórico e qualitativo e para a devida sondagem de informações acerca do tema, foi empregado o uso de material bibliográfico em livros, teses, dissertações, artigos e revistas, tendo em vista que se trata de assunto efervescente na contemporaneidade.

## 2 TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

### 2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTARIOS

Impreterivelmente, há que de ser dito que a Constituição Federal Brasileira de 1988 compõe o arcabouço de todo o direito público empregado pelo e para o Estado, embasando também, por óbvio, o direito tributário. Humberto Ávila leciona:

O Sistema Tributário Nacional regula todos os detalhes de toda a matéria tributária e mantém estrita relação com a Constituição, no que tange aos princípios fundamentais, estando ou não anotados na Lei Maior e os direitos fundamentais, com destaque para o direito à liberdade. (ÁVILA, 2008, p. 21).

Deste modo, qualquer lei que institua imposto só terá validade se observar em todos os aspectos os princípios constitucionais. Em matéria tributária, Roque Antônio Carraza determina que, afóra outros, são seis os princípios constitucionais que merecem destaque, sendo eles: o republicano, o federativo, o da autonomia municipal, o da anterioridade, o da legalidade e o da segurança jurídica (CARRAZA, 2013, p. 62).

Estes são os princípios que de todo modo mais incide no Sistema Tributário Nacional e passarão a ser delimitados a seguir, mas antes, merece destaque o entendimento de Humberto Ávila. O autor aduz que os valores supremos (preservação dos direitos sociais e individuais, da liberdade, da segurança, do bem-estar, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça) entram na Constituição como princípios fundamentais, dividindo-se entre os formais e materiais. Os princípios formais determinam a forma e os procedimentos que o Estado deve observar para criar normas. Essas normas devem manter uma relação de dependência entre si, seja na função de suporte – princípios que atuam no conteúdo de outras normas – quanto na função de justificação recíproca – como o princípio da proibição da retroatividade que está diretamente ligado ao da segurança jurídica (ÁVILA, 2008, p. 63).

Agora, importante frisar que os princípios a seguir expostos possuem inúmeras relações com outras matérias do ordenamento jurídico (com exceção ao princípio da anterioridade, este é somente tributário), sendo aqui expostos de forma

sucinta em seu aspecto geral no direito e detalhadamente a respeito à matéria tributária:

a) Princípio Republicano:

Em definição clássica, Montesquieu (2002, p. 23) define o a forma de governo republicana como “aquele em que o povo, como um só corpo ou somente uma parcela do povo, exerce o poder soberano”.

Em termos tributários, o princípio republicano prioriza a destinação do dinheiro arrecadado através de tributos aos interesses do povo e para o bem-estar do país, ou seja, beneficiando inteiramente a ordem pública. Partindo da premissa de que todos devem pagar tributos, não pode haver privilégios para determinados indivíduos, devendo a tributação alcançar a todos. Isto não quer dizer que todos devem pagar todos os tributos, mas sim que aqueles que se encaixam na determinação da lei em pagar tributos, devem pagá-lo sem qualquer tipo de discriminação. Contudo, deve-se observar que os contribuintes somente se responsabilizam por tributos a partir do momento em que dão causa a sua cobrança (CARRAZA, 2013, p. 85).

b) Princípio Federativo:

Para facilmente conceituar este princípio, podemos utilizar das palavras de José Afonso da Silva:

A federação consiste na união de coletividades regionais autônomas que a doutrina chama de Estados federados (nome adotado pela Constituição, cap. III do tit. III), Estados-membros ou simplesmente Estados (muito usado na Constituição) (SILVA, 2013, p. 47).

Em matéria tributária, o princípio federativo gira em torno da autonomia dos Estados Membros para instituírem e arrecadarem seus próprios tributos, nunca impondo a outros entes federados suas próprias obrigações tributárias, tendo em vista a igualdade jurídica entre eles e a observância da Constituição Federal (CARRAZA, 2013, p. 180-182).

c) Princípio da Autonomia Municipal:

Este princípio está contigo nos artigos 29 e 30 da Constituição Federal, merecendo destaque o segundo:

Art. 30. Compete aos Municípios:

[...]

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; (BRASIL, CRFB/88, 2019).

Para melhor compreender este princípio em aspecto tributário, temos o entendimento de Victor Nunes Leal onde diz que a lei municipal é superior a qualquer outra, quando se trata de matéria de competência municipal. Deste modo, outras leis que versem sobre assuntos do município, são tidas como inconstitucionais, não podendo ser aplicadas (LEAL, 1960, p. 168).

d) Princípio da Anterioridade:

Consta explicitamente contido na Constituição Federal, nos artigos 150, III, “b” e “c”, 150 § 1º e 195, §6º. Significa dizer que a lei contida no artigo 150, III, “b” terá sua eficácia – somente eficácia, não a validade – paralisada até o início do próximo exercício financeiro. O diploma legal que cria ou majora tributo deve ser publicado no tempo que antecede o exercício fiscal que irá conter este novo tributo ou majoração, então, a vigência da lei deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação, para somente após o encerramento do ano fiscal em que foi formulada, ser inserida no contexto comunicacional do direito (CARVALHO, 2013, p. 167-168).

Há também de ser mencionado os 90 dias citados na alínea “c” do inciso III do artigo 150 da Constituição. Tal artigo diz que não podem ser cobrados tributos antes de 90 dias da publicação da lei que institui ou aumenta imposto. Ou seja, uma determinada majorante do Imposto de Renda criada na data de 01.12.2018 só poderia ser considerada a partir de 01.03.2019, onde será cobrada somente em 2020, tendo em vista que 2020 é o exercício seguinte da referida majorante, respeitados todas as restrições do artigo 150 da Lei Maior.

Deve ser mencionada ainda a anterioridade especial, tratada no artigo 195, §6º da Constituição Federal. Aqui a lei é aplicável após 90 dias de sua criação, não havendo necessidade de esperar pelo exercício seguinte. Contudo, isto somente poderá ocorrer com contribuições sociais voltadas para seguridade social (CARRAZA, 2013, p. 236).

e) Princípio da Legalidade:

Este princípio está devidamente anotado no artigo 5º, parágrafo segundo da Constituição Federal, onde determina que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (BRASIL, CRFB/88, 2019). Utilizada para todos os ramos do direito, significa dizer que a lei, e somente ela, é capaz de determinar as atribuições de todas as coisas que compõem o Estado, desde as limitações e liberdades dos indivíduos quanto a competência para determinados órgãos criarem, apreciarem e julgarem determinadas normas, tudo, é claro, respeitando os limites constitucionais.

Delimitando este princípio ao direito tributário, deve ser destacado também o artigo 150, I da Constituição Federal que limita significativamente o poder de tributação ao dispor que é “vedado a todos os membros do Estado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Dito em outras palavras, o tributo não pode surgir ou ser aumentado com base em lei, mas sim *pela própria lei*. Este princípio tem como base a justiça e a segurança jurídica, ideais que poderiam deixar de existir se fosse possível que, qualquer órgão competente para instituir imposto pudesse, livremente, decidir de quem iria cobra-los. A legalidade vem de longuíssima data, aparecendo primeiramente na Inglaterra, na Magna Carta de 1215, do Rei João Sem Terra, a quem os barões ingleses impuseram a necessidade de obtenção prévia de aprovação dos súditos para a cobrança de tributos (no *taxation without representation*) (AMARO, 2008, p. 109).

Em resumo, só a lei pode criar ou aumentar tributos, somente este ato normativo legal pode alterar os vários elementos que compõem determinado imposto.

f) Princípio da Segurança Jurídica:



Além de ser decorrente de uma forma ordenada de convivência do ser humano, a segurança jurídica mostra-se como um elemento primordial do direito que visa extinguir a arbitrariedade e garantir a igualdade, nem sequer podendo existir um *ordenamento jurídico* sem o ideal de segurança jurídica (BOBBIO, 1951, p. 150-151).

Ainda tratando deste princípio em matéria geral do direito, perfeita a colocação de Heleno Taveira Torres:

O princípio da segurança jurídica encontra-se enucleado na Constituição com a força de ser um princípio-síntese, construído a partir do somatório de outros princípios e garantias fundamentais. Apesar de referido na Constituição (“Preâmbulo”, caput dos arts. 5º e 6º e art. 103-A da CF) e em leis esparsas, o princípio da segurança jurídica não se reduz aos enunciados normativos assinalados em cada um dos seus dispositivos, como “segurança” ou “insegurança”. Como regra expressa, tanto se faz presente na condição de “direito fundamental à ordem jurídica segura” quanto na acepção de garantia material aos direitos e liberdades protegidos, sobre os quais exerce a função de assegurar efetividade. (TORRES, 2011, p. 188).

A confiança, objetivo deste princípio da segurança jurídica, por óbvio, aplica-se a tributação. Uma forma pela qual a segurança jurídica se efetiva, é quando a lei que instituiu o tributo está obrigada a descrever minuciosamente o fato que deve acontecer no mundo palpável para que se origine o tributo (CARRAZA, 2013, p. 472). Tendo isto como base, Alberto Xavier diz que “a tipicidade do fato tributário pressupõe [...] uma descrição rigorosa dos seus elementos constitutivos, cuja integral verificação é indispensável para a produção de efeitos” (XAVIER, 1978, p. 87).

Outro modo pelo qual se traduz a segurança jurídica ocorre quando temos o dever de motivação dos funcionários públicos. Cabe perfeitamente aqui, dizer que todos os atos administrativos-tributários devem ser motivados. Isto porque o contribuinte tem o direito de saber por que está pagando tributo e quais foram os motivos deste pagamento. Ainda, a motivação deve ser verdadeira, correspondendo em sua totalidade com a realidade, caso contrário, surgiriam para todos a insegurança e incerteza (CARRAZA, 2013, p. 545).

Por fim e, o mais importante princípio a ser descrito neste trabalho, tendo em vista a análise da ADI proposta para o terceiro capítulo, temos o *princípio da capacidade contributiva*.

g) Princípio da Capacidade Contributiva:

A capacidade contributiva encontra-se explicitamente formulada no artigo 145, §1º da Constituição Federal, que determina:

Art. 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 (BRASIL, CRFB/88, 2019).

Trata-se de uma garantia que se dá ao próprio contribuinte e à lei de incidência, pois além de proteger o sujeito passivo do tributo evitando que este desprenda-se de valor inadequado a sua capacidade econômica comprometendo assim seus meios de subsistência ou o exercício de outros direitos fundamentais, afasta as situações que poderiam sujeitar a lei a cair no vazio, pelo simples fato de não haver riqueza que suporte o imposto (AMARO, 2008, p. 138-139).

Ao dizer “caráter pessoal”, o legislador não pretendeu instituir um imposto para cada pessoa em específico, mas sim que sejam levadas em consideração para cada caso concreto, as características dos contribuintes (número de dependentes, despesas médicas, etc) na aplicação da incidência do tributo (AMARO, 2008, p. 138-139).

Nas palavras de Regina Helena Costa, a capacidade contributiva é “a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação” (COSTA, 2003, p. 25).

Em suma, trata-se do princípio que confere segurança ao contribuinte através da proibição a que faz à lei em tributar o indivíduo além do que este tem disponível para pagar, considerando para este valor tributável as despesas indisponíveis à própria sobrevivência do contribuinte e seus dependentes.

Ainda, Victor Uckmar (1999, p. 21-24) entende que os princípios constitucionais tributários determinam que: i) os impostos somente poderão ser aplicados com base em uma lei, a qual deve ser promulgada segundo um procedimento particular e ser renovada anualmente (princípio da legalidade); ii)

todos os contribuintes devem ser colocados frente a uma carga fiscal, em plano de igualdade (princípio da igualdade), de acordo com a generalidade e uniformidade na tributação, abolindo-se qualquer privilégio ou discriminação (igualdade jurídica); e iii) aplicação dos impostos toma por base a capacidade econômica dos contribuintes, com a tendência a introduzir no sistema fiscal impostos pessoais com taxas progressivas.

Os princípios destacados neste tópico são os principais a serem estudados, dado suas abrangentes influências no direito tributário. Apesar disto, apenas ao serem analisados junto de tantos outros princípios específicos para cada caso, é que se torna possível determinar as competências tributárias das pessoas políticas e a correta aplicação das normas.

## 2.2 ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Inicialmente deve ser esclarecido o que é tributo. Segundo o Código Tributário Nacional, em sua definição contida no artigo 3º:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (BRASIL, CTN, 2019).

Porém, existem alguns autores que dão sua própria definição ao que é tributo, como Vittorio Cassone, o qual conceitua como:

Tributo é certa quantia em dinheiro que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) são obrigados a pagar ao Estado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) quando praticam certos fatos geradores previstos pelas leis tributárias. (CASSONE, 1990, p. 27).

Muitas divergências entre autores são encontradas ao tentar determinar quantos “tipos” de tributos existem. Assim, com o intuito de esclarecer o maior número possível, tomamos como base o Código Tributário Nacional e, em especial, a Constituição Federal, onde consta nesta última todas as espécies de tributos.

No CTN, em seu artigo 5º, “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (BRASIL, CTN, 2019). Contudo, Ricardo Lobo Torres alega que “[...] para a classificação dos tributos terá que se levar em conta o disposto nos arts. 148

e 149 da CRFB/88” (TORRES, 2004, p. 371). Assim, temos o artigo 148 da Constituição Federal que determina que “a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios” e também o artigo 149 também da CRFB/88 que diz que “compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas [...]” (BRASIL, CRFB/88, 2019).

Com base nos dispositivos legais citados acima, conclui-se que existem cinco espécies de tributos no ordenamento jurídico, sendo elas: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, passando-se a seguir ao exame de cada uma delas.

#### a) Imposto:

Segundo o CTN em seu artigo 16, “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, CTN, 2019).

Vittorio Cassone conceitua o imposto como um pagamento pelo qual o contribuinte não recebe nada como contraprestação, diferenciando este tributo de todos os demais. Em decorrência desta falta de contraprestação, Geraldo Ataliba formulou a definição de tributos em vinculados e não vinculados (a uma ação do Estado para com o contribuinte) (CASSONE, 1990, p. 51).

Também deve ser levado em conta o conceito de José Mauricio Conti que afirma: “imposto é uma espécie tributária cuja hipótese de incidência funda-se em manifestações de capacidade contributiva, não estando vinculada a qualquer atividade do Estado relacionado ao contribuinte” (CONTI, 1997, p. 5).

#### b) Taxas:

A definição de taxa está contida na própria Constituição Federal, no artigo 145, II onde, “[...] II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição [...]” (BRASIL, CRFB/88, 2019).

Esta espécie tributária é vinculada, ou seja, a hipótese de incidência é determinada por uma atividade do Estado. Tributos vinculados somente podem ser cobrados em contrapartida a uma prestação do Estado, mesmo que o contribuinte não se beneficie diretamente, como ocorre com o poder de polícia (ATALIBA, 2012, p. 147).

São então tributos onde a hipótese de incidência está vinculada a atividades do Estado relacionadas ao contribuinte, sendo elas o poder de polícia ou realização de serviços públicos específicos (CONTI, 1997, p. 7).

#### c) Contribuição de Melhoria:

A Constituição Federal diz em seu artigo 145, III “[...] contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas [...]” (BRASIL, CRFB/88, 2019).

Segundo a definição dada pela Lei, a contribuição de melhoria autoriza o Estado a tributar a valorização de determinados imóveis, desde que as obras que deram origem a esta valorização forem custeadas pelo poder Público. Assim, define MACHADO (2008, p. 435) “[...] a contribuição de melhoria é um tributo vinculado, cujo fato gerador é a valorização de imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública”.

#### d) Empréstimos Compulsórios:

Consta no artigo 148 da Constituição Federal:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (BRASIL, CRFB/88, 2019).

Existem algumas considerações a serem feitas quanto a este tributo. A começar, a própria palavra empréstimo pressupõe que este tributo é restituível, sendo que “uma das partes recebe, para uso ou utilização, uma coisa que, depois de

certo tempo, deve restituir ou dar outra do mesmo gênero, quantidade ou qualidade” (GOMES, 1987, p. 314).

Diferente de dos outros tributos, este não possui um fato gerador claro, como no caso da contribuição de melhoria por exemplo. Aqui, o tributo será instituído através de lei complementar, devendo ser aprovada por maioria absoluta no Congresso Nacional. Nos casos do inciso I do artigo 148 da CRFB/88, não se aplica a este tributo o princípio da anterioridade, visto que as possibilidades do inciso demandam urgência. Já no inciso II, aplica-se a anterioridade. Por fim, deve-se dizer que os valores arrecadados através do empréstimo compulsório ficam eternamente vinculados a hipótese que lhe deu origem, caso contrário, serão declarados inconstitucionais (CASSONE, 1990, p. 56-58).

e) Contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas:

Para este tributo, deve ser mencionado, além do seu próprio artigo, o artigo que trata da seguridade social, arts. 149 e 195 da CRFB/88, respectivamente:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

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 [...]. (BRASIL, CRFB/88, 2019).

Segundo Vittorio Cassone (1990, p. 54-55), este tributo também pode ser denominado como de contribuições especiais. Possui três tipos de contribuição, a de seguridade social (art. 195), a de intervenção em domínio econômico e a de interesse das categorias profissionais. Somente a União pode legislar sobre elas, somente através de lei podem ser instituídas ou aumentadas e cabe a lei complementar determinar normas gerais de matéria tributária.

Esta classificação existe para diferenciar os tributos dos que possuem vinculabilidade ou não vinculabilidade à ações do Estado para com o contribuinte, a

existência de destinação específica ou ausência de destinação específica do produto da arrecadação e restituibilidade ou não restituibilidade dos valores arrecadados.

### 2.3 IMPOSTO DE RENDA

Primeiramente, deve ser destacado o dispositivo constitucional que fundamenta a criação deste tributo. Segundo a Constituição Federal, em seu artigo 153, III, §2º, I:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; (BRASIL, CRFB/88, 2019).

Em análise aos critérios citados no artigo acima, José Mauricio Conti explica: a generalidade diz que todas as pessoas devem estar sujeitas a tributação. A universalidade volta-se para o próprio fato gerador em si, determinando que o IR atinja a toda e qualquer renda e provento. A progressividade diz respeito a base de cálculo e a alíquota, sendo que a segunda será progressivamente maior de acordo com o montante da primeira (CONTI, 1997, p. 156).

Importante destacar ainda que antes da Emenda Constitucional nº 20 de 1998, o Imposto de Renda não seria cobrado de pessoas com idade superior a 65 anos que recebessem aposentadoria e/ou pensão e que tivessem a renda exclusivamente formada pelo trabalho (art. 153, III, §2º, II da CRFB/88).

Para entender totalmente o Imposto de Renda, devem ser conceituados alguns termos que irão auxiliar na compreensão do tributo, sendo eles a *hipótese de incidência* e o *fato gerador*, bem como, importante também abordar a relação entre o IR e a *capacidade contributiva*.

A *hipótese de incidência* é a descrição, contida em lei, de uma situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária. Figura como simples descrição ou previsão legal. (MACHADO, 2008, p. 136).

O *fato gerador*, como conceitua José Souto Maior Borges, corresponde ao fato, estado de fato ou conjunto de fatos descritos em lei como necessários e

suficientes ao nascimento da obrigação tributária legislativamente, não à descrição normativa dessa situação (BORGES, 1999, p. 146).

Assim, entende-se que primeiro deve haver a descrição dada por lei (hipótese de incidência) do que virá a ser considerado o fato gerador do tributo, ou seja, a situação que deve ocorrer fisicamente para que nasça a pretensão tributária do órgão instituidor.

Para determinar a correspondência entre a letra da lei (HI) e o fato ocorrido no mundo palpável (FG), a doutrina aufere determinados aspectos, sendo eles o pessoal, o temporal, o espacial, o material e o quantitativo (CASSONE, 1990, p. 47-48), conforme segue:

- a) **Pessoal**: simplesmente determina as pessoas a quais a obrigação tributária diz respeito, sendo o sujeito ativo (quem é competente para criar o tributo e recebê-lo: União, Estado, Distrito Federal ou Município – art. 119 do CTN) e o sujeito passivo (quem deve pagar o tributo – 121 e 122, ambos do CTN);
- b) **Temporal**: momento que se verifica ocorrido o fato gerador, criando-se o vínculo de obrigação entre os sujeitos ativo e passivo;
- c) **Especial**: indica o lugar onde ocorreu o fato gerador previsto em lei. Deve obrigatoriamente estar dentro do território da Pessoa Política competente pela criação do tributo;
- d) **Material**: intimamente ligado a HI, é o que determina o tipo tributário, representado por um verbo e complemento (por exemplo, importar produtos);
- e) **Quantitativo**: composto pela base de cálculo (valor imposto pela HI) e alíquota (porcentagem a ser imposta sobre a base de cálculo).

Deste modo, o fato gerador do IR tem em seu aspecto pessoal a União como sujeito ativo (pessoa política competente para determinar sobre este tributo) e o contribuinte como sujeito passivo (pessoa física ou jurídica). Em seu aspecto espacial, tem-se o território nacional (abrangência do poder da União). Seu aspecto



temporal diz respeito a aquisição da disponibilidade econômica (renda ou provento, detalhada a seguir). No aspecto material, temos a obtenção de renda e proventos de qualquer natureza. E por fim no aspecto quantitativo (focado neste trabalho no IR de pessoa física), tem-se a base de cálculo e a alíquota (CASSONE, 1990, p. 147-148).

Seguindo às explicações, o artigo 43 do CTN determina que “o IR tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” (BRASIL, CTN, 2019). Sendo assim, a base de cálculo do IR está diretamente ligada à disponibilidade econômica ou à renda ou provento, tendo em vista o disposto no artigo 44 do CTN que diz: “a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis” (BRASIL, CTN, 2019).

A renda (foco do presente estudo) é tida como um acréscimo patrimonial, uma soma que “sobra” (pois não precisa ser consumida) ao contribuinte, sendo que, após realizado o cálculo entre os valores que entram em seu patrimônio e seus gastos, em determinado período (ano fiscal), gera-se uma riqueza nova (GONÇALVES, 1997, p. 170-171 e 180).

Apesar da definição acima, o objeto do imposto de renda é a “renda e proventos de qualquer natureza”. Pode-se traduzir isto como a realidade econômica que pode ser gravada com o aludido imposto. Todavia, determinar o objeto deste imposto não é suficiente para sua criação e exigência, devido às várias interpretações existem acerca do que efetivamente são *renda e proventos de qualquer natureza*. Sendo assim, o IR pode ser tomado como tributo que incide sobre um fato do mundo real que não é propriamente definido pelo direito, deste modo, comporta certo grau de indeterminação (BIANCO, 2007, p. 45).

Referente a progressividade, esta é o produto da relação entre a base de cálculo e a alíquota, onde, quanto maior for a base de cálculo (renda efetivamente auferida) do contribuinte, maior será a alíquota empregada ao valor de base. Nas palavras de José Mauricio Conti (1997, p. 156), “[...] a alíquota do imposto de renda cresce conforme aumenta a base de cálculo; há um aumento mais que proporcional do imposto com o aumento da base de cálculo”.

O imposto de renda, como o próprio nome deixa bastante claro, deve incidir sobre a renda do contribuinte. Tendo como pressuposto esta afirmação, tomando por renda o acréscimo patrimonial e analisando o princípio da capacidade contributiva, verifica-se que não são todas as pessoas que podem arcar com a

tributação do IR, tendo em vista que, com os gastos substanciais inerentes a própria sobrevivência e de seus dependentes, alguns contribuintes são incapazes de gerarem novas riquezas, motivo este pelo qual são tidos como isentos de pagamento do imposto de renda.

### 3 O DIREITO FUNDAMENTAL A EDUCAÇÃO: O PAPEL DO ESTADO NA SUA EFETIVAÇÃO

#### 3.1 DIREITOS FUNDAMENTAIS: CONCEITO E DIMENSÕES

Primeiramente, muito pertinente se faz a colocação de José Afonso da Silva acerca da definição de direitos fundamentais: “A ampliação e transformação dos direitos fundamentais do homem no evolver histórico dificulta definir-lhes um conceito sintético e preciso” (SILVA, 2000, p. 179).

Os direitos fundamentais, ou direitos humanos, tratam-se de um conjunto de exigências e enunciados que nascem com o homem e fazem parte de sua própria natureza pois, sem eles, o indivíduo não conseguiria existir nem poderia usufruir de sua própria dignidade (GORCZEVSKI, 2009, p. 20).

Em outra definição, Ingo Wolfgang Sarlet afirma:

Direitos fundamentais são, portanto, todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, por seu conteúdo e significado, possam lhes ser equiparados, agregando-se à Constituição material, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material do Catálogo). (SARLET, 2005, p. 89).

Ainda, Dimitri Dimoulis (2007, p. 277) afirma que os direitos fundamentais são parte dos fundamentos e organização política e social de um Estado, contidos na Constituição e “vinculam o exercício do poder do Estado, limitando-o no intuito de garantir a liberdade individual”.

A doutrina tem como referência à catalogação dos direitos fundamentais o princípio da dignidade da pessoa humana. Assim, aponta-se que os direitos humanos guardam estreita relação com a vida, com a dignidade, com a liberdade, podendo-se falar na existência de direitos fundamentais quando houver proteção a um desses valores (SANCHIS, 1994, p. 88)

Referente a dignidade, ensina Edilson Pereira de Farias:

O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana refere-se às exigências básicas do ser humano no sentido de que ao homem concreto sejam oferecidos os recursos de que dispõe a sociedade para a manutenção

de uma existência digna, bem como propiciadas as condições indispensáveis para o desenvolvimento de suas potencialidades (FARIAS, 1996, p. 47).

Diz-se também que a dignidade da pessoa humana é o centro da ordem constitucional e gera efeitos sobre todos os ramos do direito bem como ordena os atos do Estado, as relações privadas da sociedade civil e o mercado (SARMENTO, 2000, p. 59-60).

Por conta disso e em razão da dignidade humana ser o fundamento do Estado Democrático de Direito e estar prevista expressamente como princípio fundamental no art. 1º, III da Constituição Federal de 1988, o professor Ingo Wolfgang Sarlet ensina que a dignidade é:

[...] a qualidade intrínseca e distintiva reconhecida em cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que asseguram a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e corresponsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos, mediante o devido respeito aos demais seres que integram a rede da vida. (SARLET, 2005, p. 73).

A importância dos direitos fundamentais é tamanha que os Poderes Públicos não podem ignorá-los, pois estão inseridos na Constituição, o que acarreta sua observância obrigatória como parâmetro de organização e a própria limitação dos poderes do Estado. Nenhum desses poderes se confunde com o poder que consagra os direitos fundamentais, e que é, em última instância, superior àqueles (BRANCO; COELHO; MENDES, 2010, p. 321).

Tendo em vista que foi somente com o decorrer do tempo que surgiram os direitos fundamentais e modificaram-se afim de atender a cada Estado de forma satisfatória, sua positivação tem sido abordada pelos autores do ramo de forma cronológica, classificando-se cada avanço desses direitos como gerações (GORCZEVSKI, 2009, p. 132).

Serão expostas aqui, de maneira sucinta, as quatro gerações (corrente majoritária) dos direitos fundamentais.

a) Primeira geração:

Dizem respeito a limitações no poder do Estado, obrigando-o a limitar ou omitir suas ações que possam acarretar violação aos direitos individuais à vida, nacionalidade, movimento, religião, política, opinião, asilo, proibição a tortura ou tratamento desumano ou degradante, etc (GORCZEVSKI, 2009, p. 132).

Os direitos fundamentais de primeira geração são as liberdades públicas, sendo exercidas frente ao Estado. Eram em sua maioria, liberdades negativas, que implicavam deveres de omissão por parte do Estado, ou seja, a não intervenção deste em determinadas faculdades dos indivíduos (FACHIN e RUZYK, 2006, p. 91).

b) Segunda geração:

Tratam de uma reação aos infundáveis excessos cometidos pelo Estado em determinadas situações. Conforme o entendimento do professor Antônio Carlos Wolkmer, o que acarreta a criação desses direitos foi “o surto do processo de industrialização e os graves impasses socioeconômicos que varreram a sociedade ocidental entre a segunda metade do século XIX e primeiras décadas do século XX” (WOLKMER, 2003, p. 8).

São os direitos ao trabalho justo e em condições favoráveis, proteção contra desemprego, assistência contra invalidez, direito a sindicalização, educação e cultura, a saúde, seguridade social, etc. Estes direitos são tidos como sociais e exigem uma ação do Estado, o cumprimento de um dever perante seus integrantes que devem sempre ter melhores condições de vida, baseando-se no princípio da igualdade (GORCZEVSKI, 2009, p. 134, 136).

c) Terceira geração:

Estes direitos surgem em decorrência do avanço tecnológico da sociedade. Após a Segunda Guerra Mundial, o mundo teve de lidar com diversas mudanças que ocorreram em uma grande velocidade. A partir daí, é necessário que se digne direitos a Humanidade, como entidade universal, de maneira abrangente a todos. Há a necessidade de uma boa qualidade de vida, de um meio ambiente saudável, da paz, de preservação do patrimônio histórico e cultural etc.

São os direitos voltados ao próprio gênero humano, não a um único indivíduo ou a uma coletividade, mas sim ao ser humano como entidade universal. Corresponde a “evolução dos direitos fundamentais que alcançam e protegem direitos decorrentes de uma sociedade moderna e organizada que se encontra envolvida em complexas relações de várias naturezas” (GORCZEVSKI, 2009, p. 136).

d) Quarta geração:

Trata-se do direito à democracia, à informação e ao pluralismo político. Esta geração gera certa controvérsia quanto a sua real existência, tendo em vista que aborda direitos que já estão contidos em outras dimensões, por exemplo, o direito a liberdade política. Contudo, há de se mencionar que a quarta dimensão representa uma diferenciação de tutela, abrangendo determinados grupos sociais, como as crianças e adolescentes, idosos, família, afrodescendentes, etc. Não representa uma extensão de conteúdo, mas sim uma diferenciação qualitativa de sua aplicação, a certos grupos (BONAVIDES, 2001, p. 525 e 423).

Tendo em vista o foco do presente estudo ao direito a Educação, há de ser comentado acerca do tema.

Diferentemente da primeira geração, onde se busca evitar a intervenção do Estado na vida pessoal dos indivíduos, a segunda geração de direitos fundamentais *obriga* o Estado a determinadas prestações sociais como saúde e educação, por exemplo. Isto devido aos grandes e graves problemas sociais e econômicos decorrentes da revolução industrial.

Contudo, somente após a Segunda Guerra que estes direitos sociais entram de fato em inúmeras constituições de diferentes países e também constituem matérias de vários tratados e pactos internacionais. Além das obrigações do Estado, os direitos sociais representam as liberdades sociais, que, de acordo com os exemplos da liberdade de sindicalização, direito de greve, direito de férias aos trabalhadores, repouso semanal remunerado e tantos outros, estas liberdades podem ser entendidas como “autorizações” do Estado para que os indivíduos possam gozar de todas as suas liberdades (SARLET; MARINONI; MITIDIERO, 2016, p. 212-213).

### 3.2 DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS NOS INSTRUMENTOS INTERNACIONAIS E NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA

Inicialmente, importante frisar que os direitos fundamentais ou direitos humanos ou ainda direitos do homem, datam de muito tempo atrás, sendo considerado por alguns autores o século XIII como o marco inicial, tendo em vista a criação da *Magna Charta Libertatum*, que tratava de aspectos voltados aos nobres ingleses, mas que já apresentava então elementos do direito dos dias atuais, como o *habeas corpus* e a garantia da propriedade (SARLET; MARINONI; MITIDIERO, 2016, p. 307).

Trazendo o estudo para datas mais próximas, temos a criação da Carta da ONU, proclamada em 1945 (pós-Segunda guerra mundial) e vários outros acordos internacionais que ocorreram durante os anos seguintes, podendo ser citados a Convenção Europeia de Direitos Humanos (1950), a Convenção Interamericana de Direitos Humanos (1969) e muitos outros. (GUERRA, 2011, p. 28).

A Carta da ONU criou a Organização das Nações Unidas que inicialmente contava com 50 Estados e visava proteger os cidadãos das atrocidades que foram cometidas no decorrer da história, principalmente após a Segunda Grande Guerra. Além desta proteção, a Carta tinha como propósito a manutenção da paz e segurança internacional, por óbvio, tendo em vista o grande número de Estados envolvidos na segunda Guerra (GUERRA, 2011, p. 80-81).

Apenas três anos após a criação da ONU, após conferência com seus Estados Membros, o órgão proclamou a Declaração Universal de Direitos Humanos em 1948, onde determinava os direitos fundamentais de todas as pessoas independentemente de quaisquer características que pudessem diferenciá-las. Assim, esta Declaração Universal passou a ser o ideal comum a ser alcançado por todos os povos e todas as Nações, afim de estabelecer uma ordem internacional que valoriza a dignidade da pessoa humana (GUERRA, 2011, p. 83-84).

Com efeito, a Declaração Universal de Direitos Humanos torna a dignidade da pessoa humana o fundamento principal para muitas constituições ao redor do mundo e proclama a universalidade dos direitos humanos, principalmente após as Conferências de Teerã em 1968 e de Viena em 1993. (GUERRA, 2011, p. 84).

Paulo Gustavo Gonet Branco define os direitos e garantias fundamentais, em sentido material, como “pretensões que, em cada momento histórico, se descobrem a partir do valor da dignidade humana” (BRANCO, 2002, p. 116).

Percebe-se que a construção dos direitos humanos remonta a longa data, acarretando diversas e sérias mudanças para infindáveis sociedades, entretanto, somente após a Segunda Grande Guerra é que a consciência da necessidade de proteção universal aos indivíduos teve o devido respeito e foram criados os direitos humanos internacionais, conquistados através de incessantes lutas históricas, e consubstanciada em inúmeros tratados e concluídos com este propósito sendo um gradual processo de internacionalização e universalização desses mesmos direitos (MAZZUOLI, 2001, p. 67).

Segundo Fabio Floh:

A quebra de paradigma produzida pela regulamentação dos direitos humanos a partir do fim da Segunda Guerra Mundial foi sentida diretamente no direito internacional, influenciando suas mais diversas áreas, assim como seus próprios fundamentos, o que permitiu a elevação das normas de direito internacional a um nível superior e a promoção, ainda questionada, do indivíduo à condição de sujeito de direito internacional. Mas, acima de tudo [...] permitiu a elevação da condição da sociedade internacional, de uma relação de coexistência marcada por obrigações jurídicas e pela busca de interesses individuais e egoístas, para uma efetiva comunidade internacional, moldada progressivamente pela noção de interesse público e compartilhamento de valores fundamentais comuns, regulamentada juridicamente de forma diversa da observada até então (FLOH, 2008, p. 226).

Com o surgimento desta conscientização a proteção universal dos direitos humanos, surgiram e foram assegurados aos indivíduos vários direitos, pelo simples fato de existirem como pessoas humanas, por serem detentores de um valor intrínseco, qual seja a dignidade humana (GUERRA, 2007, p. 103-104).

No Brasil, a dignidade da pessoa humana foi inserida no elenco dos fundamentos do Estado Democrático de Direito brasileiro (art. 1º, III da CRFB/88), de forma que a Constituição Federal reconheceu que é o Estado que existe em função da pessoa humana e elevou a dignidade humana à condição de princípio estruturante e fundamento do Estado de Direito, é o próprio Estado que deve servir e garantir a promoção desta dignidade, tanto individual quanto coletivamente (SARLET; MARINONI; MITIDIERO, 2016, p. 261).



Ao tratar dos direitos fundamentais no ordenamento jurídico brasileiro, se faz importante frisar o §2º do artigo 5º da CRFB/88:

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:

[...]

§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. (BRASIL, CRFB/88, 2019).

Assim, Antônio Augusto Cançado Trindade afirma:

Seria de todo indicado, para concluir, recordando uma vez mais a compatibilização entre esses tratados e o direito interno, que a nova Constituição explicitasse, dentre os princípios que regem a conduta do Brasil nos planos nacional e internacional, a promoção e a proteção dos direitos humanos, entendidos estes como abrangendo tanto os consagrados na própria Constituição ou os decorrentes do regime democrático que ela estabelece, quanto os consagrados nos tratados humanitários em que o Brasil é Parte e nas declarações internacionais sobre a matéria de que o Brasil é signatário (TRINDADE, 2000, p. 171).

Muitos autores fazem menção à importância dos direitos fundamentais pela ordem que ocupam na Constituição, ou seja, logo após os princípios fundamentais do Estado brasileiro. Isto somente evidencia a grandiosa importância desses direitos no e para o nosso Estado, servindo de parâmetro para interpretação da própria Constituição.

Em nossa Carta Republicana, os direitos fundamentais estão contidos em diversos títulos e capítulos, porém, destaca-se o Título II (dos Direitos e Garantias Fundamentais), nos artigos 5º (Direitos e Deveres Individuais e Coletivos); 6º, 7º, 8º, 9º, 10 e 11 (Direitos Sociais); 12 e 13 (Direitos de Nacionalidade); 14, 15 e 16 (Direitos Políticos); e 17 (Partidos Políticos). De suma importância frisar que o princípio da anterioridade tributária também é reconhecido como um direito fundamental e está contido no artigo 150 da CRFB/88 (reconhecido na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) MC 939 (DJ 17.12.1993)).

A doutrina considera que existem direitos fundamentais na Constituição além do Título II, bem como em tratados e convenções internacionais. Alguns desses direitos fundamentais não estão escritos, de forma implícita, mas sim são subentendidos das normas definidoras de direitos e garantias e ainda há os

decorrentes dos princípios contidos na Constituição. Como exemplos de direitos implícitos, temos o direito de resistência, a identidade pessoal, etc. Já os direitos decorrentes, como o próprio nome indica, decorrem de princípios fundamentais da Constituição (como os contidos nos artigos 1º a 4º da CRFB/88).

Jorge Miranda, ao analisar os direitos fundamentais em nossa constituição, determina:

Não podem, contudo, considerar-se direitos fundamentais, obviamente, todos e quaisquer direitos, individuais e coletivos, vindos das leis ou das fontes internacionais. Só alguns desses direitos recaem neste âmbito, só aqueles que pela sua finalidade e função ou pela projeção ou pelo modo de consagração, ofereçam analogia com os que são constitucionalmente estabelecidos – como é o caso do direito à imagem (art.79.º do Código Civil) e dos que se encontram consignados nos Pactos Internacionais de Direitos Cívicos e Políticos e de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais e na Convenção Europeia dos Direitos do Homem, que a Assembleia da República acaba de aprovar (MIRANDA, 1978, p. 326).

Em 1966 a ONU elaborou, votou e aprovou o Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, que teve seu ingresso na legislação brasileira pelo Decreto nº 591 de julho de 1992, onde reconheceu e regulamentou o direito fundamental a educação, estabelecendo normas a serem seguidas pelos países que recepcionaram o tratado.

Referente a educação, o artigo 13 do Pacto estabelece:

1. Os Estados Partes do presente Pacto reconhecem o direito de toda pessoa à educação. Concordam em que a educação deverá visar ao pleno desenvolvimento da personalidade humana e do sentido de sua dignidade e fortalecer o respeito pelos direitos humanos e liberdades fundamentais. Concordam ainda em que a educação deverá capacitar todas as pessoas a participar efetivamente de uma sociedade livre, favorecer a compreensão, a tolerância e a amizade entre todas as nações e entre todos os grupos raciais, étnicos ou religiosos e promover as atividades das Nações Unidas em prol da manutenção da paz (BRASIL, Decreto nº 591/92, 2019).

Importante mencionar o Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais que basicamente segue a estrutura da Declaração Universal, determina aos Estados que o recepcionaram apresentar relatórios sobre como fazem para assegurar o progresso dos direitos reconhecidos no Pacto e o resultado de suas medidas tomadas. Referente ao direito a educação, o Pacto exige a adoção de medidas (implementação de políticas públicas), tanto do próprio Estado ou

através de cooperação internacional, que objetivam proporcionar o exercício do direito. (MAILLART, 2013, p. 220-221).

Não há de se negar que os direitos fundamentais decorrem de longuíssima data e estão presentes em inúmeros países e ordenamentos jurídicos desde o tempo em que surgiram. São tidos como a base para criação de todo o direito universal, representam todas as garantias que o ser humano possui e configuram as obrigações do Estado para com os indivíduos. Ao recepcionar uma norma internacional de direitos humanos, o Estado brasileiro vincula-se a efetiva e satisfatória prestação deste direito, determinando esta norma como um direito fundamental contido Lei Maior.

### 3.3 DIREITO FUNDAMENTAL A EDUCAÇÃO E SUA EFETIVAÇÃO

Inicialmente, há de ser mencionada a origem histórica do direito fundamental a educação.

A formação do indivíduo – bem como do grupo social – está totalmente ligada à educação. Em tempos antigos, onde a educação era privilégio para poucos membros da sociedade, ela passa a ser usada como forma de criação das classes dominantes – onde eram educados os seus membros para conquistar, governar e dirigir (MAILLART, 2013, p. 214).

Somente no século XVI que houve uma preocupação em levar a educação a todas as camadas da sociedade. Isto ocorreu devido ao fato de que a sociedade europeia estava passando por severas transformações relacionadas aos fatos que atropelavam o atual “sistema de direito” vigente, alterando os panoramas sociais e culturais: a ruptura da unidade religiosa pela Reforma, o descobrimento do Novo Mundo, o auge de uma nova ciência e de um novo método de conhecimento, o desenvolvimento do primeiro capitalismo, o desenvolvimento do comércio e da indústria, a ascensão da burguesia, a queda do feudalismo, o surgimento do Estado Moderno, etc. (PISÓN, 2003. p. 15).

A luz deste contexto, perfeito fica o pensamento de Jean Jacques Rousseau quando diz que “se a boa natureza original do ser humano foi corrompida pela sociedade, a regeneração dependerá de uma profunda reforma educacional” (ROUSSEAU, 1995, p. 103).

Foi com o surgimento do Estado Democrático de Direito que a educação passou a ser efetivada, como resultado das revoluções do século XVIII, onde se inicia um o processo de limitação do poder do Estado através da positivação dos direitos humanos, para que os cidadãos pudessem gozar de suas liberdades e para “tornar o educando uma pessoa livre e consciente de sua condição de igualdade com todas as outras” (COMPARATO, 2006, p. 79).

Em constituições, a educação aparece primeiro na constituição Mexicana de 1917 e na Alemã de 1919. Entretanto, a educação voltada para todos os membros do Estado somente será realizada após a Segunda Guerra Mundial, onde muitos direitos humanos foram criados ou elevados. É a partir deste momento histórico que os Estados começam a usar suas verbas públicas para cobrir os gastos com a educação, cumprindo assim este compromisso social (MAILLART, 2013, p. 217).

Compromisso social este que deve ser oferecido a todos e a todas sem qualquer tipo de discriminação, alcançando todos os brasileiros em detrimento do cumprimento de uma obrigação Estatal para com a dignidade da pessoa humana, não por merecimento de determinada classe ou situação social do indivíduo.

Neste sentido, Maria Cristina de Brito Lima afirma:

Foi necessário que se articulasse o direito a educação com os princípios fundamentais do próprio Estado brasileiro. E foi assim que a constituição brasileira de 1988 uniu o direito público subjetivo a educação a dois dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito: a cidadania e a dignidade da pessoa humana. Por sua vez, esses princípios tendem a se concretizar com a observância dos objetivos fundamentais do Estado: a) de construção de uma sociedade livre, justa e solidaria; b) de garantia do desenvolvimento nacional; c) de erradicação da pobreza e da marginalização, com a redução das desigualdades sociais e regionais; e d) de promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (LIMA, 2003, p. 8).

Existe um consenso que, algumas vezes meramente precisar ser dito, de que a cidadania é uma das bases do Estado Democrático de Direito, onde através dos atos de cidadania praticados pelos cidadãos é que estes irão conviver em sociedade de forma ordenada e sem se sobrepor a outros. São através dos atos de cidadania que os indivíduos podem cobrar e receber as proteções do Estado com relação a seus direitos. Contudo, a cidadania não é congênita, devendo, portanto, ser ensinada, aprendida e assimilada pelas pessoas (LIBERATI, 2004, p. 87).

Como se pode perceber através de notícias, dados ou pesquisas, muitos direitos dos brasileiros permanecem sem uma efetiva concretização, mesmo com

todas as garantias e deveres que o Estado tem para com seus indivíduos, as pessoas não conseguem ter acesso a seus direitos mínimos de cidadania. Entretanto, devem-se respeitar determinados critérios que façam possível a implementação da qualidade de homem cidadão, sabendo que sem educação, não há cidadania (LIMA, 2003, p. 10).

Na Constituição Federal brasileira de 1988, o direito de todos a educação está claramente expresso como um “dever do Estado e da família” (artigo 205), sendo que os deveres do Estado para efetivação deste direito social estão contidos no artigo 208 da CRFB/88, que determina: (I) educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria; (II) progressiva universalização do ensino médio gratuito; (III) atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino; (IV) educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade; (V) acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um; (VI) oferta de ensino noturno regular, adequado às condições do educando; (VII) - atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde. Além destas determinações, está contido também no texto constitucional a possibilidade de responsabilização do Estado pelo não oferecimento do ensino obrigatório ou sua oferta irregular (art. 208, § 2º CRFB/88).

Além dos artigos citados, outros merecem destaque:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

[...]

XXV - assistência gratuita aos filhos e dependentes desde o nascimento até 5 (cinco) anos de idade em creches e pré-escolas;

[...]

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

[...]

V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação;

[...]

Art. 30. Compete aos Municípios:

[...]

VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental; (BRASIL, CRFB/88, 2019).

Somente no texto constitucional, fica fácil perceber o quão bem protegido é o direito a educação no Brasil, trazendo numerosas vezes a responsabilidade por sua efetivação à competência do Estado.

Embora amplamente garantida, a educação necessita de ações do Estado para que seja efetivada, tais como um bom planejamento orçamentário das verbas e receitas públicas e a realização de políticas públicas voltadas a gerar oportunidade para educação de qualidade para todos. A própria Constituição Federal, em seu artigo 212 determina:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino (BRASIL, CRFB/88, 2019).

Importante também mencionar a Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB) – Lei nº 9.394 de 1996 – que prevê a gestão autônoma das escolas, sistema este que representa um grande avanço para a educação do país. Para Ibtam Abu-Duhou, este sistema de “autogestão” tem como objetivo melhorar a eficiência das instituições, tendo em vista que o poder decisório estará na própria escola e em decorrência disso, os usuários serão muito mais beneficiados com as decisões tomadas pelos membros dirigentes da instituição (ABU-DUHOU, 2002, p. 121).

O grande determinante para a completa ou melhor efetivação da educação diz respeito ao orçamento público e como este é utilizado no âmbito educacional. Para José Afonso da Silva:

É o processo e o conjunto integrado de documentos pelos quais se elaboram, se expressam, se aprovam, se executam e se avaliam os planos e programas de obras, serviços e encargos governamentais, com estimativa de receita e fixação das despesas de cada exercício financeiro (SILVA, 2000, p. 671).

É através do correto funcionamento do orçamento público que será possível criar mecanismos que irão aumentar a quantidade de recursos destinados à educação, planejar os investimentos, controlar gastos das verbas da educação e, senão o mais importante, fiscalizar a correta aplicação dos recursos através dos

Órgãos Públicos e participação popular através dos conselhos de pais e professores.

Mais uma forma de efetivação da educação são as políticas públicas. Uma completa e simples definição dessa “ação do Estado” é dada por Maria Paula Dallari Bucci quando diz:

Políticas Públicas são programas de ação governamental visando a coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados. Políticas Públicas são metas coletivas conscientes e, como tais, um problema de direito público, em sentido lato (BUCCI, 2002, p. 252).

As políticas públicas são tidas como o Estado em ação ou com um programa de ação. Construir uma política educacional que respeite e preserve a cultura e os valores humanos bem como os princípios constitucionais que orientam a dignidade da pessoa humana, representa o ideal em busca de justiça e paz social.

Resta ao povo brasileiro por si mesmo e através de seus representantes políticos, tomar conhecimento da grandiosa importância da luta por uma educação de qualidade que alcance a todos os indivíduos em todas as suas classes e níveis.

## **4 A DEDUÇÃO DOS GASTOS COM EDUCAÇÃO NO IMPOSTOS DE RENDA E A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 4927**

### **4.1 A DEDUÇÃO DOS GASTOS COM EDUCAÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA: ORIGEM E LEGISLAÇÃO ATUALMENTE APLICAVEL**

Inicialmente, importante destacar que a educação no Brasil passou por diversos momentos difíceis, seja pela inicial prestação do Estado de uma educação somente para classes elevadas, seja pelo conservadorismo da educação dada pela Igreja Católica, ou ainda pelos inúmeros conflitos entre os apoiadores de uma educação pública de qualidade e os conservadores que pensavam que a educação serviria apenas para os dominantes.

Porém, em 1964, com o golpe militar, a ideologia política adequou-se ao modelo econômico (SAVIANI, 2008, p. 294) e, aliado a isso, Theodore Schultz, com sua teoria do capital humano, mudou algumas concepções relativas à educação. Resumidamente, o capital humano determina que o ser humano, quando lhe permitida a instrução e todas as condições básicas, será o instrumento que irá impulsionar o desenvolvimento do país tanto econômica quanto politicamente.

Segundo Schultz (1973, p. 27), “a educação, certamente, não é um dos setores instáveis da economia; pelo contrário, ela poderá exercer alguma influência reguladora”. Referido autor defende que a educação tem uma capacidade de regular e assegurar estabilidade econômica da nação.

Dizia também que “se toda a instrução fosse destinada a fins morais ou refinamento do gosto, ela não seria gratuita” (SCHULTZ, 1973, p. 23). Isto porque, caso assim fosse, a educação não teria qualquer utilidade para o Estado, serviria somente as pessoas em uma esfera pessoal. Deste modo, a educação é gratuita e dever do Estado, pois reflete para ele numa melhor economia. Pode-se dizer então que, para o autor, a educação é um investimento por parte do Estado.

Relacionando com o que foi dito, têm-se a criação da Lei nº 4.357 de julho de 1964 que “Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências”, onde seu artigo 15 determina:



Art. 15. Poderão ser abatidas da renda bruta das pessoas físicas as despesas realizadas com a instrução do contribuinte e do seu cônjuge, filhos e menores de dezoito anos, que crie e eduque, e que não apresentem declaração de rendimento em separado, até o limite de 20% (vinte por cento) da renda bruta declarada, desde que os comprovantes do efetivo pagamento sejam apensados à declaração de rendimentos (BRASIL, Lei nº 4.357/64, 2019).

Embora a possibilidade de abatimento dos gastos com educação no IR surgisse em 1964, foi somente em 1995, através da Lei nº 9.250 de dezembro de 1995 que foram dadas as definições das “despesas realizadas com a instrução”. Diz o artigo 8º, II, ‘b’ da referida lei:

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

[...]

II - das deduções relativas:

[...]

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de:

[...]

10. R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015; (BRASIL, Lei nº 9.250/95, 2019).

Importante apontar que houve leis posteriores que serviram para “atualizar” os valores a que se refere a alínea ‘b’, mas a definição dos gastos permanece inalterada desde a publicação da referida lei em 1995.

Conforme contido na Lei nº 9.250 de dezembro de 1995 e explicado no primeiro capítulo do presente trabalho, o valor atual de R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), corresponde a uma dedução dos rendimentos tributáveis, ou seja, é deduzido do montante que irá compor a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” (art. 43 do CTN). Essa disponibilidade econômica, após serem feitas todas as deduções as quais o contribuinte tem direito (previdência, dependentes, alimentandos, instrução, despesa médica, pensão alimentícia e outras), será a efetiva base de cálculo do imposto de renda.

Conclui-se então que a dedução dos gastos com educação é uma dedução incidente na base tributável, no valor anual arrecadado pelo contribuinte.

Contudo, existem também as deduções que podem ser aplicadas diretamente no imposto devido, depois de calculada a base tributável. Dizem respeito às deduções dos seguintes gastos: 1) Deduções de Incentivo – Estatuto da criança e do adolescente, Estatuto do Idoso, Incentivo à cultura, Incentivo ao audiovisual e Incentivo ao desporto limitadas a 6% do imposto; 2) Dedução do PRONAS/PCD - PRONAS/PCD – Programa Nacional de Apoio à Atenção e Saúde de Pessoa com Deficiência limitada a 1% do imposto; 3) Dedução do PRONON - PRONON – Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica limitada a 1% do imposto (SITE, Receita Federal).

Estas deduções, aplicadas diretamente no valor do IR devido, passam a possuir um caráter absoluto (pois diminuem o resultado do imposto devido e não de uma variável de cálculo, como no caso da dedução na base tributável) e por isso, acabam por configurar-se como um abatimento.

Exemplificando, foram realizadas duas simulações no programa disponibilizado no site da Receita Federal, sendo a primeira somente com a dedução dos gastos com educação (dedução no valor dos rendimentos tributáveis) e a segunda com as deduções dos gastos com educação e deduções incidentes no valor do imposto. Para ambos os casos foi realizada simulação da declaração do IR considerando o contribuinte com renda anual de R\$ 42.000,00 (quarenta e dois mil reais) ao ano, recebendo R\$ 3.500,00 (três mil e quinhentos reais ao mês).

**Simulação 1:** dedução nos gastos com educação.

<b>1. Rendimentos tributáveis</b>	42.000,00
<b>2. Deduções</b>	
2.1 Previdência Oficial	0,00
2.2 Dependente (quantidade) <input type="text"/>	0,00
O valor da dedução é R\$ 2.275,08 anuais, por dependente.	
2.3 Alimentandos (com decisão judicial para deduzir instrução) <input type="text"/>	
2.4 Despesa com instrução	3.561,50
Limitada a R\$ 3.561,50 anuais para o titular e para cada dependente ou alimentando com os quais o titular efetuou despesas com instrução.	
2.5 Despesa médica	0,00
2.6 Pensão alimentícia	0,00
2.7 Outras deduções	0,00
Previdência Privada, Funpresp, FAPI e Parcela isenta de aposentadoria, reserva remunerada, reforma e pensão para declarante com 65 anos ou mais, caso não tenha sido deduzida dos rendimentos tributáveis. Carne-Leão: Livro Caixa	
<b>2.8 Total das deduções</b>	<b>3.561,50</b>
<small>* Para mais informações sobre deduções verificar IN RFB nº 1500, de 2014.</small>	

<b>3. Base de Cálculo (1 - 2.8)</b>	<b>38.438,50</b>		
<b>4. Imposto</b>	<b>1.508,20</b>		
<b>Demonstrativo da Apuração do Imposto</b>			
	<b>Faixa da Base de Cálculo</b>	<b>Alíquota</b>	<b>Valor do Imposto</b>
1ª Faixa	22.847,76	0,0%	0,00
2ª Faixa	11.072,04	7,5%	830,40
3ª Faixa	4.518,70	15,0%	677,80
4ª Faixa	0,00	22,5%	0,00
5ª Faixa	0,00	27,5%	0,00
Total	<b>38.438,50</b>	---	<b>1.508,20</b>

<b>5. Deduções de incentivo</b>	<input type="text" value="0,00"/>
Estatuto da criança e do adolescente, Estatuto do Idoso, Incentivo à cultura, Incentivo ao audiovisual e Incentivo ao desporto limitadas a 6% do imposto.	
<b>6. Dedução do PRONAS/PCD</b>	<input type="text" value="0,00"/>
PRONAS/PCD – Programa Nacional de Apoio à Atenção e Saúde de Pessoa com Deficiência limitada a 1% do imposto.	
<b>7. Dedução do PRONON</b>	<input type="text" value="0,00"/>
PRONON – Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica limitada a 1% do imposto.	
<b>8. Imposto devido I (4-5-6-7)</b>	<b>1.508,20</b>
<b>9. Contribuição patronal Prev. Social emp. doméstico</b>	<input type="text" value="0,00"/>
Contribuição patronal à Previdência Social paga pelo empregador doméstico, limitada a R\$ 1.200,32 ou ao Imposto devido I (o que for menor)	
<b>10. Imposto devido II (8-9)</b>	<b>1.508,20</b>
<b>11. Alíquota efetiva - %</b> <b>3,59</b> <b>Percentual do imposto devido II sobre os rendimentos tributáveis.</b>	
Senhor contribuinte, apesar do seu rendimento estar na faixa de <b>15,00%</b> , sua alíquota efetiva é de <b>3,59%</b>	

**Simulação 2:** dedução nos gastos com educação e deduções incidentes sobre o imposto devido.

<b>1. Rendimentos tributáveis</b>	<input type="text" value="42.000,00"/>
<b>2. Deduções</b>	
2.1 Previdência Oficial	<input type="text" value="0,00"/>
2.2 Dependente (quantidade) <input type="text" value="0"/>	<b>0,00</b>
O valor da dedução é R\$ 2.275,08 anuais, por dependente.	
2.3 Alimentandos (com decisão judicial para deduzir instrução) <input type="text" value="0"/>	
2.4 Despesa com instrução	<input type="text" value="3.561,50"/>
Limitada a R\$ 3.561,50 anuais para o titular e para cada dependente ou alimentando com os quais o titular efetuou despesas com instrução.	
2.5 Despesa médica	<input type="text" value="0,00"/>
2.6 Pensão alimentícia	<input type="text" value="0,00"/>
2.7 Outras deduções	<input type="text" value="0,00"/>
Previdência Privada, Funpresp, FAPI e Parcela isenta de aposentadoria, reserva remunerada, reforma e pensão para declarante com 65 anos ou mais, caso não tenha sido deduzida dos rendimentos tributáveis. Carne-Leão: Livro Caixa	
<b>2.8 Total das deduções</b>	<b>3.561,50</b>
<b>* Para mais informações sobre deduções verificar IN RFB nº 1500, de 2014.</b>	

<b>3. Base de Cálculo (1 - 2.8)</b>			<b>38.438,50</b>
<b>4. Imposto</b>			<b>1.508,20</b>
<b>Demonstrativo da Apuração do Imposto</b>			
	<b>Faixa da Base de Cálculo</b>	<b>Alíquota</b>	<b>Valor do Imposto</b>
1ª Faixa	22.847,76	0,0%	0,00
2ª Faixa	11.072,04	7,5%	830,40
3ª Faixa	4.518,70	15,0%	677,80
4ª Faixa	0,00	22,5%	0,00
5ª Faixa	0,00	27,5%	0,00
Total	38.438,50	—	1.508,20
<b>5. Deduções de incentivo</b>			<input type="text" value="90,49"/>
Estatuto da criança e do adolescente, Estatuto do Idoso, Incentivo à cultura, Incentivo ao audiovisual e Incentivo ao desporto limitadas a 6% do imposto.			
<b>6. Dedução do PRONAS/PCD</b>			<input type="text" value="15,08"/>
PRONAS/PCD – Programa Nacional de Apoio à Atenção e Saúde de Pessoa com Deficiência limitada a 1% do imposto.			
<b>7. Dedução do PRONON</b>			<input type="text" value="15,08"/>
PRONON – Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica limitada a 1% do imposto.			
<b>8. Imposto devido I (4-5-6-7)</b>			<b>1.387,55</b>
<b>9. Contribuição patronal Prev. Social emp. doméstico</b>			<input type="text" value="0,00"/>
Contribuição patronal à Previdência Social paga pelo empregador doméstico, limitada a R\$ 1.200,32 ou ao Imposto devido I (o que for menor)			
<b>10. Imposto devido II (8-9)</b>			<b>1.387,55</b>
<b>11. Alíquota efetiva - % 3,30 Percentual do imposto devido II sobre os rendimentos tributáveis.</b>			
Senhor contribuinte, apesar do seu rendimento estar na faixa de 15,00%, sua alíquota efetiva é de 3,30%			

Estas simulações foram realizadas para demonstrar como funcionam os dois tipos de deduções na renda tributável ou base de cálculo (simulação 1, gastos com educação), e no próprio valor do tributo (simulação 2, deduções de incentivo, etc). (SITE, Receita Federal, **Simulador**).

Deste modo, conclui-se que a dedução com os gastos com instrução e feita desta forma, simplesmente subtraindo-se o valor limite dado pela Lei 9.250 de dezembro de 1995 em seu 8º, II, 'b' que hoje é de R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos) do montante de renda disponível que o contribuinte adquire durante o ano fiscal.

#### 4.2 A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 4927

Em 25 de março de 2013, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) protocolou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) que recebeu o nº. 4927, visando declarar a inconstitucionalidade dos itens 7, 8 e 9 do inciso II do art. 8º da Lei Federal nº 9.250/95 (com redação da pela Lei nº 12.469/2011). O referido dispositivo legal determina:

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 ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de:

[...]

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) para o ano-calendário de 2014; (BRASIL, Lei nº 9.250/95, 2019).

A CFOAB defende que estes limites impostos pela Lei, são por demais reduzidos e por conta disso, ofendem diversos dispositivos constitucionais como o conceito de renda (art. 153, III), a capacidade contributiva (art. 145, § 1º), o direito a educação (art. 6º, *caput*, 23, V, 205, 208, 209 e 227) que, inclusive, a própria Constituição admite que não é garantido totalmente pelo Estado (art. 150, VI, c) a dignidade humana (art. 1º, III), dentre outros (STF 2013, ADI nº 4927, p. 2-3).

Destacam dois aspectos da ADI nº 4927 que merecem discussão: a insuficiência objetiva e a quantitativa dos limites de dedução. A primeira diz respeito a gastos e atividades que o legislador não levou em consideração no momento de determinar as deduções, tais como os gastos e atividades com material didático, aulas particulares, cursos pré-vestibular, etc. A segunda, a insuficiência quantitativa, é a que de fato é atacada pela ADI em análise e trata propriamente do valor do limite de dedução, claramente irrealista com as despesas com instrução. Esta insuficiência quantitativa é qualificada como uma conduta ativa do legislador, pois fixa um limite,

simbólico, e por isso, tem-se a inconstitucionalidade por ação (ato praticado pelo legislador) (STF 2013, ADI nº 4927, p. 3).

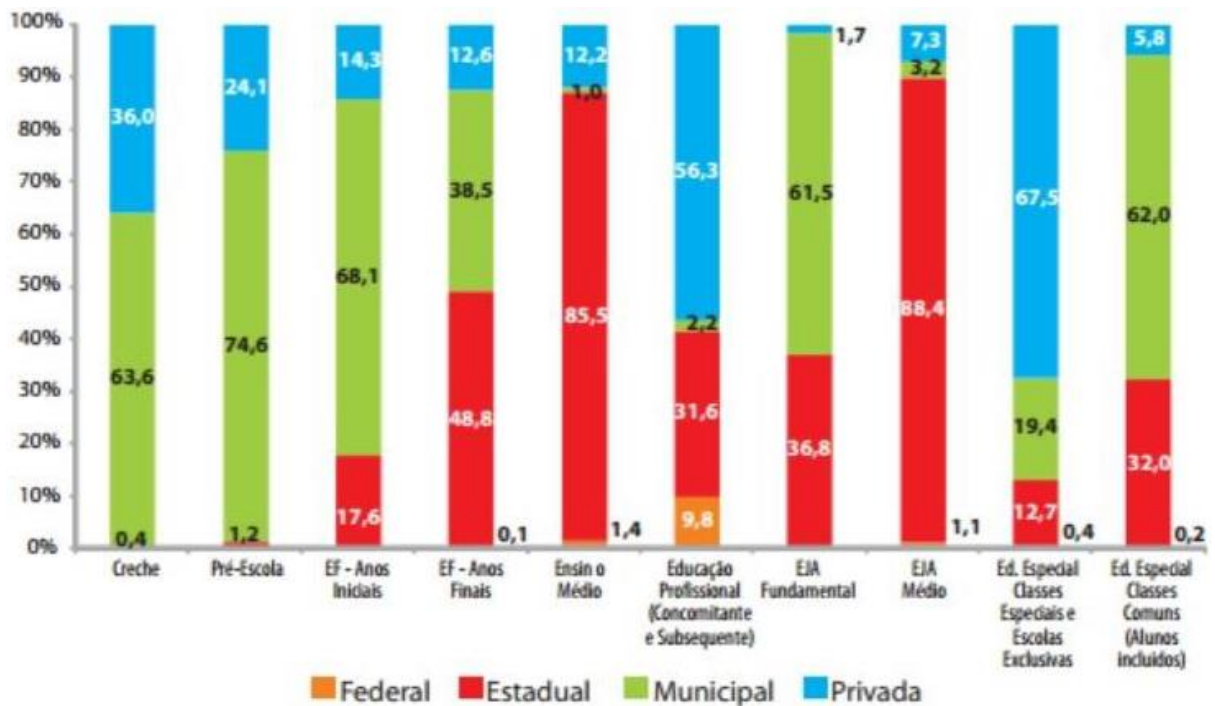
Luiz Guilhaer Marinoni conceitua a inconstitucionalidade por ação como aquela que ocorre após um comportamento ativo do Poder Público, que age ou edita normas sem a devida observância do texto constitucional, ofendendo assim os preceitos e os princípios contidos na Constituição. Classifica esta modalidade de inconstitucionalidade como uma forma “tradicional” de ocorrer, visto que o juiz vê a inconstitucionalidade no próprio produto do legislador (SARLET; MARINONI; MITIDIERO, 2016, p. 956-957).

A ADI evidencia também o fato de que não há consagrado o dever constitucional de limitar a dedutibilidade dos gastos com educação, sendo, portanto, a Constituição federal omissa quanto a este tópico. Em decorrência disso, alegam que “não existe imperativo lógico ou jurídico quanto a fixação de um limite de desconto das despesas com educação”, delimitando a discussão não a ponderação de o limite ser aceitável ou não, mas sim ao fato de que o limite aplicável atualmente é inconstitucional justamente pelo fato de não haver qualquer tipo de delimitação acerca do tema (STF 2013, ADI nº 4927, p. 5).

Fica evidenciado pela petição inicial da ADI que, mesmo com a grandiosa importância constitucional dada a educação e sendo o Estado também responsável por sua efetivação, o atual nível de qualidade do ensino público acarreta na grande quantidade de instituições educacionais privadas que o contribuinte é obrigado a ingressar (ou matricular seus dependentes), a fim de suprir uma deficiência originada pelo próprio Estado garantidor.

A CFOAB junta diversos dados que evidenciam a defasagem do ensino público, seja por sua baixa quantidade, como também por sua baixa qualidade. Surge então a faculdade dada pela Constituição à iniciativa privada para promover o ensino (art. 209, CF). Neste ponto, estão presentes na ADI em análise vários informativos levantados com objetivo de medir os gastos com instrução em seus variáveis níveis, em instituições privadas e em determinados cursos. Através destes dados, resta claro: “os custos anuais com a educação privada, em qualquer nível, situam-se muito além dos tetos de dedutibilidade estabelecidos na legislação do IRPF” (STF 2013, ADI nº 4927, p. 10-17).

Referente ao acesso, a ADI apresenta, dentre outros, os seguintes dados (STF 2013, ADI nº 4927, p. 11):



**Gráfico 3 – Distribuição Percentual da Matrícula na Educação Básica por Etapa de Ensino e Dependência Administrativa – Brasil – 2011**

Aqui são apresentados os percentuais de ingresso em escolas públicas ou privadas de cada um dos níveis escolares, concluindo-se que, na educação básica, a instrução em escolas privadas é uma exceção, tendo em vista que a oferta pública é maior. Porém, para o nível superior, a iniciativa privada supera em muito a disponibilidade dada pelo Poder Público.

No tocante a qualidade, a ADI traz os seguintes dados (STF 2013, ADI nº 4927, p. 12-13):



### Anos Iniciais do Ensino Fundamental

	IDEB Observado				Metas				
	2005	2007	2009	2011	2007	2009	2011	2013	2021
<b>Total</b>	3.8	4.2	4.6	5.0	3.9	4.2	4.6	4.9	6.0
<b>Dependência Administrativa</b>									
<b>Pública</b>	3.6	4.0	4.4	4.7	3.6	4.0	4.4	4.7	5.8
<b>Estadual</b>	3.9	4.3	4.9	5.1	4.0	4.3	4.7	5.0	6.1
<b>Municipal</b>	3.4	4.0	4.4	4.7	3.5	3.8	4.2	4.5	5.7
<b>Privada</b>	5.9	6.0	6.4	6.5	6.0	6.3	6.6	6.8	7.5

### Anos Finais do Ensino Fundamental

	IDEB Observado				Metas				
	2005	2007	2009	2011	2007	2009	2011	2013	2021
<b>Total</b>	3.5	3.8	4.0	4.1	3.5	3.7	3.9	4.4	5.5
<b>Dependência Administrativa</b>									
<b>Pública</b>	3.2	3.5	3.7	3.9	3.3	3.4	3.7	4.1	5.2
<b>Estadual</b>	3.3	3.6	3.8	3.9	3.3	3.5	3.8	4.2	5.3
<b>Municipal</b>	3.1	3.4	3.6	3.8	3.1	3.3	3.5	3.9	5.1
<b>Privada</b>	5.8	5.8	5.9	6.0	5.8	6.0	6.2	6.5	7.3

## Ensino Médio

	IDEB Observado				Metas				
	2005	2007	2009	2011	2007	2009	2011	2013	2021
<b>Total</b>	3.4	3.5	3.6	3.7	3.4	3.5	3.7	3.9	5.2
<b>Dependência Administrativa</b>									
<b>Pública</b>	3.1	3.2	3.4	3.4	3.1	3.2	3.4	3.6	4.9
<b>Estadual</b>	3.0	3.2	3.4	3.4	3.1	3.2	3.3	3.6	4.9
<b>Privada</b>	5.6	5.6	5.6	5.7	5.6	5.7	5.8	6.0	7.0

Estas estatísticas são relativas ao Índice de Desenvolvimento do Ensino Básico – IDEB. Aqui, a CFOAB procura mostrar que o nível de qualidade do ensino público é inferior ao ensino privado em diferentes níveis de ensino.

A ADI nº 4927/2013 levanta alguns pontos que demonstram a existência de falhas no sistema educacional originadas pela ineficiência do Poder Público em determinados aspectos e cria argumentos plausíveis para que os limites de dedução com gastos na educação do contribuinte sejam, se não erradicados, ampliados.

### 4.3 (IN)CONSTITUCIONALIDADE DOS LIMITES DE ABATIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA NOS GASTOS COM EDUCAÇÃO

Ao longo de todo o trabalho, restaram conceituados parte do sistema tributário nacional, seus princípios constitucionais norteadores e espécies tributárias, bem como os direitos e garantias fundamentais, sua origem, importância internacional e atual aplicação no ordenamento jurídico brasileiro. Este terceiro capítulo será destinado a analisar a inconstitucionalidade dos limites impostos por lei para dedução dos gastos com educação, bem como relacionar esta inconstitucionalidade com o princípio da capacidade contributiva, a dignidade da pessoa humana, a efetiva renda percebida pelo contribuinte, o princípio da igualdade material e da justiça tributária.

A renda, o acréscimo patrimonial percebido pelo contribuinte durante o ano fiscal, conforme conceituado no primeiro capítulo, está diretamente ligada a

ideia da capacidade contributiva do sujeito passivo, de forma que, somente haverá certeza de quais foram os acréscimos patrimoniais quando for permitido a dedução de despesas realizadas pelo contribuinte e indispensáveis à sua sobrevivência e manutenção, bem como de seus dependentes. Isto por que, as despesas decorrentes da manutenção da dignidade humana do contribuinte e de sua família devem ser excluídas da tributação. “Preservar a dignidade humana e a existência da família implica não as destruir por meio da tributação” (ÁVILA, 2011, p. 17).

O princípio da capacidade contributiva determina que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (art. 145, §1º CF). Este princípio está estritamente ligado com o da dignidade da pessoa humana, pelo simples fato de que, em determinados casos, onde o contribuinte vê-se obrigado a despendar parte do dinheiro destinado ao seu bem estar e desenvolvimento para o pagamento de impostos.

Assim, é necessário que os gastos realizados para suprir um direito fundamental social (segunda geração), tal como as despesas com a manutenção da saúde e educação, sejam passíveis de dedução das rendas auferidas. Só assim é possível verificar a renda tributável e, portanto, passível de incidência do imposto de renda.

Neste sentido, entende-se que o pagamento do imposto não deve ter como “objeto de cobrança” os valores que o contribuinte utilizaria para prover sua própria subsistência e de seus dependentes. Assim, tem-se que as despesas do mínimo vital devem diminuir a base de cálculo do tributo (TIPKE e LANG, 2008, p. 463-464).

De igual modo, Ricardo Lobo Torres ao analisar este “mínimo vital” ensina que:

[...] carece o mínimo existencial de conteúdo específico. Abrange qualquer direito, ainda que originalmente não-fundamental (direito à saúde, à alimentação, etc.), considerando em sua dimensão essencial e inalienável. Não é imensurável, por envolver mais os aspectos de qualidade que de quantidade, o que torna difícil estimá-lo, em sua região periférica, do máximo de utilidade (maximum welfare, Nutzenmaximierung), que é princípio ligado à idéia de justiça e de redistribuição da riqueza social. (TORRES, 1999, p. 164-165).

Complementando o pensamento do autor acima e relacionando-o ao princípio da capacidade contributiva:

“A capacidade contributiva só começa a contar a partir desses mínimos, ou seja a partir do que cada pessoa ou conjunto de pessoas precisa para sua existência física (alimentação, vestuário e habitação) e existência humana (instrução e educação), enquanto pressupostos respectivamente do direito à vida e a uma vida minimamente digna como ser humano, o que, ao fim e ao cabo, é uma expressão da idéia *primum vivere, deinde tributum solvere*”. (NABAIS, 2004, p. 465).

Os direitos fundamentais de segunda geração, que incluem o direito a educação, são importantes fontes para concretização da igualdade material, tendo em vista que promovendo os Direitos Sociais, dando condições igualitárias e oportunidades em mesma medida, chegaremos a realização da igualdade material (tratar os desiguais na medida de sua desigualdade, a fim de lhes assegurar condições igualitárias). Neste sentido, José Afonso da Silva (2010, p. 285 e 286) entende:

O princípio da igualdade insculpido no artigo 5º da Constituição Federal deve permear a interpretação e concretização de todos os direitos fundamentais sociais, dentre eles, o direito à educação. Por ser um direito social, tende a realizar a equalização de situações sociais desiguais, ligando-se, assim, ao direito à igualdade material, o que, por sua vez proporciona condição mais compatível com o exercício efetivo da liberdade.

Por tudo que já foi visto, pode-se dizer que a capacidade contributiva se faz um importante instrumento para realização da igualdade, a partir do momento em que determina um abatimento nas despesas inerentes a manutenção da vida digna do contribuinte e seus dependentes. Tem-se que os princípios fundamentais previstos na Carta Magna (os que garantem a dignidade humana) só serão alcançados mediante uma tributação que seja dividida proporcionalmente levando-se em consideração a capacidade contributiva do sujeito passivo, sabendo que se isso não ocorrer, ao invés de diminuir as desigualdades sociais, estas só aumentarão e a miséria continuará aviltando a dignidade humana (BUFFON, 2009, p. 175).

Tratando especificamente sobre o direito a educação e os limites de dedução no IRPF, alguns autores mostram-se adeptos a declaração de inconstitucionalidade. Hugo de Brito Machado (2009, p. 89), por exemplo, defende a esta inconstitucionalidade por três motivos: 1) não é o caso de incentivo fiscal e sim

de limitação da competência tributária, a partir do momento que o imposto recai sobre a renda, e não o consumo (despesas com instrução); 2) admitir a exclusão ou limitação das deduções implica, na prática, a admitir um imposto sobre os gastos com educação, deixando ainda mais evidente o absurdo da limitação e; 3) mesmo que fosse considerada como incentivo fiscal, o texto constitucional proíbe o legislador de excluir ou limitar esse direito sem confrontar a Constituição.

Acerca do mesmo tema, Carlos Leonetti (2003, p. 194) aduz:

“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. Dessarte, os gastos com instrução também se incluem entre aqueles necessários e involuntários e que beneficiam não apenas o contribuinte e/ou seus dependentes, mas a comunidade em geral. (...) 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.”

Num sistema que não permite acesso de todos à educação e quando o permite, o faz com uma educação de baixa qualidade, o Estado passa a ter responsabilidade e o que seria justo é permitir que, os contribuintes que tiveram gastos com uma coisa que deveria ser provida pelo Estado, tenham o direito ao abatimento destes gastos, sem limites, da base de cálculo do IRPF.

Ao limitar as deduções das despesas com instrução, a legislação está fazendo valer a atual tributação sobre o consumo do contribuinte e não sobre sua renda, ofendendo o princípio da capacidade contributiva e em decorrência desta ofensa, gerando a inconstitucionalidade da Lei.

De suma importância frisar o pensamento de Clair Maria Hickmann (2007, s/p.) sobre a tributação do consumo (cabendo ao presente trabalho por tratar de um consumo do contribuinte para ter acesso à educação de qualidade):

Mas não basta o Estado arrecadar tributos, é necessário cobra-los do cidadão que tem capacidade contributiva. Caso contrário, o sistema tributário acaba sendo um Robin Hood às avessas, pois os tributos sobre o consumo oneram principalmente a classe de renda mais baixa, concentrando renda. O inverso ocorre quando a opção é por um sistema tributário progressivo, taxando mais o patrimônio e a renda

Temos então que a dedução inconstitucional dos gastos com educação da base de cálculo do IRPF não é uma mero favor fiscal, estando por isso sujeito a livre vontade do legislador, mas sim uma consequência direta do texto constitucional

no que diz respeito a: 1) o conceito de renda, que para as pessoas físicas representa o valor disponível após o abatimento de despesas essenciais à existência digna do contribuinte e seus dependentes (art. 153, III); 2) capacidade contributiva, que só irá existir após a realização do mínimo vital (art. 145, § 1º); o não confisco, que proíbe o Estado de tomar os valores utilizados para realização do mínimo existencial (art. 150, IV); o direito fundamental a educação em todos os seus níveis (arts. 6º, caput, 23, V, 205, 208, 209 e 227) e; dignidade humana, a qual a educação ajuda a promover (art. 1º, III) (STF 2013, ADI nº 4927, p. 20-21).

Como é possível observar, no Brasil, os limites de dedução dos gastos com instrução configuram-se como clara violação ao Princípio da Capacidade Contributiva pelo fato de não serem garantidos plenamente os direitos fundamentais de segunda geração, em específico o direito a educação.

Embora a igualdade fosse alcançada “tratando os desiguais na medida de sua desigualdade”, é fácil perceber que não é o que ocorre hoje. A atual tributação sobre os gastos ou consumo, acaba por distanciar ainda mais os polos sociais (ricos e pobres). Embora todos tenham garantidos na Constituição seus direitos sociais, em um Estado que não cumpre com esta obrigação, pessoas com menor poder aquisitivo que precisam matricular seus filhos em instituições de ensino privadas em decorrência de uma deficiência do Estado, vêm o método tributário empregado atualmente como um severo “empecilho” numa qualidade de vida saudável. Este é o motivo pelo qual se realiza a presente pesquisa: consta expressamente anotado na Lei Maior do País o direito a igualdade, porém pouco se faz para que ela seja efetivada.

## 5 CONCLUSÃO

Os Direitos e Garantias Fundamentais de segunda geração são aqueles relacionados com os direitos sociais, econômicos e culturais, a fim de proteger a igualdade material. São, na verdade, deveres do Estado para com a sua população.

São direitos sociais aqueles previstos no artigo 6º da Constituição da República Federativa do Brasil, quais sejam 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.

Dentre os impostos da competência tributária da União, nos termos do artigo 153, inciso III, da CRFB, está o imposto sobre a renda, o qual tem como fato gerador auferir “renda e proventos de qualquer natureza”, incidindo sobre acréscimos patrimoniais, riquezas novas dum dado período.

Comina o diploma constitucional que os tributos deverão observar o Princípio da Capacidade Contributiva, consubstanciado na regra de que a tributação deva ser graduada de acordo com a aptidão econômica do contribuinte.

Para que seja possível verificar a renda passível de tributação via imposto federal é imprescindível que das entradas financeiras ocorridas no patrimônio do contribuinte sejam permitidas deduções das despesas indispensáveis a sobrevivência do contribuinte e de sua família.

São direitos fundamentais sociais de segunda geração a educação e saúde, os quais são deveres do Estado. Desta forma, quando o contribuinte tem despesas na efetivação destes direitos, deve a legislação do imposto sobre renda permitir que as mesmas sejam descontadas dos ingressos para que seja possível a tributação de forma a observar o Princípio da Capacidade Contributiva.

Ocorre que na legislação brasileira há limitações para a dedução dos gastos com educação e saúde, as quais ofendem o cumprimento dos direitos fundamentais de segunda geração pelo Estado.

No caso da educação, na medida em que impõe a legislação uma limitação para as deduções decorrentes das despesas com instrução, ocorre a tributação das despesas (renda consumida) do contribuinte e não de suas rendas, gerando assim inconstitucionalidade da lei por ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Os gastos com instrução não geram renda e, por isso, não podem ser tidos como sinais de riqueza.

Ainda que a legislação permita um certo abatimento destes gastos os mesmos referem-se apenas aos valores relativos às mensalidades ou anualidades, quando na verdade deveria ser permitida a dedução de todos os gastos com educação, quais sejam: valores das mensalidades, gastos com aquisição de livros, material escolar, uniforme, cursos de informática, idiomas e cursos preparatórios para concursos e vestibular, etc.

Ora, a educação é direito básico de todos e dever do Estado. Se o sistema não permite o acesso de todos à educação, o Estado tem responsabilidade e o mínimo que se pode permitir é que quem teve gastos com o que deveria ser custeado pelo Estado, tenha o direito ao abatimento dessas despesas, sem limites, da base de cálculo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

Ademais há que se ponderar que as importâncias passíveis de dedução com instrução estão completamente fora da realidade, sendo extremamente baixas, configuram-se como irrisórias, face os gastos habituais num estabelecimento de ensino de nível. Deste modo, fere-se o princípio da Capacidade Contributiva, motivo pelo qual foi proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) que recebeu o nº. 4927, visando declarar a inconstitucionalidade dos itens 7, 8 e 9 do inciso II do art. 8º da Lei Federal nº 9.250/95 (com redação da pela Lei nº 12.469/2011), ou seja, os limites para dedução dos gastos com educação.



## REFERÊNCIAS

ABU-DUHOU, Ibsam. **Uma Gestão Mais Autônoma Nas Escolas**. Brasília, Ed. UNESC, 2002.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo, Ed. Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. 13ª tir. São Paulo, Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo, Ed. Saraiva, 2011.

\_\_\_\_\_. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo, Saraiva, 2008.

BIANCO, João Francisco. **Transparência Fiscal Internacional**. São Paulo. Ed. Dialética, 2007.

BOBBIO, Norberto. **La Certeza Del Diritto É Um Mito?** In: Revista Internazionale di Filosofia Del Diritto, 1951. Disponível em:  
<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47413>> Acesso em: 05 de junho de 2019.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo. Ed. Malheiros, 2001.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. rev. Atual. São Paulo: Malheiros, 1999.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre, Livraria do Advogado. 2009.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em: 05 de junho de 2019.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Brasília. DF: Senado, 1988. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)> Acesso em: 05 de junho de 2019.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 591 de julho de 1992**. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/d0591.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0591.htm)> Acesso em: 05 de junho de 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.357 de julho de 1964.** Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4357.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4357.htm)> Acesso em: 05 de junho de 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.250 de dezembro de 1995.** Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9250.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9250.htm)> Acesso em: 05 de junho de 2019.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 4927.** Relator Atual: Ministra Rosa Weber. Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4384177>> Acesso em: 05 de junho de 2019.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Aspectos de Teoria Geral dos Direitos Fundamentais.** In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Marins; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica Constitucional e Direitos Fundamentais.* 1ª ed., 2ª tir. Brasília: Brasília Jurídica, 2002.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira; **Curso de Direito Constitucional.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e Políticas Públicas.** São Paulo. Ed. Saraiva, 2002.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** São Paulo, Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo, Ed. Saraiva, 2013.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário.** São Paulo, Ed. Atlas S.A, 1990.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ética: direito, moral e religião no mundo moderno.** São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

CONTI, José Mauricio. **Sistema Constitucional Tributário.** São Paulo, Ed. Oliveira Mendes, 1997.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva.** 3.ed. atual., rev. e ampliada. São Paulo, Malheiros, 2003.

DIMOULIS, Dimitri. **Manual de Introdução ao Estudo do Direito.** São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 2007.

FACHIN, Luiz Edson e RUZYK, Carlos Eduardo Pianovski. **Direitos Fundamentais, Dignidade da Pessoa Humana e o Novo Código Civil:** uma análise crítica. In: *Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado.* Porto Alegre. Ed. Livraria do Advogado, 2006.

FARIAS, Edilson Pereira de. **Colisão de Direitos**: a honra, a intimidade, a vida privada e a imagem versus a liberdade de expressão e informação. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1996.

FLOH, Fabio. **Direito Internacional Contemporâneo**: elementos para a configuração de um direito internacional na ordem internacional neo-vestfaliana. p. 219-235. In: CASELLA, Paulo Borba; et ali (coords.). **Direito internacional, humanismo e globalidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, Orlando. **Contratos**. São Paulo, Ed. Forense, 1987.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto Sobre a Renda** – pressupostos constitucionais. São Paulo. Ed. Malheiros, 1997.

GORCZEVSKI, Clovis. **Direitos Humanos, Educação e Cidadania**: conhecer, educar, praticar. Rio Grande do Sul, Ed. EDUNISC, 2009.

GUERRA, Bernardo Pereira de Lucena Rodrigues. **Direito internacional dos direitos humanos**: nova mentalidade emergente pós-1945. Apresentação de Flávia Piovesan. 1ª ed, 2006, 2ª tiragem. Curitiba. Ed. Juruá, 2007.

GUERRA, Sidney. **Direito Internacional dos Direitos Humanos**. São Paulo, Ed. Saraiva. 2011.

HICKMANN, Clair. **Quando os pobres pagam pelos ricos**. Le monde diplomatique Brasil. Ponto de vista. Publicado em 11 de setembro de 2007. Disponível em < <https://diplomatique.org.br/quando-os-pobres-pagam-pelos-ricos/>>. Acesso em 07.06.2019.

LEAL, Victor Nunes. **Problemas de Direito Público**. Rio de Janeiro, Companhia Ed. Forense, 1960.

LEONETTI, Carlos. **O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil**. Barueri, Editora Manole, 2003.

LIBERATI, Wilson Donizeti. **Conteúdo material do direito a educação escolar**. In: LIBERATI, Wilson Donizeti. **Direito à educação: uma questão de justiça**. São Paulo, Ed. Malheiros, 2004.

LIMA, Maria Cristina de Brito. **A educação como direito fundamental**. Rio de Janeiro. Ed. Lumen Juris, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. rev., atual. E ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Gastos com educação e imposto de renda**. Revista dialética de direito tributário, São Paulo, n.165, 2009. Disponível em < <https://www.fnac.com.br/inativo-7287359771413709651/p>>. Acesso em 07 junho de 2019.

MAILLART, Adriana Silva. **Comentários ao Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais**. São Paulo, Ed. Clássica, 2013.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Direito Internacional: tratados e direitos humanos fundamentais na ordem jurídica brasileira**. Rio de Janeiro. Ed. América Jurídica, 2001.

MIRANDA, Jorge. **A Constituição de 1976: formação, estrutura, princípios fundamentais**. Lisboa. Livraria Petrony, 1978.

MONTESQUIEU, Charles Louis. **Do Espírito das Leis**. São Paulo: Martin Claret, 2002.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2004.

PISÓN, José Martínez de. **El Derecho a La educación y La libertad de enseñanza**. Madrid: Dykinson, 2003.

ROUSSEAU, Jean Jacques. **Emílio ou Da Educação**. Tradução de Sérgio Milliet. 3ª ed. Rio de Janeiro. Ed. Bertrand Brasil, 1995.

SANCHIS, Prieto de. **Estúdios Sobre Derechos Fundamentales**. Madrid: Ed. Debate, 1994.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre. Ed. Livraria do Advogado, 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz; MITIDIERO, Daniel; **Curso de Direito Constitucional - 5ª Ed.** Revista e atualizada, São Paulo, Saraiva, 2016.

SARMENTO, Daniel. **A Ponderação de Interesses na Constituição Federal**. Rio de Janeiro. Ed. Lumen Iuris, 2000.

SAVIANI, Demerval. **O Legado Educacional do Regime Militar**. Caderno CEDES [online]. Vol. 28, n.76. São Paulo, Ed. Campinas, 2008.

SCHULTZ, Theodore. **O Valor Econômico da Educação**. 2.ed. Rio de Janeiro, Zahar Editores, 1973.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 18ª ed. São Paulo. Ed. Malheiros, 2000.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo. Ed. Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 36<sup>o</sup>. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

SITE, Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>> Acesso em: 05 de junho de 2019.

\_\_\_\_\_. **Simulador**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATRJO/Simulador/simulador.asp?tipo=Simulador=A>> Acesso em: 05 de junho de 2019.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre, Sérgio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo, Ed. RT, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro, Ed. Renovar, 2004.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Volume III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TRINDADE, Antônio Augusto Cançado. **A Proteção Internacional dos Direitos Humanos e o Brasil**. 2<sup>a</sup> ed. Brasília Jurídica: Editora Universidade de Brasília, 2000.

UCKMAR Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros Editora. 1999.

XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**. São Paulo, Ed. RT, 1978.

WOLKMER, Antônio Carlos. **Introdução aos Fundamentos de uma Teoria Geral dos 'Novos' Direitos**. In: Antônio Carlos Wolkmer; José Rubens Morato Leite (organizadores). Os 'Novos' Direitos no Brasil, natureza e perspectivas. São Paulo, Ed. Saraiva, 2003.

**ANEXO A – PETIÇÃO INICIAL DA AÇÃO DIRETA DE  
INCONSTITUCIONALIDADE Nº 4927**