

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
GRADUAÇÃO EM DIREITO

PEDRO DINIZ COSTA

**APONTAMENTOS SOBRE A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DOS LIMITES
DAS DEDUÇÕES AO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA
COM GASTOS DE EDUCAÇÃO**

BRASÍLIA – DF

2014

PEDRO DINIZ COSTA

**APONTAMENTOS SOBRE A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DOS LIMITES
DAS DEDUÇÕES AO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA
COM GASTOS DE EDUCAÇÃO**

Monografia apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade de Brasília como
requisito parcial para a obtenção do Título de
Graduação em Direito sob a orientação do
Professor Mestre Guilherme Pereira Dolabella
Bicalho

BRASÍLIA – DF

2014

Monografia apresentada como requisito necessário para obtenção título de Bacharel em Direito.

NOME DO ALUNO

Monografia apresentada em ____/____/____

Orientador Professor Mestre Guilherme Pereira Dolabella Bicalho

1º Examinador Professor Doutor Valcir Gassen

2º Examinador Mestrando Pedro Júlio Sales D'Araújo

Coordenador Professor Mamede Said Maia Filho

"Educai as crianças e não será preciso punir os homens"

Pitágoras

Resumo

O acesso à educação é um direito fundamental e qualquer entrave ou dificuldade que se oponha ao exercício deste direito está em desconformidade com a Carta Magna de 1988. A Lei Federal 9.250/95 trata sobre as deduções sobre o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e limitações a estas deduções. Estas deduções limitadas são incompatíveis com mandamentos constitucionais tais como a própria noção de renda tributável e com o exercício do direito fundamental à liberdade de expressão. Por outro lado temos que a remoção destes limites dedutíveis levaria a um rombo na arrecadação de impostos por parte do Estado e isto traria consequências desastrosas, inclusive no que tange a proporcionar acesso à educação pública e gratuita para a grande massa de alunos brasileiros. Este trabalho tem por objetivo analisar a própria ADI 4927, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e discutir sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade das deduções previstas nos artigos da Lei 9.250/95. Serão apresentadas as justificativas possíveis para a remoção dos limites dedutíveis assim como também analisaremos os posicionamentos acerca da constitucionalidade destes tetos de dedutibilidade. A inserção no mercado de trabalho depende de uma sólida base educacional e a construção desta base educacional só é possível com o estímulo governamental devido, fazendo com que as pessoas se sintam mais livres na busca por aprimoramentos acadêmicos. Apesar de que a eliminação dos limites dedutíveis possa ser vista como uma atitude elitista por parte dos opositores a esta ideia impossível não vislumbrarmos os benefícios que esta eliminação poderia gerar.

Palavras-chave: Deduções no Imposto de Renda com Gastos em Educação. Inconstitucionalidade. Direito de Acesso à Educação. Limites Dedutíveis. Núcleo Mínimo Existencial.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	APONTAMENTOS ACERCA DA INCONSTITUCIONALIDADE DOS LIMITES DEDUTÍVEIS	9
2.1	DAS INSUFICIÊNCIAS DOS TIPOS DE GASTOS ESPECIFICADOS NA ALÍNEA “B” DO DISPOSITIVO QUESTIONADO.....	10
2.2	INCONSTITUCIONALIDADE DO ATO NORMATIVO EM FACE DO CONCEITO DE RENDA	12
2.3	DO DIREITO FUNDAMENTAL À EDUCAÇÃO.....	16
2.4	DA OFENSA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA ISONOMIA	20
2.5	DA OFENSA AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO	24
2.6	SOBRE A NÃO ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR.....	27
3	A CONSTITUCIONALIDADE DOS LIMITES DEDUTÍVEIS E A IMPOSSIBILIDADE DE SUA REMOÇÃO.	31
3.1	NÃO HÁ OFENSA ALGUMA AO DIREITO FUNDAMENTAL À EDUCAÇÃO	31
3.2	DA IMPOSSIBILIDADE DO JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR	34
3.3	REDUÇÃO DE RECEITAS	36
3.4	O INEVITÁVEL CUNHO ELITISTA DA ELIMINAÇÃO DOS TETOS DEDUTÍVEIS	39
4.	CONCLUSÃO	41
	REFERÊNCIAS	44
	ANEXOS	48

1 INTRODUÇÃO

Todos os anos o cidadão brasileiro se depara com a tarefa de realizar a declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF). Esta tarefa é complexa e de suma importância, tanto que há diversas leis e regras para organizarem e orientarem a pessoa física nesta etapa. Tais regras dizem respeito também àquelas parcelas do IRPF que não poderão ser alvo da cobrança ao contribuinte.

Mais precisamente alguns dispositivos da Lei Federal nº 9.250/95 serão o cerne da discussão, juntamente com a ADI 4927 de autoria do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, apresentada nesta monografia. Esta Lei Federal é a que estabelece alterações na legislação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas além de dar outras providências, como definir as parcelas que não deverão ser inseridas no montante a ser declarado e tributado a título de IPRF. Porém a Lei nº 9.250/95, além de definir parcelas que não serão alvo da contribuição, define também os limites aplicáveis a essas deduções.

O presente trabalho tem por finalidade discutir a constitucionalidade desses limites estabelecidos para as deduções com gastos em educação. Assim como também opor o direito à educação, como direito fundamental, a uma possível limitação do exercício deste direito tendo-se em vista que os gastos com educação só serão dedutíveis do IPRF caso respeitarem os limites trazidos pela Lei 9.250/95.

Serão analisados os motivos relevantes que levaram o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil a se manifestar pela improcedência de tais limites a estas deduções. A análise se dividirá em três partes principais:

- O capítulo 2 tratará sobre as possíveis inconstitucionalidades a respeito desta dedução limitada.
- O capítulo 3 procurara discutir argumentos contrários à tese de que tais limites devam ser declarados inconstitucionais.

- Já no capítulo 4 uma conclusão será apresentada a respeito do questionamento sobre a constitucionalidade das limitações dos limites das deduções no Imposto de Renda com gastos em educação.

A importância do tema abordado neste trabalho reside no fato de que a instrução do cidadão hodierno, além de ser uma concretização do direito fundamental à liberdade de expressão e do próprio direito de acesso à educação é também uma etapa primordial para a inserção do indivíduo no mercado de trabalho. Tal inserção será a responsável por dar condições para que o trabalhador tenha acesso a serviços e à sua própria subsistência assim como também a da sua família.

Termino esta introdução apresentando as palavras de Anísio Teixeira sobre a relevância da educação e assim teremos uma ideia da necessidade de combatermos qualquer entrave que possa vir a limitar o acesso à educação: “Educar é crescer. E crescer é viver. Educação é, assim, vida no sentido mais autêntico da palavra.”¹

¹ ARAÚJO, Liliam. " **Educar é crescer. E crescer é viver. Educação é assim, vida no sentido mais autêntico da palavra. "Anísio Teixeira" [Blog da Internet].** Citações Paradigmáticas. Bahia. 06 de jan. de 2002. Disponível em <<http://liliam12399.blogspot.com.br/2012/01/educar-e-crescere-crescer-e.html>>. Acesso em 21 de nov. de 2014.

2 APONTAMENTOS ACERCA DA INCONSTITUCIONALIDADE DOS LIMITES DEDUTÍVEIS

No ordenamento pátrio é a Lei Federal 9.250/95 que determina quais são e de quanto será o limite dedutível para o abatimento do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Acontece que tais limites são, em muitos dos casos, incompatíveis com a realidade dos gastos familiares nacionais como se pretenderá demonstrar nos tópicos seguintes. Como há esta disparidade entre a realidade e a letra da lei podemos vislumbrar um cenário onde ocorrem dificuldades para a concretização de direitos fundamentais (como o da educação) e de diversos outros princípios constitucionais como o conceito constitucional de renda.

Tendo em vista este cenário o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil entrou, no ano de 2013, com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade contra os dispositivos da Lei 9.250/95 que tratam especificamente dos gastos com instrução do contribuinte e de seus dependentes. São eles:

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) a partir do ano-calendário de 2014.

Através deste excerto podemos perceber que a base de cálculo será a junção dos rendimentos referidos no inciso “I” reduzidos dos gastos especificados no inciso “II”. É justamente sobre esta dedução que foi desenvolvida esta pesquisa para demonstrar os argumentos contrários e favoráveis à fixação destes limites de dedução. Ainda que se tratasse sobre benefícios fiscais (o que não é o caso, conforme será demonstrado mais adiante) é sabido que a sua concessão partiria de uma escolha política, mas nem sempre é admissível que tais escolhas políticas inovem no ordenamento jurídico ferindo outros princípios tidos como basilares. Nos tópicos a seguir veremos mais sobre estes princípios e os argumentos que os defendem.

2.1 Das insuficiências dos tipos de gastos especificados na alínea “b” do dispositivo questionado

Cumpra primeiramente ressaltar pequenas questões relativas ao conteúdo material do artigo 8º da Lei 9.250/95. A alínea “b”, do inciso II do artigo 8º da lei em questão apresenta um rol de atividades voltadas à educação do cidadão que possibilitam a dedução de seus gastos. Ocorre que tal alínea apresenta, numa primeira vista, dois incômodos primordiais: um de natureza qualitativa e outro de natureza quantitativa.

A natureza qualitativa da alínea em questão diz respeito sobre quais tipos de gastos poderão compor aquele limite a título de gastos com educação. O incômodo gerado aqui é pelo fato de que a alínea não contempla inúmeras atividades essenciais à formação educacional do indivíduo. A título de exemplo podemos citar a aquisição de material didático e escolar. Citemos também a não contemplação de gastos com cursos preparatórios, seja para exames vestibulares ou concursos. Outro tipo de gasto importante que diz respeito à atualização profissional do cidadão seriam os cursos de idiomas que também não estão incluídos neste rol de despesas dedutíveis. Enfim, há vários gastos

que poderão se voltar à instrução do cidadão e que não estão contemplados no dispositivo. Sobre tais gastos podemos analisar o teor do artigo 92 da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014² que trata sobre as despesas que não poderão compor o limite dedutível da Lei 9.250/95 com gastos com educação.

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

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

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

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

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

V - o pagamento de aulas de idiomas estrangeiros;

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

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

VIII - o valor despendido para pagamento do crédito educativo.

A inadequação quantitativa da alínea “b” em questão diz respeito à própria inconstitucionalidade das limitações pois impede a dedução dos gastos com educação na sua quantidade integral. É sobre tal inadequação quantitativa que se desenvolveu este trabalho.

² BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014.** Dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. Publicada no DOU em 30 de out. de 2014.

2.2 Inconstitucionalidade do ato normativo em face do conceito de renda

A competência da União para instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza está inscrita na Constituição Federal, no seu artigo 153, inciso III. Não somente a CF/88 trata desta matéria, o Código Tributário Nacional(CTN) também se debruça sobre o conceito de renda e proventos quando explica o que é “renda” e o que significa “provento”. Interpretando-se os dois dispositivos temos que o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) deverá incidir apenas sobre a renda. Esta conclusão óbvia nos leva a outra questão: como poderei pagar um imposto que incide sobre a renda se eu usei esta renda para cobrir gastos com concretização de um direito fundamental? Seria isto uma situação em que, além de eu ter que arcar com contribuição sobre o fruto do meu trabalho (IRPF) eu teria que pagar também para poder exercer um direito inalienável meu?

A falta de uma definição legal satisfatória sobre qual é o real conceito de renda pede uma análise da doutrina relativa ao tema. Diversos autores tratam sobre o que seria um conceito de renda. Poderíamos citar a definição clássica de Antônio Carraza³ de que a renda é composta pelos ganhos econômicos depois de apurados as “entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo”. Porém, tal definição não presta ao objetivo deste tópico por trazer um conteúdo incompleto no que tange à definição de quais despesas deverão ser consideradas para a mensuração do montante da renda.

Luís Cesar Queiroz vai mais além, no sentido de defender que o acréscimo patrimonial (referido no artigo 43 do CTN) do conceito de renda compreende também os decréscimos patrimoniais decorrentes dos gastos “relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de

³ CARRAZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda – Perfil Constitucional e Temas Específicos**. São Paulo, Ed. Malheiros, 2005, p. 35-6.

sua família”⁴. Sendo assim, o conceito de renda deverá incluir não apenas os ganhos mas também os gastos desprovidos para a satisfação de necessidades fundamentais.

Em artigo à Revista da Procuradoria Geral do Rio de Janeiro⁵, Ricardo Lobo Torres associa o mínimo existencial às condições necessárias para o exercício da liberdade e que encerra tanto prestações positivas quanto negativas por parte do Estado (fazer e deixar de fazer). Esta última característica das prestações encerradas pelo mínimo existencial recebe o nome de *status negativus*, e encontra amplo espaço de atuação no campo do direito tributário. Exemplo disto são as imunidades no que diz respeito ao poder de tributar do Estado. Estas imunidades servem para proteger este mínimo existencial a fim de possibilitar que o indivíduo exerça atividades que garantam sua continuidade (sua existência).

O autor esclarece também que este mínimo existencial deverá ser de tal montante a permitir a autodeterminação do indivíduo e sua liberdade de ação sem qualquer constrangimento do Estado, muito embora reconheça que não há dicção legal sobre o conteúdo do mínimo existencial. Não há preenchimento de conteúdo mas há pistas, indicativos de quais tipos de direitos compõem este mínimo. Encontra-se estes direitos na própria legislação. Cita como exemplos a dedução dos gastos com saúde e a título de pensão alimentícia. Segundo Torres, a incidência de tributos sobre atividades desenvolvidas justamente para proporcionar a existência do indivíduo encerra este tal constrangimento à autodeterminação do indivíduo, portanto tornando a tributação ilegítima.

Ainda em Torres, temos que, como não existe a dicção legal sobre o que vem a ser este mínimo existencial ele deverá ser definido com auxílio de outros princípios como a dignidade humana. Também temos como auxiliares o ideal de liberdade, da igualdade, do devido processo legal, a Declaração dos Direitos Humanos e as imunidades e privilégios do cidadão.⁶Fácil conclusão é a de que,

⁴ QUEIROZ, Luis Cesar Souza. **Imposto sobre a Renda – Requisitos para uma Tributação Constitucional**. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 2003. p.239.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **O mínimo existencial e os direitos fundamentais**. Revista de Direito da Procuradoria Geral, nº 42, 1990, p. 70.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 36.

para Torres, as imunidades tributárias possuem a finalidade sempre de atender a quesitos que possibilitem a expressão da liberdade humana. Sendo assim, a presença de uma tributação em cima de gastos com educação pode ser vista como um embaraço na busca pela liberdade de expressão, logo ilegítima.

Para Hugo de Brito Machado⁷ não se pode exigir o pagamento de um imposto fora do seu âmbito de incidência. Isto nos leva a concluir que o fato de não sermos obrigados a pagar IRPF sobre gastos com educação ou saúde trata-se de uma limitação ao poder de tributar do Estado. Como não se pode pagar IRPF sobre gastos e sim apenas sobre as receitas não faria sentido limitarmos as parcelas dedutíveis destes gastos pois então o cidadão que gastar além daquele limite previsto estaria pagando IRPF fora do âmbito de incidência.

Isto não significa que não devemos mais pagar IRPF já que usaremos a nossa renda para cobrir diversos gastos necessários à nossa subsistência. Tampouco quer dizer que devemos conferir ao contribuinte o direito de deduzir despesas de forma ilimitada. O que se quer aqui é o reconhecimento de que, uma vez concedida a limitação ao poder de tributar, conferida pela isenção de contribuição com IRPF relativos a gastos educacionais não faz sentido limitar as deduções destes gastos pois o IRPF incidiria sobre a parcela restante.

Também a respeito do conceito de renda podemos destacar a conclusão de que o próprio legislador reconhece um núcleo mínimo presente na renda do cidadão que é estritamente necessário à manutenção da qualidade de vida daquela pessoa. Estamos falando aqui do chamado mínimo existencial. Segundo Suélen Pereira Coutinho, advogada e estudiosa do tema, o mínimo existencial pode ser definido por um “direito que visa garantir condições mínimas de existência humana digna”⁸ e tais condições se referem a prestações positivas por parte do Estado. São prestações positivas pois obrigam o Estado a adotar determinadas práticas que visam a garantir esta existência humana digna. Afinal de contas, foi para melhorar as suas condições

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Gastos com educação e imposto de renda**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 165, jun.2009.

⁸ NASCIMENTO, Suélen Pereira Coutinho do. **Mínimo Legal x Reserva do Possível**. In: JusBrasil, São Paulo, nov. de 2013. Disponível em <<http://antoniopires.jusbrasil.com.br/artigos/121940660/minimo-existencial-x-reserva-do-possivel>>. Acesso em 21 de nov. de 2014.

de sobrevivência que os seres humanos se organizaram em comunidades, portanto não faria sentido o cidadão se sujeitar ao julgo de uma organização Estatal sem que recebesse um mínimo necessário à sua própria sobrevivência.

Ao conferir parcelas dedutíveis integralmente do IRPF o legislador pátrio está reconhecendo que tais parcelas são aquelas que compõem o mínimo existencial referido no parágrafo anterior. Por exemplo os gastos com saúde, ou mesmo os gastos tidos a título de pagamento da Pensão Alimentícia são dedutíveis integralmente do IRPF. Ao declarar que tais gastos formam um núcleo intocável pelo IRPF o legislador está conferindo importância máxima a estes gastos e os classificando como indispensáveis para a manutenção de uma vida digna. Podemos concluir livremente então que a parcela da renda dedicada aos gastos com saúde e com a Pensão Alimentícia compõem aquele núcleo do mínimo existencial, e por isso são de abatimento integral no IRPF.

Também sobre este mínimo existencial, podemos encontrar no trabalho de Klaus Tipke e Joachim Lang a posição de que o imposto não deverá incidir sobre parcelas destinadas a cobrir gastos com a busca pelo mínimo existencial:

Para o pagamento do imposto não é disponível o que o sujeito passivo precisa despende para sua própria subsistência ou para a subsistência de sua família... Por isso o mínimo vital e as obrigações de manutenção devem diminuir a base de cálculo.⁹

Ainda também podemos encontrar em Humberto Ávila a posição de que os gastos componentes do mínimo existencial não devem ser taxados pois estaríamos taxando o próprio direito à vida do cidadão. Em seu livro dedicado ao estudo do conceito de renda Ávila traz que as “despesas indispensáveis à manutenção da dignidade humana e da família devem ser excluídas da tributação” pois “preservar a dignidade humana e a existência da família implica não as destruir por meio da tributação”¹⁰

Ora, mas se o direito à subsistência daquele que recebe a Pensão Alimentícia e o direito à manutenção da saúde são reconhecidamente fundamentais (e por isso fazem parte do mínimo existencial e gozam de

⁹ TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Trad.: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008, p. 463-464.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 17.

dedutibilidade integral) o que dizer sobre o direito à educação? Não é o direito à educação também um direito fundamental? É sobre esse tema que trata o próximo tópico.

2.3 Do direito fundamental à educação

O reconhecimento da educação como direito fundamental está inserido no próprio texto da Constituição Federal. No artigo 6º a CF/88 indica que a educação é um direito social de todos. Mais adiante, no seu artigo 205º ela reforça esta posição ao declarar que a educação é um direito de todos e dever do Estado e da família.

Não apenas no texto da CF/88 encontramos o direito à educação, mas também o vemos na Declaração Universal dos Direitos do Homem. No seu artigo 26º podemos encontrar o seguinte: “I) Todo o homem tem direito à instrução. A instrução será gratuita, pelo menos nos graus elementares e fundamentais.”¹¹

Percebemos então a importância conferida ao direito à educação. A CF/88 explicita inclusive que o não cumprimento deste acesso ao direito à instrução é capaz de gerar responsabilização do gestor público.¹² Diante deste cenário temos então a educação erguida ao patamar de direito fundamental do cidadão e promotora da dignidade da pessoa humana.

Porém, é sabido que o Estado não consegue promover uma educação pública de qualidade. Isto é reconhecido até pela Constituição ao franquear à iniciativa privada a prerrogativa de fornecer instrução ao cidadão e garantir ao mesmo o poder de escolha entre a educação privada e a pública, conforme

¹¹ Na íntegra: I) Todo o homem tem direito à instrução. A instrução será gratuita, pelo menos nos graus elementares e fundamentais. A instrução elementar será obrigatória. A instrução técnico profissional será acessível a todos, bem como a instrução superior, esta baseada no mérito.

¹² Art. 208, inciso VII § 2º, *in verbis*, “O não oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente.”

ditame do seu artigo 209. Para embasar tal afirmação podemos citar o trabalho de Naércio Menezes Filho:

Sabemos que em muitos países, incluindo o Brasil, o sistema público de ensino tende a ter uma qualidade média baixa, insuficiente para formar os indivíduos para o mercado de trabalho, para o sucesso profissional e também pessoal. Por isso, surge o mercado privado de educação.¹³

Com o reconhecimento da fragilidade do Poder Estatal em termos de fornecimento de instrução satisfatória ao indivíduo podemos perceber que a busca por uma educação de qualidade, isto é, além daquela fornecida pelo próprio Estado ultrapassa o “mero capricho”. Em um mercado de trabalho cada vez mais competitivo a busca por uma educação de qualidade, em muitos dos casos, passa a se tornar imperativo para a concretização da dignidade humana.

Para termos uma ideia da necessidade de buscarmos (na rede privada) um ensino de maior qualidade podemos analisar um estudo publicado pelo Caderno de Educação do *Site Uol*¹⁴. Nesta reportagem do Caderno de Educação do *site “Uol”*, de acordo com o desempenho dos alunos no ENEM de 2011, dentre as dez melhores escolas apenas uma era pública. Também na mesma reportagem encontramos que a média aritmética das mensalidades destas 10 melhores escolas chegamos ao valor R\$ 1.366,30 (considerando o valor da mensalidade da escola pública como sendo zero por se referir a uma instituição de ensino gratuito).¹⁵ É de fácil percepção que estes valores, mesmo sendo apenas uma média entre as dez escolas mais bem posicionadas no ENEM de 2011 estão muito acima do teto permitido de dedução permitido pela Lei 9.250/95.

¹³ FILHO, Naércio Menezes e NUÑEZ, Diana Fekete. Estimando os gastos privados com educação no Brasil. **Centro de Políticas Públicas/Instituto de Ensino e Pesquisa**. São Paulo. Disponível em <http://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2012/05/Gastos_privados_com_educacao_no_Brasil_0.pdf>. Acesso em 26.07.2014.

¹⁴ CAMPANERUT, Camila. Mensalidade das dez melhores escolas do Enem 2011 vai de R\$ 0,00 a R\$ 3.253,00. **UOL Educação**. São Paulo. 23 de nov. 2012. Disponível em: <<http://goo.gl/ollzXI>>, acesso em 27 jul. de 2014.

¹⁵ CAMPANERUT, Camila. Mensalidade das dez melhores escolas do Enem 2011 vai de R\$ 0,00 a R\$ 3.253,00. **UOL Educação**. São Paulo. 23 de nov. 2012. Disponível em: <<http://educacao.uol.com.br/noticias/2012/11/23/mensalidade-das-10-melhores-escolas-do-enem-2011-chegaar-3253.htm>>, acesso em 27 jul. de 2014.

De acordo com dados mais recentes divulgados pelo INEP (Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira), o Ideb¹⁶ (Índice de Desenvolvimento da Educação Básica) de 2013 mostra que ainda as escolas da rede privada possuem índices maiores que os apresentados pelas escolas públicas (muito embora as duas redes de ensino tenham apresentado crescimento igual em relação ao período 2011/2013)¹⁷.

Para reforçar este acesso à educação o legislador pátrio conferiu aos gastos com educação a possibilidade de serem deduzidos, dentro de certos limites, do IRPF. O problema ocorre que tais limites não expressam a realidade do cidadão brasileiro, por isso o desconforto gerado pela imposição destes limites. Basta observarmos o quanto pagava-se para estudar nas melhores escolas (frisa-se que são as melhores escolas, e não as mais caras, segundo a classificação no ENEM 2011) no ano de 2011. Embora os limites estabelecidos pelos dispositivos atacados pela ADI 4927 se refiram a anos posteriores a 2011 (ano base para o cálculo das médias de mensalidades escolares) podemos ter uma ideia da disparidade entre os valores da média das mensalidades com os valores possíveis de abatimento.

É claro que a Constituição prevê que o cidadão possua a faculdade de optar entre frequentar a rede privada ou pública de ensino. Mas basta lembrarmos a conclusão de Naércio Menezes Filho, já explicitada anteriormente, para vislumbrarmos a necessidade do mercado privado de ensino para o alcance do sucesso profissional e pessoal e a inserção no mercado do trabalho pelo cidadão. Não podemos nos esquecer também de que a CF/88, no inciso I do seu artigo 208º confere *status* de direito subjetivo ao direito à educação.

¹⁶ O Ideb é um índice que permite avaliar de forma fácil o desempenho dos alunos e das escolas a partir de dois indicadores: fluxo escolar e as médias de desempenho nas avaliações realizadas pelo INEP. O indicador é calculado a partir dos dados sobre aprovação escolar, obtidos no Censo Escolar, e médias de desempenho nas avaliações do Inep obtidos pelo Sistema de Avaliação da Educação Básica – Saeb - (para as unidades da federação e para o nível de educação nacional) e a Prova Brasil (para os municípios). Para maiores informações consultar o sítio oficial do INEP, disponível em <<http://portal.inep.gov.br/web/por-tal-ideb/o-que-e-o-ideb>>. Acesso em 21 de nov. de 2014.

¹⁷ De acordo com os Resultados da Pesquisa do Ideb 2011/2013 e suas projeções para períodos futuros, ambos disponibilizados pelo Inep no sítio oficial <<http://ideb.inep.gov.br/resultado/>>. Nos Anexos I e II podemos verificar as tabelas encontradas e utilizadas como base para os dados aqui apresentados.

Como o direito à educação está inserido naquele núcleo mínimo existencial o seu fornecimento pelo Estado pressupõe uma atuação positiva por parte dele. Isto significa dizer que, quando o Estado não possa prover educação pública de qualidade para todos (muito embora isto seja um dever dele) ele deverá ao menos agir positivamente para incentivar a busca por aquele ensino de qualidade na rede privada de ensino. Conferir limitação ao abatimento dos gastos com educação é agir contra esta premissa de incentivo à busca pelo ensino de qualidade. Vale citar aqui a posição tomada pela Procuradora da Fazenda Nacional Maria Lúcia Inouye Shintate, em estudo direcionado a este tema das limitações das deduções, no sentido de que:

Por meio da técnica de abatimento, compensa-se aqueles que se utilizam da rede de ensino privado e, conseqüentemente, deixam de sobrecarregar o ensino público, desonerando-o e propiciando à Administração melhor alocação de recursos.¹⁸

Ora, já que o Estado falha em proporcionar educação pública de qualidade, fazendo com que ocorra a migração para o sistema particular de ensino, incentivar a busca pela rede privada seria a melhor opção. Seria a melhor opção pois estaria ele atuando positivamente na concretização do direito fundamental à educação e também estaria deixando de sobrecarregar o ensino público. O não incentivo através da imposição de limites dedutíveis vai contra todo este raciocínio de atuação positiva para a concretização do supracitado direito.

Ainda na seara do incentivo à busca do ensino em rede particular podemos perceber a ocorrência de um fenômeno curioso que vem ocorrendo nos últimos anos: a migração dos alunos para as escolas privadas. De acordo com dados do Censo Escolar¹⁹ houve uma queda de 5,8% no número de matrículas na rede pública e um acréscimo de 14% das matrículas em escolas particulares, levando-se em conta o período de 2010/2013. Esta tendência indica que mais e mais estudantes estão saindo da esfera educacional pública

¹⁸ SHINTATE, Maria Lúcia Inouye. **A inconstitucionalidade da limitação à dedução de despesas com educação da base de cálculo do imposto de renda**. Jus Navigandi, Teresina, ano 18, n. 3767, 24 out. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/25600>>. Acesso em: 19 nov. 2014.

¹⁹ VIEIRA, Leonardo. **Rede pública perde alunos para escolas privadas, segundo Censo**. O Globo. São Paulo. Fev. de 2014. Disponível em <[http://oglobo.globo.com/sociedade/educacao/rede-pública-perde-alunos-para-escolas-privadas-segundo-censo-11730917](http://oglobo.globo.com/sociedade/educacao/rede-publi-ca-perde-alunos-para-escolas-privadas-segundo-censo-11730917)>. Acesso em 19 de nov. de 2014.

e poderiam se beneficiar com a eliminação do teto dedutível em questão nesta monografia. Ignorar estes dados seriam ignorar a realidade social brasileira. O Direito, como uma ciência social aplicada, não pode se calar ante as mudanças no quadro fático nacional. Caso se cale, perderá a razão de ser.

Sobre o fenômeno da migração descrito acima podemos nos ater aos ensinamentos de Carlos Leonetti, que também considera que os gastos com educação de qualidade ultrapassam o patamar de “opção” e acaba se tornando um “gasto involuntário”, como se pode depreender do trecho abaixo²⁰:

Com efeito, grande parte da população se vê obrigada a utilizar os serviços de instituições de ensino privadas ... cujos custos via de regra consomem boa parte de seus rendimentos. Destarte, os gastos com instrução também se incluem entre aqueles necessários e involuntários...

De acordo com o §1º do artigo 5º da CF/88 “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”. Portanto, nada mais justo que lutarmos a favor da aplicação imediata do direito ao acesso à educação de qualidade. Embora devesse ser papel do Estado fornecer tal educação de qualidade não cabe aqui criticarmos as más escolhas políticas que impedem a concretização deste direito fundamental. Cabe aqui demonstrarmos que a política de “concessão” do “benefício fiscal” nos termos em que se encontra hoje vai contra os ditames da nossa Carta Magna.

2.4 Da ofensa ao princípio da capacidade contributiva e da isonomia

O princípio da capacidade contributiva fala sobre a previsão de graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte conforme ditame do artigo 145, §1º, da CF/88. Ou seja, quem pode contribuir

²⁰ LEONETTI, Carlos. **O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003, p. 194.

mais deverá contribuir mais. Nada mais é do que a aplicação prática do princípio da igualdade voltado ao campo tributário. Aqueles que tiverem maior possibilidade de ajudar no custeio das atividades estatais possuirá o encargo de contribuir com maior alíquota do que aquele que não possui as mesmas capacidades. Exemplo disto podem ser as alíquotas graduais do próprio Imposto de Renda incidentes sobre o salário do trabalhador.

Como o princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da igualdade é mais didática a sua análise em conjunto, no mesmo tópico. Trazendo a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva para o contexto desta discussão veremos como se dá seu desrespeito com a limitação dos gastos dedutíveis com educação.

Antes porém de adentrar na análise da ofensa ao princípio da capacidade contributiva se faz indispensável a diferenciação entre a capacidade contributiva objetiva e a capacidade contributiva subjetiva. Segundo Regina Helena Costa²¹ a capacidade contributiva objetiva baseia-se na manifestação de riqueza, ou seja, leva em conta os signos presuntivos de riqueza. A partir destes signos presume-se que o contribuinte (possuidor de tais signos) possui determinado grau de capacidade contributiva. Percebe-se então que a capacidade contributiva objetiva não se propõe a analisar as reais possibilidades de contribuição do sujeito pois baseia-se em uma dedução da sua aparente riqueza. Já a capacidade contributiva subjetiva traduz-se na aptidão para contribuição de determinada pessoa levando-se em conta as suas possibilidades econômicas reais. Tal distinção é pertinente pois a presente inconstitucionalidade se debruça sobre o aspecto subjetivo da capacidade contributiva, sobre a aptidão real de cada indivíduo de suportar um encargo.

Segundo o então desembargador federal Mairan Maia (em relatoria à ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE CÍVEL Nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP²²), a capacidade contributiva real do cidadão deverá ser

²¹COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, 1ª ed., Malheiros, São Paulo, 1993, p. 26

²²BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP**, do Órgão Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. São Paulo. Rel. Mairan Maia, julgamento em 28 de março de 2012, publicado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, Edição nº 57/2013 - São Paulo, segunda-feira, 01 de abril de 2013. Disponível em

medida sobre aquela parcela de renda que excede os gastos com despesas fundamentais à vida da pessoa. Podemos inferir de tal posição que a verdadeira capacidade contributiva do indivíduo não deverá ser aquela medida com base em sua renda ou com base na extensão do seu patrimônio, mas sim com base na renda que sobra após deduzidos todos os gastos necessários para a subsistência do cidadão como pessoa humana. Temos então mais um reforço no sentido de que a capacidade de pagar impostos deverá respeitar o conceito constitucional da renda e também aquele mínimo existencial.

A aptidão para suportar uma carga tributária de mesmo valor não será necessariamente a mesma caso duas pessoas decidam exercer o mesmo direito. Pensemos em dois exemplos:

- Exemplo 1: temos dois contribuintes ganhando o mesmo salário (logo, na mesma alíquota de imposto de renda) e estes dois contribuintes resolvem matricular seus dependentes em escolas distintas, com diferentes mensalidades. Agora imaginemos que um dos contribuintes consiga deduzir completamente os seus gastos com educação pois tais gastos conseguiram se enquadrar no limite imposto pela Lei 9.250/95 enquanto que o outro obteve gastos acima deste limite. Fácil concluir que o segundo contribuinte deverá arcar com uma parcela maior de IRPF do que o primeiro contribuinte (o que conseguiu respeitar as limitações).
- Analisando criticamente o caso acima podemos tirar algumas conclusões. Os dois contribuintes que possuem a mesma capacidade contributiva estão na mesma faixa salarial, mas sofrem consequências distintas pelo exercício do mesmo direito de busca educacional. Tudo bem que poderão contra-argumentar que estes dois contribuintes não estão em casos iguais pois não matricularam seus dependentes na mesma escola, mas para anular tal argumento basta pensarmos noutro exemplo. Exemplo 2: os dois contribuintes resolvem matricular seus dependentes na

mesma escola, só que agora pagam taxas distintas (seja porque seus filhos frequentam séries diferentes, seja porque um deles recebeu bolsa, etc.) e um dos dois conseguiu manter os gastos dentro daqueles limites enquanto o outro não conseguiu.

Agora temos duas pessoas com a mesma capacidade contributiva e exercendo de forma igual o mesmo direito à busca pela educação de qualidade (pois matricularam seus dependentes na mesma instituição de ensino) sendo tratadas de forma desigual pelas leis tributárias.

Destes exemplos concluímos que a Lei 9.250/95 é mais dura para com aqueles sujeitos que não conseguem respeitar os limites dedutíveis do que o é para com aqueles sujeitos que derem a sorte de manter os gastos com educação nos patamares arbitrados. Temos claras ofensas tanto ao princípio da capacidade contributiva (pois onera de forma desigual quem possui a mesma capacidade de contribuir) quanto ao princípio da isonomia (pois a Lei 9.250 traz benesses desiguais para pessoas em situações de igualdade).

O atual teto delimitado pela Lei 9.250 foi definido a partir da capacidade contributiva objetiva. Não é levado em consideração o real poder de contribuição das famílias para fins de tributação. É necessário a criação de novas alíquotas de forma a substituir a capacidade contributiva objetiva pela capacidade subjetiva na matriz tributária do IRPF em relação à dedução com gastos em educação. Tais alíquotas teriam por finalidade concretizar a justiça social no campo do Direito Tributário.

Para Regina Helena Costa²³, a capacidade de suportar a carga tributária do contribuinte que teve despesas com educação acima do teto restará diminuída em relação a outro que tenha aferido a mesma renda mas com tais despesas dentro do teto. Viola-se assim o princípio da isonomia. Também na mesma linha de raciocínio temos o já citado Carlos Leonetti (2003, p. 194) afirmando que “a capacidade contributiva do indivíduo depende dos montantes dos gastos com educação em que este incorre”. Para estes dois autores é

²³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

indissociável a relação entre a capacidade contributiva do cidadão e os gastos que ele depreende na busca pela educação.

Partindo deste ponto de vista a limitação ou a proibição da dedução integral das despesas com instrução para a base de cálculo do imposto de renda mostra-se igualmente incompatível com o sistema constitucional atual. Isto faz o tributo recair sobre o contribuinte sem que seja considerada sua situação concreta e particular. Esta situação se verifica pois o teto único para o abatimento parte do pressuposto de que as despesas seguirão uma faixa específica de gastos. Percebe-se que o abatimento, desta maneira, será ficto, não correspondendo ao verdadeiro valor gasto com educação, sendo que sobre este gasto não poderá incidir imposto algum pois tal gasto deverá se enquadrar na seara daqueles gastos indispensáveis para o ser humano. As ofensas se traduzem então tanto no fato de que não respeita a real capacidade de contribuir de cada família, quanto no fato de que um teto único parte do pressuposto de que os gastos com educação obedecem a uma faixa.

2.5 Da ofensa ao princípio do não confisco

A proibição de estabelecimento de impostos para fins de confisco encontra-se encartada no artigo 150, inciso IV da CF/88. Segundo conceituação de De Plácido e Silva, o princípio do não confisco é a proibição do ato “pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem”²⁴. Ou seja, apreende-se bens “em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca”²⁵. Por essa razão, reconhece Goldschmidt que tal apreensão de bens assume caráter repressivo ou de penalização por condutas indevidas praticadas por parte do cidadão. Para visualizarmos tal caráter punitivo basta olharmos para o parágrafo único do artigo 243 da CF/88 onde afirma-se que “todo e qualquer bem de valor

²⁴ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 14^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 199.

²⁵ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003, p.46.

econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será confiscado”.

Pois bem, trazendo o conceito de confisco para o Direito Tributário Rodrigo Aiache Cordeiro define o que vem a ser o princípio do não confisco como:

...a proibição do ato Estatal, em virtude de uma obrigação fiscal, pelo qual é injustamente transferida a totalidade ou parcela substancial da propriedade do contribuinte ao ente tributante, sem qualquer retribuição financeira ou econômica por tal ato.²⁶

É a proibição de qualquer atividade por parte do Estado, sob o âmbito do exercício da atividade fiscal, que possa levar:

[...] à injusta apropriação pelo Estado, no todo ou em parte, do patrimônio ou das rendas dos contribuintes, de forma a comprometer-lhes, em razão da insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou, também, a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.²⁷

Trazendo esta definição ao contexto da nossa discussão podemos afirmar então que qualquer apropriação por parte do Estado de parcelas da renda destinada a compor aquele núcleo mínimo existencial compreende em atividade injusta de confisco. Ora, sendo o direito à educação um direito fundamental, a apropriação das parcelas que ultrapassarem aqueles limites dedutíveis previstos na Lei 9.250/95 por parte do Estado a título de IRPF seria caracterizada então como tributação de natureza confiscatória.

Já restou devidamente demonstrado que os gastos com a educação deverão compor aquela parcela intangível da renda do cidadão. Caso tais gastos sejam além daquele limite dedutível teríamos então uma parcela intangível da renda da pessoa física indo compor aquela parte restante da renda sobre a qual o Estado arrecadará recursos a título de IRPF. Neste cenário, aproveitando-se das ideias de Rodrigo Cordeiro expressas acima, teríamos a apropriação por parte do Estado de parte da renda do contribuinte de forma a comprometer a busca por uma existência humana digna. A

²⁶ CORDEIRO, Rodrigo Aiache. O princípio do não confisco tributário. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, IX, n. 34, nov. de 2006. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1394>. Acesso em nov. 2014.

²⁷ Idem.

existência humana digna restaria comprometida pelo fato de que aquele cidadão poderá não ter mais condições de exercer a busca pelo direito à educação nos mesmos moldes que seria capaz de exercer caso fosse respeitado aquele núcleo mínimo da renda individual, núcleo este que também deverá abarcar os gastos com a educação.

Percebe-se então que o princípio do não confisco deve guardar íntima relação com o conceito constitucional de renda. Esta relação se dá no sentido de que a proibição do efeito confiscatório deverá recair também sobre todas aquelas parcelas reconhecidamente intangíveis dos ganhos mensais destinadas ao custeio de atividades minimamente exigíveis para a concretização de direitos fundamentais. Vale o mesmo dizer que, sendo o direito à educação um direito fundamental, então aquelas parcelas da renda destinadas à busca e à concretização de tal direito deverão estar protegidas da arrecadação tributária por fazerem parte do núcleo mínimo da renda referido nos tópicos anteriores.

Vale ainda relembrar aqui a conclusão que chegou o relator Mairan Maia na análise da ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE CÍVEL Nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP, já citada anteriormente:

A imposição de limites ao abatimento das quantias gastas pelos contribuintes com educação resulta na incidência de tributos sobre despesas de natureza essencial à sobrevivência do indivíduo ... e obstaculiza o exercício desse direito.

Resultando o tributo sobre parcela da renda destinada à cobertura de despesas de natureza essencial à existência do sujeito temos então violação ao princípio do não confisco tributário. Melhor compreensão se dá quando há a substituição do conceito de “sobrevivência” pelo de “existência”. Caso mantivéssemos apenas o conceito de sobrevivência daríamos a entender que aquele núcleo intangível do salário deveria se voltar apenas para cobrir despesas das quais o indivíduo morreria caso não tivesse suas necessidades atendidas. Este entendimento minimalista é errado pois o direito à vida digna não se resume apenas em garantir aquele resquício essencial para que o sujeito continue vivo, mas sim tal direito deverá abarcar condições para que o sujeito tenha possibilidades de se desenvolver e realizar a busca à felicidade.

2.6 Sobre a não atuação do Judiciário como legislador

Poder-se-ia argumentar contra a eliminação dos limites dedutíveis em questão por parte do Poder Judiciário que estaríamos diante de uma afronta à Separação dos Poderes. E é sobre a não violação à Separação de Poderes que este tópico é dedicado.

A Carta Política do Brasil conferiu ao Poder Legislativo a capacidade de criar as leis que regerão as relações do país e ao Poder Judiciário a tarefa de aferir e julgar as contendas jurídicas que surgirem durante a aplicação das leis criadas pelo Legislativo. Podemos concluir então que a função precípua do Legislativo é criar leis, inovando no ordenamento jurídico. Tal inovação poderá ser tanto negativa, retirando leis de circulação, quanto positiva ao criar novas leis para compor o corpo jurídico nacional.

Depreende-se do excerto acima que o Judiciário não poderá atuar de maneira a usurpar competência conferida ao Legislativo. Vale dizer que, durante a execução do ato de julgamento o Judiciário não poderá criar novas leis através dos seus atos, mas sim usar da sua competência para fazer cumprir as leis já existentes. Mas o que dizer então da declaração de inconstitucionalidade de uma lei? Ao dizer que uma lei é inconstitucional o Judiciário não estaria realizando aquela inovação negativa ao invalidar uma lei com uma sentença? A resposta para esta pergunta é negativa.

Como todos sabemos, o Legislativo deverá se submeter ao julgo da própria Constituição. Isto significa dizer que ele não poderá agir de forma livre ao executar sua função típica de criar novas leis, tal função deverá ser exercida dentro dos limites estabelecidos pela própria CF/88. Exemplo disto é a impossibilidade de que sejam apreciadas as criações de novas leis que atentem contra as famosas cláusulas pétreas. Nas palavras de Emerson

Garcia²⁸ as cláusulas pétreas funcionam como “naturais limitações que se espraiam sobre o legislador infraconstitucional, cujo espaço de conformação é necessariamente limitado pela Constituição”. Neste sentido podemos afirmar então que não pode o Legislativo exercer sua função de forma a limitar o alcance do direito fundamental à educação por estar ele inscrito naquele núcleo protetivo do §4 do artigo 60º da nossa CF/88.

Além do sistema limitador das cláusulas pétreas, a CF/88 previu também a aplicação de um Sistema de Freios e Contrapesos no qual cada um dos Poderes “independentes e harmônicos entre si”²⁹ possuem mecanismos para fiscalizar a atuação um do outro. Uma das formas utilizadas para a fiscalização da atividades do Legislativo é o controle de constitucionalidade das leis emanadas daquele Poder. Através deste controle de constitucionalidade o Judiciário poderá afastar a aplicação de uma lei que for criada contra os mandamentos da própria Constituição Federal.

No caso da Lei 9.250/95, o que está em contrariedade com a Constituição Federal é a presença de um limite dedutível para gastos com educação. Caso houvesse uma efetiva declaração de inconstitucionalidade destes limites o Judiciário deveria a afastar a aplicação da alínea “b”, do inciso II, do artigo 8º desta Lei. Ao fazer isto o Judiciário não estaria fazendo nada mais do que cumprir com seu papel institucional, o que seria muito diferente de usurpar a competência do Legislativo.

Podemos resumir a discussão sobre os limites da Lei 9.250/95 como um conflito entre as normas contidas no artigo 8º desta lei e os ditames contidos em outros artigos da Constituição Federal (como o artigo 6º que inclui a educação como direito social). Conflito este que deverá ser levado ao julgo do Poder Judiciário. Trata-se aqui de apresentar fatos que militam a favor do reconhecimento da inconstitucionalidade daquelas limitações e não de pedir ao Judiciário que conceda um benefício fiscal de dedução integral com os gastos com educação, tampouco se trata aqui de um pedido para que o Judiciário

²⁸GARCIA, Emerson. **O direito à educação e suas perspectivas de efetividade**. In MELLO, Cláudio Ari (coord.). *Os Desafios dos Direitos Sociais*. Revista do Ministério Público, nº. 56, set/dez. 2005. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

²⁹ Art. 2º, CF/88; *in verbis*: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.”

arbitre um valor que ele decidir conveniente para tomar o lugar daqueles concedidos pelo legislador ordinário. Caso fosse este o intuito estaríamos diante de uma outra violação a um princípio basilar (Princípio da Separação dos Poderes) tão horrenda quanto a que se pretende combater aqui.

Sólida é a conclusão de Maria Lúcia Inouye Shintate sobre o tema:

...ao afastar a norma que impede a dedução integral dos valores efetivamente pagos com educação, o Poder Judiciário não inova na ordem jurídica, mas, no exercício de sua típica função, apenas suprime do ordenamento norma que não guarda pertinência com a Constituição Federal, por comprometer o exercício do direito fundamental à educação.³⁰

Em Mauro Capelletti³¹ encontramos lição semelhante no que diz respeito ao ato de julgar exercido pelo Judiciário. Para o autor, quando estamos diante de uma interpretação criativa do direito não nos deparamos com uma lei nova. Criação esta realizada durante a execução do dever de transformar enunciados normativos em soluções a serem aplicadas na vida cotidiana. Ainda segundo Capelletti, sempre será encontrado determinado grau de discricionariedade por parte dos juízes quando aplicarem o Direito ao caso concreto. Apesar de que o convencimento do juiz é livre³² (porém motivado em lei) impossível deixar de reconhecer que o magistrado possui certa liberdade na escolha de quais teses jurídicas deverão ser utilizadas na resolução de cada caso. O simples fato de que o juiz poderá aplicar uma interpretação criativa de direito não é tido como uma afronta ao Princípio da Separação dos Poderes, até porque o juiz não estará inovando no ordenamento e sim apenas selecionando a melhor interpretação cabível àquele caso.

Exemplo semelhante de não afronta ao Princípio da Separação dos Poderes encontramos na relativamente recente jurisprudência da Modulação dos Efeitos em sede de Controle de Constitucionalidade. A Modulação de

³⁰ SHINTATE, Maria Lúcia Inouye. **A inconstitucionalidade da limitação à dedução de despesas com educação da base de cálculo do imposto de renda.** Jus Navigandi, Teresina, ano 18, n. 3767, 24 out. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/25600>>. Acesso em 21 de nov. de 2014.

³¹ CAPELLETTI, Mauro. **Juízes Legisladores?** Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1993, p. 21.

³² Artigo 131 do Código de Processo Civil, na íntegra: “o juiz apreciará livremente a prova, atendendo aos fatos e circunstâncias constantes dos autos, ainda que não alegados pelas partes; mas deverá indicar, na sentença, os motivos que lhe formaram o convencimento.”

Efeitos, segundo entendimento de Pedro Lenza³³ permite “a possibilidade de estabelecer efeitos prospectivos, ou pro futuro, ou a partir do momento que o STF entender razoável” sem que com isso estejamos diante de uma nova lei. Pela Modulação dos Efeitos o Supremo Tribunal Federal poderá regular de que forma será a concretização da remoção de uma norma tida como incompatível com a Carta Magna.

Podemos encontrar nos Estudos de Luis Roberto Barroso³⁴ que o conceito de “ativismo judicial” se traduz na “escolha de um modo específico e proativo de interpretar a Constituição, expandindo o seu sentido e alcance”. Segundo ele, o ativismo judicial é uma tarefa interpretativa aplicada pelo órgão julgador com a finalidade de expandir o significado dos direitos e garantias fundamentais. Barroso também compartilha a ideia de que não estamos diante de uma inovação legislativa quando se aplica o ativismo judicial mas sim da aplicação de técnicas interpretativas, motivo pelo qual não há usurpação da competência conferida ao Poder Legislativo.

De forma conclusiva, demonstramos ser cabível o reconhecimento da inconstitucionalidade dos limites trazidos pela Lei 9.250/95 sem que estejamos diante de afronta à Separação de Poderes. É claro que a redução parcial do texto da Lei 9.250/95 ocasionaria na possibilidade de deduções integrais uma vez que o STF não poderia conferir outros limites dedutíveis.

Vale ressaltar que a remoção do limite atual não é uma concessão de benefícios fiscais (pois isto escapa à seara de atribuições do Judiciário) mas sim a remoção de um limite tido como inconstitucional. Inegável também a conclusão de que a remoção deste limite inconstitucional geraria, na prática, os mesmos efeitos que a concessão, por parte da autoridade competente, do benefício fiscal da dedutibilidade integral, muito embora sejam coisas completamente diferentes.

³³ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquemático**. Editora Saraiva, 16ª ed. São Paulo, 2012, p. 316.

³⁴ BARROSO, Luis Roberto. **Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática**. Rio de Janeiro. Revista de Artigos Jurídicos (Syn)thesis, volume 5, número 1, 2012, página 25. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/synthesis/article/view/7433/5388>>. Acesso em 21 de nov. de 2014.

3 A CONSTITUCIONALIDADE DOS LIMITES DEDUTÍVEIS E A IMPOSSIBILIDADE DE SUA REMOÇÃO.

Após analisarmos as justificativas para que seja reconhecida a incompatibilidade dos limites previstos na alínea “b”, do inciso II do artigo 8º da Lei 9.250/95 necessário se faz o exame dos motivos pelos quais são possíveis a manutenção de tais limites. Os tópicos a seguir se dedicam a apresentar argumentos que defendem a constitucionalidade do dispositivo legal atacado pelo capítulo anterior.

3.1 Não há ofensa alguma ao direito fundamental à educação

Embora procedam os argumentos no sentido de erguer o direito à educação ao patamar de direito fundamental não há porque entendermos que exista alguma ofensa ao direito com as deduções limitadas. O direito à educação é realmente um direito fundamental, garantido não só pela nossa Carta Maior como também por vários acordos internacionais dos quais o Brasil é signatário. Indo um pouco além, podemos classificar o direito à educação como um direito fundamental de segunda geração.

Na lição de Nilson Nunes da Silva Junior³⁵ os direitos fundamentais de segunda geração são aqueles que pedem uma atuação positiva do Estado para serem concretizados. Tais direitos atuam impondo ao Estado o fornecimento de prestações destinadas a concretização da igualdade e redução de problemas sociais para entregar à pessoa humana aquele mínimo necessário para a existência de uma vida digna.

³⁵ SILVA JUNIOR, Nilson Nunes da. **Segunda dimensão dos direitos fundamentais**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIII, n. 74, mar 2010. Disponível em: < <http://goo.gl/bV2gqc>>. Acesso em 21 de nov 2014.

Dessa forma, temos no Brasil hodierno uma atuação positiva no sentido de garantir este direito de segunda geração. E a atuação se dá no efetivo fornecimento de educação pública, em todos os níveis de ensino (fundamental, médio e superior). O que pode gerar incômodo aos defensores da tese de que as limitações sejam inibidoras do direito à educação pode ser a má qualidade da prestação positiva do Estado.

O fato de que alguém realiza alguma coisa de modo insatisfatório não significa que este alguém não tenha realizado nada. Podemos dizer então que o simples fato de o Estado Brasileiro não promover educação de qualidade para todos não significa que ele não promova educação alguma. Para que houvesse afronta ao direito fundamental à educação necessário se faria que o Estado agisse de modo a impedir o acesso à educação para a população. Não se pode culpar o Estado pela insatisfação gerada pela má gestão da coisa pública, dever-se-ia culpar então aquele gestor que age mal e deixa de proporcionar o efetivo acesso ao direito fundamental de instrução à população brasileira.

Segundo o desembargador Luiz Antonio Johonson Di Salvo, voto vencido na apreciação da ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE CÍVEL Nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP³⁶, o argumento de que a limitação da dedução com gastos em educação representa uma ofensa ao direito fundamental à educação é falacioso. Clama-se que há inatividade do Estado na garantia de deduções integrais e que esta inatividade não é compatível com a concretização de um direito de segunda geração. Porém, o que ocorre na realidade é uma mera insatisfação, por parte da população, com a prestação do serviço de educação pública mas isto não indica ociosidade do Estado. O desembargador cita ainda como exemplo de atuação positiva a criação do Fies, sistema de incentivo no aceso ao ensino superior.

³⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP**, do Órgão Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região., São Paulo. Rel. Mairan Maia, julgamento em 28 de março de 2012, publicado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, Edição nº 57/2013 - São Paulo, segunda-feira, 01 de abril de 2013. Disponível em <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/1763813>>. Acesso em 21 de nov. de 2014.

Ainda sobre o cumprimento do acesso à educação vale dizer que a Constituição permite que existam escolas privadas encarregadas de promover o acesso à educação particular ao brasileiro. Em momento algum a Constituição obriga ou deixa de obrigar o contribuinte a buscar o serviço franqueado pelo artigo 209. O que acontece é que a Constituição Federal deixa à mera discricionariedade do cidadão a opção pela instrução pública ou pela instrução privada. Não é obrigação do Estado custear, mesmo que indiretamente através da concessão de benefício fiscal, o acesso à rede privada de ensino pois isto caberia ao cidadão, é tarefa do cidadão arcar com a sua opção de instrução.

Também deve-se concluir que a ofensa ao direito fundamental à educação somente de perpetraria caso houve obstáculos ao acesso do contribuinte à educação fornecida pelas instituições oficiais. Caso o Estado barrasse indevidamente a frequência do brasileiro às escolas públicas estaríamos diante da afronta ao direito alegado. O Estado se responsabiliza perante o povo a fornecer acesso às escolas providas por ele próprio, não cabe ao Estado a função de custear acesso ao cidadão que não queira frequentar a instituição oficial pública. Se o Estado facilita o acesso do cidadão à escola privada ele age de acordo com escolhas políticas e não por imposições jurídicas.

Sobre a questão de transformar a discussão a respeito da concessão de benefícios para o acesso à educação em políticas públicas encontramos em Clèmerson Merlin³⁷ a posição de que direitos sociais (os de segunda geração) encerram um plano de ação governamental. Para o autor, existem “teorias que sustentam que os direitos sociais não são verdadeiros direitos, constituindo, na verdade, meros programas de ação governamental”. Logo, a concretização dos direitos fundamentais de segunda geração se faz pela busca governamental de implementação de políticas públicas de inclusão. Não se pode dizer que um Estado não proporciona direito à educação aos cidadãos somente pelo fato de haver insuficiências pontuais no efetivo acesso à educação.

³⁷ CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A eficácia dos direitos fundamentais sociais**. Revista de Direito Constitucional e Internacional, v. 54, p. 29, 2006

Incorremos aqui na confusão que se faz em considerarmos que a realização de direitos fundamentais sociais só será alcançada com a efetiva concretização do direito individual correspondente. Isto gera a errônea visão de que o Estado só cumprirá com o seu dever de promover a educação de qualidade caso cada um de nós tivermos acesso a uma educação de qualidade fornecida pelo próprio Estado. Não é bem assim que as coisas funcionam, não se pode dizer que o Estado Brasileiro não está arcando com a responsabilidade de promover o cumprimento do direito fundamental à educação somente porque algumas pessoas, de classe social mais favorecida, gostariam de pagar menos impostos.

3.2 Da impossibilidade do Judiciário atuar como legislador

A competência para a concessão de benefícios fiscais é estranha ao Poder Judiciário. A Constituição confere ao Legislativo o poder de conceder, ou não, isenções e deduções relativas ao imposto de renda. Percebe-se que não poderá existir usurpação de competências sob pena de afronta direta ao Princípio da Separação de Poderes.

Caso haja a eliminação dos tetos por vício acerca da incompatibilidade das limitações com a Constituição Federal teríamos um cenário em que, pelo menos por determinado período, os contribuintes seriam capazes de deduzir do IRPF a integralidade dos gastos tidos com educação. A duração de tal período seria o lapso temporal entre a suspensão dos limites dedutíveis e o arbitramento de novos limites por parte do poder competente. Não há previsibilidade do tamanho deste lapso temporal, que poderia ultrapassar um exercício financeiro inteiro. Este seria o mesmo resultado prático que a concessão da dedução integral pelo Legislativo. A própria CF/88 prevê que tal concessão de benefícios pertence à esfera de conveniência e oportunidade do Parlamento. Não poderá o órgão julgador atuar em esfera estranha à sua esfera de distribuição de competências.

A discussão a respeito de concessão ou não de limites dedutíveis no IRPF é matéria de políticas públicas. Não cabe ao Poder Judiciário se debruçar sobre a elaboração de políticas públicas pois esta não é sua função típica. Uma vez que a declaração de inconstitucionalidade dos tetos dedutíveis produzirá os mesmos efeitos que a manifestação do Legislativo a respeito da concessão, não poderá o Judiciário tomar tal atitude pois estará impedido pela Separação dos Poderes. Não há obrigatoriedade encartada na Constituição Federal de que deverá ser concedido o abatimento integral no IRPF com gastos com educação. Como a eliminação dos limites dedutíveis é matéria de política pública, reservada ao crivo da discricionariedade e conveniência do Legislador não se poderá requerer ao Judiciário que atue na concessão desta benesse. O local correto para o pleiteio de tal benefício é perante o Legislativo e não perante o Judiciário.

Ainda sobre a impossibilidade de atuação do Judiciário como legislador positivo podemos citar a reserva do possível jurídica. Nos tópicos seguintes trataremos melhor acerca da reserva do possível, mas cumpre aqui fazermos uma menção a este princípio por se tratar de argumento favorável ao impedimento de usurpação de competência por parte dos órgãos julgadores. A reserva do possível jurídica³⁸ diz respeito sobre a carência de previsão normativa e orçamentária na realização de um gasto qualquer. A elaboração do plano de governo para determinado período compete conjuntamente ao Legislativo e ao Executivo, de forma que o Judiciário se torna alheio às discussões sobre a alocação planejada de recursos.

Percebe-se então que os planos governamentais são definidos pelos poderes eleitos democraticamente, o que não acontece com os membros do Judiciário. Logo, a concessão do benefício de dedução integral dos gastos em educação pela eliminação daqueles limites dedutíveis geraria modificações nos planos governamentais. Tais modificações seriam realizadas por um Poder estranho àqueles aptos a fazê-la. As consequências de decisões jurídicas que conflitam diretamente com os planos originais de governo criando situações

³⁸ COSENDEY, Maria Clara de Moraes. **Limites do controle jurisdicional das políticas públicas**. Jus Navigandi, Teresina, ano 19, n. 3939, 14 abr. 2014, p.3. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/27503>>. Acesso em: 22 nov. 2014.

imprevistas além de gerarem um incômodo antidemocrático também poderão ocasionar riscos de modo a comprometer a saúde das contas públicas e a sua utilização no atendimento à população em geral.

3.3 Redução de receitas

Outro argumento contrário à dedução integral é o de que a eliminação dos limites da Lei 9.250/95 geraria uma redução significativa na arrecadação de impostos por parte do Estado. Impostos estes que seriam destinados também no aprimoramento do fornecimento de ensino por parte do Estado. Em comentários à ADI 4927³⁹, o advogado Igor Mauler Santiago traz a informação de que a estimativa da arrecadação perdida seria da ordem de 1,2 bilhões de reais por exercício financeiro.

A elaboração de políticas públicas, das contas públicas e do plano de governo se baseiam em estimativas a respeito da receita esperada para um determinado exercício financeiro. Caso haja a eliminação dos limites dedutíveis é inevitável que a arrecadação de tributos restaria prejudicada. Tal perda aquisitiva poderia até atrapalhar as contas públicas estabelecidas para o exercício financeiro em que for erradicado o atual teto dedutível. Fazendo referência ao lapso temporal (entre a eliminação dos limites de dedutibilidade e a criação pelo Legislativo de novas alíquotas) citado no tópico anterior é de fácil percepção que o montante que deixaria de ser arrecadado é diretamente proporcional à duração deste lapso temporal.

³⁹ SANTIAGO, Igor Mauler. **ADI sobre despesas com educação está pronta para a análise do STF**. In: Revista Consultor Jurídico. Tiragem de 4 de Junho de 2014. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2014-jun-04/adi-despesas-educacao-pronta-analise-stf>>. Acesso em 21 de nov. de 2014.

Em obra pioneira Cass Sunstein e Stephen Holmes⁴⁰ trazem o conceito do “custo dos direitos”. Para os autores, deverá existir obrigatoriamente uma correlação entre a concretização de um direito por parte do Estado e a capacidade econômica deste mesmo Estado de proporcionar o exercício deste tal direito. Ao invocar o princípio da reserva do possível Sunstein argumenta que um Estado sem recursos não teria como proteger direitos. Conclui também Sunstein que “o direito custa dinheiro” e que o serviço de proporcionar a fruição de determinado direito pelo cidadão é realizado pelo Estado em troca da arrecadação tributária. Partindo do pressuposto de que a prestação de serviços depende de arrecadação tributária é fácil deduzirmos que se o Judiciário, que não participou ativamente da discussão de políticas e contas públicas para um exercício financeiro, tomar atitudes que negativem a arrecadação tributária de determinado período as pessoas poderão sofrer com a falta de prestação de serviços por parte do Estado. Estes são os efeitos incontroláveis da decisão judicial.

Ainda sobre a questão da reserva do possível, Maria Clara de Moraes⁴¹ aponta dois aspectos deste conceito. O primeiro aspecto da aplicação da reserva do possível diz respeito à carência de recursos por parte do Estado para promover a realização efetiva dos direitos. A este aspecto a autora dá o nome de reserva do possível fática. Ao segundo aspecto ela cita a nomenclatura de reserva do possível jurídica. Este último aspecto trata da falta de previsão orçamentária para a realização de determinado gasto.

Temos a possibilidade de analisar a redução de receitas sob este primeiro aspecto. A reserva do possível jurídica diz respeito à impossibilidade de atuação do Judiciário como legislador positivo e foi tratada no tópico apropriado. No que tange à reserva do possível fática temos que a redução nos recursos estatais geraria a diminuição também dos direitos prestacionais. Isto se dá pelo fato de os direitos prestacionais demandarem recursos por parte do Estado para sua efetivação. Como não dispõe o Judiciário de poder para

⁴⁰ HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes**. Nova York. Ed. W. M. Norton, 2000.

⁴¹ Conf. COSENDEY, Maria Clara de Moraes. Ob. cit. p. 3.

determinar a modificação da alocação de recursos utilizados na promoção de direitos prestacionais ele não poderá então interferir nesta alocação.

Temos esta interferência indevida do Judiciário quando o órgão julgador determina qual obra pública deverá ser concluída com prioridade sobre outra, por exemplo. Também verificamos isto quando determina o fornecimento compulsório de determinado medicamento a uma pessoa sendo que este medicamento custaria um montante tal que se deixaria de fornecer outros medicamentos a um grupo de pessoas que não gozam de condições de pleitear devidamente perante o Judiciário a obtenção de medicamentos.

Para Ricardo Lobo Torres⁴² os direitos sociais deverão ser concretizados até certo ponto. Este ponto determinará que a concretização de um direito não seja capaz de prejudicar o processo econômico nacional e nem comprometer a saúde das finanças públicas. A presença deste limite é importantíssima pois ele impede que sejam violados novos direitos fundamentais através da neutralização das prestações destes direitos por falta de verbas.

Em estudo sobre a matéria o professor Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy⁴³ nos alerta sobre os perigos que a judicialização das discussões sobre políticas públicas pode trazer. Segundo Arnaldo as sentenças judiciais em sede de discussão de políticas públicas costumam decidir onde que deverá ser alocado determinado recurso do Estado. Como o juiz não participa da elaboração desta política pública e do balanceamento do orçamento que embasa aquela política pública corre-se o risco de não obtivermos o sucesso esperado da implementação daquela política pública. Isto se traduz em direitos que deixam de ser concretizados por força da alocação forçada de recursos decorrente de decisões judiciais.

No caso da eliminação dos limites dedutíveis também passamos pelo mesmo perigo. Com a inevitável diminuição de receitas, fruto da declaração de inconstitucionalidade dos tetos da Lei 9.250/95 estaríamos diante do problema

⁴² TORRES, Ricardo Lobo. **O Direito ao Mínimo Existencial**. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Renovar, 2009, p. 131-134.

⁴³ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **O Custo dos Direitos, Parte I**. In: Revista Consultor Jurídico. Tiragem de 7 de Abril de 2013. Disponível em < http://www.conjur.com.br/2013-abr-07/embargos-culturais-holmes-sunstein-demonstram-custo-financeiro-direitos#_ftnref >. Acesso em 21 de nov. de 2014.

da não obtenção dos recursos necessários ao fornecimento do acesso à educação por parte do cidadão comum. Neste caso, quem é que estaria beneficiado e quem é que restaria prejudicado com a concessão da eliminação dos limites dedutíveis? A resposta a esta pergunta nos leva ao próximo argumento.

3.4 O inevitável cunho elitista da eliminação dos tetos dedutíveis

Conforme se deduz do tópico anterior a eliminação dos tetos dedutíveis acarretaria a diminuição da arrecadação de tributos. Como a concretização de direitos custa dinheiro, caso haja um corte na receita tributária teríamos maior dificuldade na prestação de serviços por parte do Estado para a satisfação de outros direitos fundamentais dos contribuintes. Deste modo, a quem interessaria precipuamente a eliminação dos limites das deduções com gastos em educação?

A resposta para esta pergunta é óbvia: interessaria àquelas pessoas que possuem gastos com educação que ultrapassam o teto estabelecido pela Lei 9.250/95. Estas pessoas são justamente aquelas que procuram a satisfação do seu direito à educação nas instituições de ensino privadas. Ou seja, as pessoas com condições financeiras mais vantajosas. Já que a conclusão de Sunstein, a respeito do fato de que direitos custam dinheiro, é verdadeira então as pessoas que possuem condições financeiras mais vantajosas também possuem maior capacidade de ter acesso à concretização dos seus direitos.

Já as pessoas com condições financeiras não tão elevadas (a maior parte da população brasileira que estuda em instituições de ensino públicas está inserida neste grupo), encontram na atuação positiva do Estado a sua maior fonte de realização de direitos fundamentais. Como o Estado ficará fragilizado pela redução na arrecadação de tributos com a eliminação dos tetos dedutíveis ele verá sua capacidade de prestar serviços, como o acesso à

educação, reduzida. Unindo estes dois pontos temos então que aquelas pessoas com situação financeira nem tão satisfatória assim, que também já possuem maior dificuldade na concretização dos seus direitos ficarão ainda mais prejudicadas com a redução da capacidade estatal de prestar estes serviços. Ou seja, a distância entre estas pessoas e a realização do direito à uma educação de qualidade aumentaria.

É de fácil percepção o caráter elitista que tal eliminação dos tetos dedutíveis pode apresentar. Resgatando a reportagem do *ite* O Globo⁴⁴ sobre o fenômeno migratório para as instituições privadas de ensino podemos perceber que, de acordo com dados do Censo da Educação Básica de 2013, as escolas públicas ainda contam com a maioria das matrículas anuais (Leonardo Vieira traz o montante de 82,8% do total de matrículas realizadas). De posse desta informação fica mais claro ainda que a declaração de inconstitucionalidade dos limites apresentados pela Lei 9.250/95 beneficiaria uma minoria de estudantes que gozam de uma situação financeira satisfatória, enquanto que a maioria da massa estudantil restaria prejudicada pela redução na arrecadação tributária e, por conseguinte, com a menor capacidade do Estado de fazer valer os direitos desta massa estudantil (me refiro aqui não apenas ao direito à educação mas também a outros direitos).

⁴⁴ VIEIRA, Leonardo. **Rede pública perde alunos para escolas privadas, segundo Censo**. O Globo. São Paulo. Fev. de 2014. Disponível em <<http://oglobo.globo.com/sociedade/educacao/rede-pública-perde-alunos-para-escolas-privadas-segundo-censo-11730917>>. Acesso em 19 de nov. de 2014.

4. CONCLUSÃO

Após serem apresentados os possíveis argumentos sobre a manutenção ou não dos limites dedutíveis cabe aqui o fechamento desta discussão e a adoção de uma posição a respeito do tema.

Não se pode deixar de salientar a importância conferida ao direito à educação. Trata-se de um direito fundamental presente tanto na CF/88 quanto em diversos tratados internacionais. Porém, no nosso ordenamento ele se encontra enquadrado como direito social e não como direito e garantia individual, não obstante ele divide espaço no conjunto de direitos fundamentais com muitos dos direitos elencados no artigo 5º da nossa Carta Maior. Como direito social ele pede uma atuação proativa do Estado para sua promoção. Estaríamos perante uma afronta ao direito fundamental à educação caso o Estado não atuasse de maneira a promover o acesso à educação. Embora o nível de qualidade das escolas particulares seja superior o Estado não deixa de oferecer ensino ao brasileiro.

De posse disto a mera dedução limitada com gastos com educação não poderá ser invocada para mostrar que o Estado oferece obstáculos ao acesso e concretização do direito fundamental social à educação.

No que diz respeito ao conceito de renda é de se reconhecer que os gastos com educação devam ser listados como parcelas indispensáveis para a composição daquele mínimo existencial. Apesar de o legislador não tê-los listados como parte integrante deste mínimo, não podemos deixar de aplaudir a interpretação do conceito de renda que eleve a educação ao patamar de indispensável a uma vida digna. O silêncio da lei não poderá ser invocado para impedir o acesso a direitos tidos como fundamentais.

No que tange ao conceito da capacidade contributiva devemos reconhecer a veracidade da alegação apresentada de que o cidadão só poderá contribuir com aquilo de que dispõe. Aliado à posição de que o direito à educação é um componente daquele mínimo existencial podemos verificar

então que a renda disponível do cidadão só poderá ser mensurada depois que aquela pessoa realizar os gastos necessários à manutenção de uma vida digna. Partindo deste ponto impossível não concordar que, uma vez que os gastos tidos com educação devam compor aquele núcleo mínimo intangível da renda do cidadão, a tributação sobre os gastos que ultrapassem o limite dedutível estará violando a capacidade contributiva daquele cidadão. Esta violação se dá pelo fato do Estado estar tributando uma renda que seria intributável.

O mesmo raciocínio se aplica para a tributação confiscatória. No caso de serem tributados os excedentes dos limites dedutíveis estaríamos diante de apropriação indevida por parte do Fisco de parcela intributável da pessoa física. Como se depreende do próprio conceito de “confisco” (apreensão de bens em prol do Fisco) não podemos deixar de entender que a retirada de parte intributável do salário por parte do Fisco configura os mesmos efeitos do ato confiscatório. Logo, a tributação dos gastos com educação que excederem os tetos dedutíveis é afronta também ao princípio do não confisco.

Para o problema da falta de tratamento isonômico também impossível deixar de perceber que o cidadão que não conseguir respeitar os limites em questão estaria em situação de desvantagem tributária em relação ao indivíduo que conseguir enquadrar-se dentro daqueles tetos, mesmo que os dois estejam em patamar igual de ganhos salariais. Esta desvantagem está óbvia pois o que não conseguiu se manter nestes limites deverá pagar mais IRPF do que aquele que conseguiu abater integralmente os gastos com educação.

Sobre a usurpação de competência do Legislativo por parte do Judiciário podemos deduzir que a declaração de inconstitucionalidade dos limites dedutíveis não se confunde com a concessão de benefícios fiscais. Apesar de ser correta a posição de que as duas atitudes produziram efeitos concretos semelhantes, mesmo que apenas por algum tempo, a concessão de um benefício fiscal não é a mesma coisa que a o exercício de controle concentrado de constitucionalidade de uma norma. Logo, não há que se falar em usurpação de competência nem em quebra da Separação de Poderes.

Quanto ao cunho elitista da eliminação dos limites em questão devemos ter em mente que o Direito serve também para proteger os interesses de um indivíduo quando contraposto aos interesses de várias outras pessoas. O fato de haver redução na receita não deve servir de base para que se veja negado um direito a alguém. A própria jurisprudência vem evoluindo no sentido de se garantir um direito individual a alguém, mesmo que isto onere o Estado demasiadamente.

A falta de recursos por parte do Estado decorre das consequências das escolhas políticas que seus gestores fizeram. Mesmo que o exercício de um direito custe dinheiro, como bem afirmou Sunstein, a falta de recursos não pode ser invocada para que o Estado seja silente na garantia de um direito fundamental. Obviamente que não é a grande massa da população brasileira que tem condições de colocar os filhos em escolas particulares que possuam mensalidades superiores ao teto dedutível, como pode se depreender dos dados apresentados no item 3.4. A falta de arrecadação tributária é matéria a ser discutida em sede de instauração de políticas públicas e não em face de controle de constitucionalidade.

Depois de analisados os pontos apresentados nos tópicos anteriores a inconstitucionalidade dos limites dedutíveis apresentados pela alínea “b”, do inciso II do artigo 8º da Lei Federal 9.250/95 deve ser reconhecida. Motivo pelo qual deverá ser conferida procedência à ADI 4927.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marina. O segredo do Ideb: Como o principal indicador educacional brasileiro pode ajudar as redes a fazer o diagnóstico do ensino oferecido para planejar ações e melhorar a aprendizagem. **Revista Escola Pública**. Edição 17. Disponível em <<http://revistaescolapublica.uol.com.br/textos/17/o-segredo-do-ideb-246398-1.asp>>. Acesso em 23 nov. 2014.

ALVES, Alberto Monteiro. Alcance do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF). **Jus Navigandi**, Teresina, ano 2, n. 5, 19 jan. 1997. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1294>>. Acesso em: 22 nov. 2014.

ARAÚJO, Liliam. " Educar é crescer. E crescer é viver. Educação é assim, vida no sentido mais autêntico da palavra. "Anísio Teixeira". **Citações Paradigmáticas**. Bahia/BR. 06 de jan. de 2002. Disponível em <<http://liliam12399.blogspot.com.br/2012/01/educar-e-crescere-crescer-e.html>>. Acesso em 21/11/2014.

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

BARROSO, Luís Roberto. **Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática**. Revista de Artigos Jurídicos (Syn)thesis, volume 5, número 1, 2012. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/synthesis/article/view/7433/5388>>. Acesso em 21/11/2014.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014**. Dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. DOU de 30 de out de 2014. Disponível em <<http://goo.gl/WCxewl>>. Acesso em 21/11/2014.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP**, do Órgão Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. São Paulo. Rel. Mairan

Maia, julgamento em 28 de março de 2012, publicado no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região, Edição nº 57/2013 - São Paulo, segunda-feira, 01 de abril de 2013. Disponível em <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/1763813>>. Acesso em 21/11/2014.

CAMPANERUT, Camila. Mensalidade das dez melhores escolas do Enem 2011 vai de R\$ 0,00 a R\$ 3.253,00. **UOL Educação**. São Paulo. 23 de nov. 2012. Disponível em: <<http://goo.gl/ollzXI>>, acesso em 27/07/2014.

CARRAZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda – Perfil Constitucional e Temas Específicos**. São Paulo, Ed. Malheiros, 1ª ed. 2005.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **A eficácia dos direitos fundamentais sociais**. Revista de Direito Constitucional e Internacional, v. 54, p. 28-39, 2006

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. O princípio do não confisco tributário. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, IX, n. 34, nov 2006. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1394>. Acesso em nov. 2014.

COSENDEY, Maria Clara de Moraes. Limites do controle jurisdicional das políticas públicas. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 19, n. 3939, 14 abr. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/27503>>. Acesso em: 22 nov. 2014.

COSTA, Pedro Diniz. Imposto de Renda: Os limites à dedução do Imposto de Renda relativos a gastos com instrução do contribuinte e o direito à educação. **JusBrasil**. Brasília, set. 2014. Disponível em <<http://pedrodinizcosta.jusbrasil.com.br/artigos/129540685/imposto-de-renda>>. Acesso em: 23 nov. 2014.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade contributiva**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003

ESMERELLES, Fabio Seiki. Conceito constitucional de renda e compensação de prejuízos. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XVI, n. 112, maio 2013. Disponível em: <<http://goo.gl/CaCYbY>>. Acesso em nov 2014.

FILHO, Naércio Menezes e NUÑEZ, Diana Fekete. Estimando os gastos privados com educação no Brasil. **Centro de Políticas Públicas/Instituto de Ensino e Pesquisa**. São Paulo. Disponível em <http://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2012/05/Gastos_privados_com_educacao_no_Brasil_0.pdf>. Acesso em 26 de jul. de 2014.

GARCIA, Emerson. **O direito à educação e suas perspectivas de efetividade**. In MELLO, Cláudio Ari (coord.). *Os Desafios dos Direitos Sociais*. Revista do Ministério Público, nº. 56, set/dez. 2005. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **O Custo dos Direitos, Parte I**. In: Revista Consultor Jurídico. Tiragem de 7 de Abril de 2013. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2013-abr-07/embargos-culturais-holmes-sunstein-demonstram-custo-financeiro-direitos#_ftnref>. Acesso em 22 nov. de 2014.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes**. Nova York. Ed. W. M. Norton, 1ª ed., 2000

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. Editora Saraiva, 16ª ed. São Paulo, 2012

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Gastos com educação e imposto de renda**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 165, jun.2009

NASCIMENTO, Suélen Pereira Coutinho do. Mínimo Existencial x Reserva do Possível. **JusBrasil**. São Paulo, jun. 2014. Disponível em <<http://goo.gl/D4j0qA>>. Acesso em 23 nov.de 2014.

OLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: RT, 2003.

OLIVEIRA, Caio Ramon Guimarães de. **Teoria do Mínimo Existencial como fundamento do Estado Democrático de Direito – Um diálogo na busca de uma Existência digna**. Revista Direito e Liberdade, vol.14, n 2 p. 11- 36. Ed. Esmarn. Rio Grande do Norte, dez. de 2012. Disponível em <<http://goo.gl/dpl4tU>>. Acesso em 28, nov. 2014.

SANTIAGO, Igor Mauler. **ADI sobre despesas com educação está pronta para a análise do STF**. In: Revista Consultor Jurídico. Tiragem de 4 de Junho de 2014. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2014-jun-04/adi-despesas-educacao-pronta-analise-stf>>. Acesso em 21 nov. de 2014.

SHINTATE, Maria Lúcia Inouye. **A inconstitucionalidade da limitação à dedução de despesas com educação da base de cálculo do imposto de renda**. Jus Navigandi, Teresina, ano 18, n. 3767, 24 out. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/25600>>. Acesso em: 19 nov. de 2014.

SILVA JUNIOR, Nilson Nunes da. Segunda dimensão dos direitos fundamentais. **Âmbito Jurídico**. Rio Grande. XIII, n. 74, mar 2010. Disponível em: <<http://goo.gl/nUgl4A>>. Acesso em nov. 2014.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Trad.: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre. Ed Sérgio Antônio Fabris, 11^a ed, 2008

TORRES, Ricardo Lobo. **O mínimo existencial e os direitos fundamentais.** Revista de Direito da Procuradoria Geral, nº 42, 1990, p. 69-78.

_____ **O Direito ao Mínimo Existencial.** Rio de Janeiro. Ed.: Renovar, 2009.

VIEIRA, Leonardo. Rede pública perde alunos para escolas privadas, segundo Censo. **O Globo.** São Paulo. 27 fev. 2014. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/sociedade/educacao/rede-pública-perde-alunos-para-escolas-privadas-segundo-censo-11730917>>. Acesso em 17 jul. 2014.

ANEXOS

Anexo I – Tabela de Resultados do Ideb de acordo com o INEP para o período 2011/2013

Resultados IDEB - Brasil									
Etapa/Rede	Ideb 2011	Ideb 2013	P - 2011	P - 2013	N - 2011	N - 2013	Projeção 2013		
Ensino Fundamental - Anos Iniciais									
Total	5,0	5,2	↑	0,91	0,93	5,43	5,56	4,9	🚩
Pública	4,7	4,9	↑	0,90	0,92	5,25	5,33	4,7	🚩
Estadual	5,1	5,4	↑	0,93	0,95	5,47	5,70	5,0	🚩
Municipal	4,7	4,9	↑	0,90	0,91	5,31	5,39	4,5	🚩
Privada	6,5	6,7	↑	0,98	0,98	6,65	6,81	6,8	🚩
Ensino Fundamental - Anos Finais									
Total	4,1	4,2	↑	0,83	0,85	4,97	4,96	4,4	🚩
Pública	3,9	4,0	↑	0,82	0,84	4,73	4,72	4,1	🚩
Estadual	3,9	4,0	↑	0,82	0,85	4,74	4,75	4,2	🚩
Municipal	3,8	3,8	→	0,82	0,82	4,69	4,65	3,9	🚩
Privada	6,0	5,9	↓	0,94	0,95	6,34	6,25	6,5	🚩
Ensino Médio									
Total	3,7	3,7	→	0,80	0,82	4,57	4,44	3,9	🚩
Pública	3,4	3,4	→	0,78	0,81	4,33	4,20	3,6	🚩
Estadual	3,4	3,4	→	0,78	0,81	4,32	4,19	3,6	🚩
Privada	5,7	5,4	↓	0,94	0,93	6,05	5,79	6,0	🚩
Fonte: MEC/Inep.									
Nota: (1) Médias da Prova Brasil/SAEB 2009 e Ideb 2009 calculados somente com as escolas urbanas.									

Anexo II – Tabela de Resultados e Metas para o Ideb de acordo com o INEP

Ensino Fundamental

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

Ensino Médio

	IDEB Observado					Metas				
	2005	2007	2009	2011	2013	2007	2009	2011	2013	2021
Total	3.4	3.5	3.6	3.7	3.7	3.4	3.5	3.7	3.9	5.2
Dependência Administrativa										
Estadual	3.0	3.2	3.4	3.4	3.4	3.1	3.2	3.3	3.6	4.9
Pública	3.1	3.2	3.4	3.4	3.4	3.1	3.2	3.4	3.6	4.9
Privada	5.6	5.6	5.6	5.7	5.4	5.6	5.7	5.8	6.0	7.0

Os resultados marcados em verde referem-se ao Ideb que atingiu a meta.
Fonte: Saeb e Censo Escolar.