



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

**DEDUÇÃO DOS GASTOS COM EDUCAÇÃO DO IMPOSTO DE
RENDA DE PESSOA FÍSICA: REFLEXÕES SOB O PRISMA DA
CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA NO
BRASIL**

NATHANNE MONIZE COSTA SILVA

BRASÍLIA

2015



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

Nathanne Monize Costa Silva

DEDUÇÃO DOS GASTOS COM EDUCAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA
DE PESSOA FÍSICA: REFLEXÕES SOB O PRISMA DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA E DA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA NO BRASIL

Monografia apresentada à Banca
Examinadora da Faculdade de Direito
da Universidade de Brasília como
requisito para a outorga do grau de
Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Mestre Rafael Santos de Barros e Silva

BRASÍLIA

2015

TERMO DE APROVAÇÃO

Nathanne Monize Costa Silva

DEDUÇÃO DOS GASTOS COM EDUCAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA
DE PESSOA FÍSICA: REFLEXÕES SOB O PRISMA DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA E DA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA NO BRASIL

Rafael Santos de Barros e Silva

Professor Mestre e orientador

Valcir Gassen

**Professor Doutor e membro da banca
examinadora**

Guilherme Pereira Dolabella Bicalho

**Professor Mestre e membro da banca
examinadora**

Pedro Júlio Sales D'Araújo

**Professor Mestre e membro substituto da
banca examinadora**

BRASÍLIA

2015

*Aos meus pais, Vilma e Rubens,
Por todo o amor e carinho.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a DEUS, por todas as conquistas.

Aos meus pais, Vilma e Rubens, e irmãos, Nathália e Alarico, pela paciência ao longo de todo o período de elaboração deste trabalho e pelas palavras de força.

Ao professor Rafael Santos de Barros e Silva, meu orientador, pela dedicação e pelas valiosas discussões, que muito me acresceram. Muito obrigada por toda a sua ajuda na realização deste trabalho.

Ao Grupo de Pesquisa Estado, Constituição e Tributação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, e particularmente ao professor Valcir Gassen, por todas as ponderações interessantes sobre o direito tributário e a realidade econômica e social do país, que instigam em mim o desejo pela mudança.

Aos meus muitos amigos e colegas que a Universidade de Brasília me trouxe, os quais não cito nome a nome, sob pena de incorrer em injustiça por falha na memória.

Ao Berony, por ter tornado este momento da minha vida mais alegre e suave, e por ter escutado a palavra monografia pela enésima vez ao longo dos últimos meses.

Ao Dr. Gazineo, pelos ensinamentos que levarei para a vida, e ao Dr. Zannoni, uma das pessoas mais compreensíveis e humildes com que já lidei.

RESUMO

O presente trabalho teve por objetivo uma análise em torno dos limites de dedução dos gastos com educação do Imposto de Renda de Pessoa Física - IRPF, sob o prisma da capacidade contributiva e da distribuição de renda no Brasil. Parte da perspectiva da matriz tributária brasileira, que busca aproximar a tributação da realidade econômica, política e social. Destaca os principais argumentos controversos em torno da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4927, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, contra os limites de dedução dos gastos com educação previstos na Lei Federal 9.250/95. Nesse ponto, traz dados que demonstram o pequeno percentual de contribuintes sujeitos ao IRPF em comparação com a população do país e o panorama da educação no Brasil de acordo com as instituições – públicas ou privadas - onde se encontram os estudantes. Conclui que a ausência de limites para a dedução dos gastos com educação do IRPF acabaria por violar a justiça fiscal, pautada pelo princípio da igualdade do qual a capacidade contributiva é corolário, uma vez que esse benefício fiscal favorece indivíduos com maior capacidade contributiva, em detrimento da maioria esmagadora da população brasileira, que não atinge renda suficiente para ser tributada pelo IRPF e que se beneficiaria mais com investimentos na educação pública, por meio do agir positivo do Estado social consagrado pela Constituição de 1988. Sugere-se, alternativamente ao fim dos limites para dedução com esses gastos, que tal teto seja flexibilizado diante da efetiva aplicação do princípio da pessoalidade aos critérios de dedutibilidade do IRPF, tal como o número de filhos que um mesmo pai mantém em escolas particulares, de forma a concretizar o princípio da capacidade contributiva.

Palavras-chave: Imposto de Renda de Pessoa Física; Dedutibilidade; Educação; ADI 4927; Justiça Fiscal; Capacidade contributiva; Isentos; Distribuição de renda.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	08
CAPÍTULO I	
1.1 Matriz Tributária Brasileira.....	10
1.2 Justiça fiscal.....	13
1.3 O princípio da capacidade contributiva.....	16
1.3.1 Capacidade contributiva <i>versus</i> capacidade econômica.....	17
1.3.2 Capacidade contributiva: conceito indeterminado, mas determinável.....	18
1.3.3 O teor da capacidade contributiva.....	18
1.3.4 Flexibilização na aplicação da capacidade contributiva.....	21
1.3.5 O princípio da capacidade contributiva “sempre que possível”.....	21
1.4 Outros princípios constitucionais aplicáveis ao Imposto de Renda de Pessoa Física.....	22
CAPÍTULO II	
2.1 Características gerais do Imposto de Renda de Pessoa Física.....	27
2.1.1 Fato gerador.....	28
2.1.2 Alíquota.....	31
2.1.3 Base de cálculo.....	32
2.1.4 Sujeito passivo.....	32
2.1.5 Lançamento.....	32
CAPÍTULO III	
3.1 A Ação Direta de Inconstitucionalidade 4927.....	33
3.2 A realidade para além dos contribuintes de IRPF no Brasil.....	34
3.2.1 Declarações de imposto de renda e transparência tributária.....	34
3.2.2 O contingente de contribuintes do IRPF no Brasil.....	36
3.3 Dedutibilidade dos gastos com educação.....	39
3.4 Educação é direito fundamental. Dedutibilidade dos gastos com educação é benefício fiscal.....	43
3.5 Breve panorama sobre a educação no Brasil.....	44
CONCLUSÃO.....	49
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	51

INTRODUÇÃO

Partindo-se da premissa de que a concepção marxista de igualdade já foi posta em prática, mas não prosperou, este trabalho, na linha do entendimento esposado por Liam Murphy e Thomas Nagel¹, busca enxergar outros métodos que se coadunem com um ideal igualitário, mas que sejam ao mesmo tempo compatíveis com as instituições econômicas capitalistas e democráticas, as quais, inevitavelmente, acarretam desigualdades na distribuição de renda. Entretanto, essa desigualdade deve andar lado a lado com a necessidade de que os mais pobres não sejam tão onerados e aqueles que detêm maior riqueza não se queixem de que a garantia universal de um mínimo social absorva os recursos de que poderiam dispor se os mais pobres continuassem em situação miserável. As instituições legais devem sempre estar atentas aos critérios de justiça distributiva.

Tais distorções do sistema capitalista precisam ser corrigidas de forma a garantir um mínimo vital e social, também garantido pela ação pública direta do Estado, inclusive, no que tange à educação, por meio do ensino público.

O direito tributário não pode ser visto de forma isolada dos outros ramos jurídicos, tampouco da realidade econômica, política e social que o cerca. Assim, em oposição à visão estrita geralmente associada à expressão sistema tributário nacional, este estudo parte da perspectiva mais ampla de matriz tributária brasileira e se propõe a perquirir, ainda que de forma superficial, outros campos, tais como a distribuição dos estudantes nas instituições de ensino públicas e privadas e a parte da população brasileira que é isenta do imposto de renda, porque não aufere o mínimo para ser tributada. Com isso, busca aproximar a análise do direito tributário da realidade que o circunda.

Um Estado Democrático de Direito, tal como o Brasil, deve ser pautado por valores como a justiça fiscal e norteados por princípios tais como a da igualdade, do estado social e da liberdade.

Assim, analisar-se-ão alguns conceitos fundamentais em torno da justiça fiscal e do princípio da igualdade, que tem como corolário o princípio da capacidade contributiva, pelo qual os indivíduos devem pagar seus tributos de acordo com os recursos de que dispõem.

¹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005

Adiante, serão traçadas as principais características do Imposto de Renda de Pessoa Física², tais como fato gerador, alíquota, base de cálculo, sujeito passivo e lançamento, para depois passar-se à análise da Ação Direta de Inconstitucionalidade acerca do limite para a dedução dos gastos com educação do IRPF.

A ADI 4927, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e ainda pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, questiona os limites estabelecidos em lei para a dedução dos gastos com educação do IRPF. Em suma, a OAB defende que, enquanto não for editada nova lei aumentando esses limites, as deduções das despesas relacionadas à educação deveriam ser ilimitadas, a exemplo do que ocorre com os gastos com a saúde.

Todavia, o presente trabalho considera a hipótese de que a inexistência de um limite para a dedução dos gastos com educação poderia acentuar as desigualdades sociais. Isso porque em 2012 apenas 14,4% da População Economicamente Ativa - PEA era contribuinte do IRPF. Os outros 85,6% da PEA era isenta do referido imposto, por não auferir a renda mínima superior ao valor de R\$ 1.903,98 (mil, novecentos e três reais e noventa e oito centavos) mensais, a partir da qual passaria a contribuir.

Assim, o que se pretende investigar é se a demanda proposta pela OAB e o fim do limite para a dedução dos gastos com educação afigura-se a medida mais adequada para a distribuição de renda e justiça social, em consonância com os princípios constitucionais, sobretudo os da capacidade contributiva e da pessoalidade.

² Ao longo do trabalho, será utilizada a sigla IRPF, correspondente ao Imposto de Renda de Pessoa Física.

CAPÍTULO I

1.1 MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Este trabalho analisará as deduções dos gastos com educação do Imposto de Renda de Pessoa Física no Brasil, mas não sob a perspectiva mais difundida de sistema tributário nacional. Adotará, para tanto, um ponto de vista mais amplo com esboço no conceito de matriz tributária brasileira proposto por Valcir Gassen³.

Gassen critica o uso da expressão sistema tributário nacional pelo senso comum teórico dos juristas, como um conjunto composto por normas jurídicas que regulam a atividade tributária no campo das relações jurídicas entre o contribuinte e o ente tributante, atrelando-se à sua compreensão o conjunto de tributos existentes, as normas que tratam da competência tributária, das limitações ao poder de tributar (princípios e imunidades) e das que formulam o pacto tributário entre os entes federados⁴. Para ele, esse entendimento de sistema tributário acaba por limitar a compreensão do fenômeno tributário de uma forma mais ampla, deixando de lado, por exemplo, a relação direta entre o orçamento e a tributação, como se as receitas estatais, imprescindíveis para a concretização de direitos fundamentais, não fossem em sua maioria oriundas de receitas derivadas (cobrança de tributos).

A expressão sistema tributário também não contempla a discussão sobre a carga tributária, seu montante e como ele é dividido entre os contribuintes, de acordo com sua capacidade contributiva. Também passa ao largo da discussão constitucional pós Constituição Federal de 1988, período ao qual a teoria constitucional costuma se referir como Estado Social. Por fim, o uso da expressão é limitado pelo desconhecimento ou ausência, no direito tributário brasileiro, dos sistemas tributários racionais elaborados pelos teóricos da economia, com o fito de alcançar soluções ideais, como, por exemplo, a teoria da tributação equitativa, teoria da tributação ótima e teoria da troca fiscal.

Diante da constatação da insuficiência da utilização da expressão sistema tributário nacional para pensar o fenômeno tributário em um Estado Democrático de Direito, é que Gassen propõe um acordo semântico em torno da expressão “matriz tributária brasileira”, como algo mais preciso e abrangente.

³ GASSEN, Valcir. *Matriz Tributária Brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil*. In GASSEN, Valcir (organizador). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Editora Consulex, 2012, p.27

⁴ *Ibidem*, p.29

Assim, Matriz Tributária Brasileira consiste em “escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário”⁵. O uso desse termo tem como escopo a compreensão do fenômeno tributário e sua relação com a realidade política, econômica e social existente em determinado Estado⁶.

A correta aceção da expressão parte da compreensão de três pontos: O processo histórico de cisão entre o Estado e a propriedade, a propriedade como um direito pós-tributação e a legitimidade como um mecanismo essencial nos processos de dominação.

No que tange ao primeiro ponto, mister compreender o fenômeno de cisão entre o Estado e a propriedade, porque esse marco diferencia a cobrança de tributos tal como é hoje do pagamento de tributos em outros momentos históricos.

Durante a Idade Média, as relações de poder giravam em torno da propriedade da terra e as coisas e pessoas eram vistas como propriedade do Estado ou de quem detinha o poder. Todavia, o advento da Revolução Industrial, que começou na Grã-Bretanha, no século XVIII e espalhou-se pelos outros países, representou verdadeira Revolução no campo econômico, modificando todo o sistema produtivo até então existente. No campo político, o grande marco foi a Revolução Francesa do século XVIII⁷, que representou a hegemonia da classe burguesa.

Tais revoluções tiveram três consequências importantes: a terra deixa de ter as ingerências inerentes ao sistema feudal e passa a ser vista como mercadoria, de forma que passa a ser negociada livremente pelos proprietários privados. A segunda é que essa terra passa a ser inserida no processo produtivo com o objetivo de obter lucros. Por fim, grande parte da população desloca-se do campo para se tornar trabalhador assalariado e atender ao processo de industrialização⁸. Nesse contexto é que se opera a cisão definitiva entre o Estado e a propriedade, que produziu nos Estados contemporâneos uma dependência econômica em relação aos bens individuais dos membros da sociedade. Portanto, o pagamento de tributos atualmente difere substancialmente daquele ocorrido em outros momentos históricos antes

⁵ *Ibidem*, p.32

⁶ *Ibidem*, p.33

⁷ Como aduz GASSEN, “Uma das principais causas da Revolução Francesa foi o embate que ocorreu cerca de dois anos antes da convocação dos Estados Gerais e da queda da Bastilha em 1789 acerca do pagamento de tributos pelo clero e pela nobreza (primeiro e segundo Estado, respectivamente) na Assembléia dos Notáveis. Diante do desconcerto das finanças públicas da França de Luís XVI e da não obtenção de êxito nas mudanças tributárias propostas pavimentou-se o caminho para a revolução. *Ibidem*, p. 35

⁸ HOBBSAWN *apud* GASSEN, Valcir, *ibidem*, p. 36

dessa separação entre Estado e sociedade e, conseqüentemente, antes dessa dependência econômica que o Estado passa a ter.

Partindo-se para o segundo pressuposto para a compreensão da expressão matriz tributária brasileira, Gassen, seguindo o raciocínio de Liam Murphy e Thomas Nagel, critica a visão que traz o direito de propriedade como algo natural, sem que se perceba que, na verdade, ele é fruto de convenções, e não uma pressuposta lei da natureza. Dessa forma, tendo em vista o acordo semântico para a utilização da expressão matriz tributária brasileira como as escolhas que se faz no campo da ação humana, não é a instituição de tributos pelo ente tributante uma ameaça ao direito de propriedade. Antes, a instituição e cobrança de tributos têm como um de seus escopos a garantia do direito de propriedade. Este é, em grande parte, definido pela matriz tributária.

Para a compreensão do último pressuposto, qual seja, a extrafiscalidade como elemento de legitimação, cumpre esclarecer alguns pontos. Quanto à finalidade da tributação, os tributos podem ser divididos entre fiscais e extrafiscais. Aqueles que têm como principal objetivo angariar recursos para o Estado são os ditos tributos fiscais. Já quando objetivo é induzir um determinado comportamento, por meio da intervenção no domínio econômico ou social, por exemplo, diz-se que o tributo é extrafiscal.

A fiscalidade é pressuposto para a existência material dos Estados Contemporâneos, a partir da já constatada cisão entre Estado e propriedade. Por sua vez, essa extrafiscalidade, para além da perspectiva regulatória, também diz respeito a uma estrutura de poder que envolve o processo de legitimação do Estado. Isso porque o Estado Constitucional pressupõe formas pré-autorizadas ou pré-pactuadas por um conjunto de normas jurídicas com seus cidadãos, o que confere certa legitimidade para que se aproprie de recursos econômicos dos particulares⁹.

Elucidados os pilares para sua compreensão, o conceito de matriz tributária como as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social, no que diz respeito ao fenômeno tributário, surge da constatação de que o Direito Tributário ainda é tratado de forma apartada da realidade social, econômica e política. Portanto, tem o fito de aproximar tributação e realidade¹⁰. E é justamente esse o escopo do presente trabalho: aproximar a tributação sobre a renda da realidade econômica e social brasileira, a fim de

⁹ *Ibidem*, p.45

¹⁰ *Ibidem*, p.47

demonstrar que a dedutibilidade dos gastos com educação do imposto de renda de pessoa física não pode ser ilimitada.

1.2 JUSTIÇA FISCAL

O Direito Tributário em um Estado Democrático de Direito¹¹, tal qual o Brasil¹², deve ser pautado por valores, sobretudo a justiça. Nesse contexto, o doutrinador alemão Klaus Tipke diferencia “ética” de “moral”: a primeira consistiria na teoria do comportamento justo e a segunda, o comportamento ou o agir segundo essa teoria¹³.

Os Estados de direito têm dois aspectos, separados, é verdade, por uma linha tênue: o formal e o material. O aspecto formal, no que tange ao direito tributário, consiste em todos aqueles princípios que garantem a segurança jurídica ao contribuinte (legalidade, irretroatividade, leis determinadas, vedação à aplicação analógica, dentre outros). O aspecto material, por sua vez, aduz que as leis devem também ser materialmente justas.

Esse doutrinador sustenta ainda que a justiça no Estado Social de Direito pressupõe três fundamentos: o princípio do Estado Social, o princípio da liberdade e o princípio da igualdade. O princípio do Estado Social exige que os ricos contribuam proporcionalmente mais que os pobres. A liberdade preceitua que o Estado se sujeita a certos limites quanto da oneração dos contribuintes¹⁴. Por fim, a igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos.

O princípio da igualdade ou isonomia, que passou a ter maior destaque com a Revolução Francesa, transcende o campo do direito tributário e se faz presente em todas as

¹¹ Segundo o constitucionalista alemão Klaus Stern, o princípio do Estado de Direito ocupa o topo do sistema constitucional interno e determina que “o exercício do poder partilhado somente é permitido com fundamento em uma Constituição garantidora dos direitos fundamentais e em leis formal e materialmente constitucionais a fim de assegurar dignidade humana, liberdade, justiça e segurança jurídica”. STERN, Klaus *apud* TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 58

¹² Constituição de 1988:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em **Estado Democrático de Direito** e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

¹³ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15

¹⁴ *Ibidem*, p.18

Constituições dos Estados democráticos. A Constituição brasileira¹⁵ traz o princípio da igualdade de todos perante a lei em seu art. 5º, *caput*. Na seara tributária, em específico, o princípio encontra guarida no art. 150, inciso II, da Constituição, “e assegura, ao menos em tese, um sistema tributário justo, livre de arbitrariedades e privilégios”¹⁶.

Segundo tal princípio, contribuintes que se encontrem em uma mesma situação econômica devem ser submetidos ao mesmo regime tributário (igualdade horizontal). Assim, também determina, automaticamente, um tratamento distinto àqueles contribuintes que se encontram em condições diferentes (igualdade vertical), ou seja, que possuem capacidade contributiva distinta, o que deverá ser aferido de modo criterioso.

Justiça é um conceito valorativo indeterminado frequentemente usado de forma inócua na consagrada expressão “justiça fiscal”. Um direito justo tem como pressuposto básico a existência de princípios, mais ainda, princípios ou critérios justos. A atenuação na aplicação de princípios justos podem ocorrer apenas em casos excepcionais, diante da colisão de princípios¹⁷, pois uma ofensa injustificada leva à arbitrariedade, com privilégios para alguns e desvantagens para outros.

As Constituições dos Estados de Direito, na contramão do direito positivo, não permitem que a ética seja dissociada do direito. Apesar de não conceituarem justiça, elas induzem a uma diferenciação entre o justo e o injusto, como é o caso do art. 3º da Constituição de 1998, que fala de uma sociedade livre, justa e solidária. Nas palavras de Klaus Tipke: “Leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam Direito Tributário algum, mas criam apenas uma coisa tributária – ou melhor, um tumulto tributário”¹⁸.

Diante da dificuldade em estabelecer critérios de justiça aplicáveis indistintamente a todos os ramos do direito, Tipke aduz que melhor é que cada ramo seja informado pelos seus próprios critérios, em harmonia com os direitos fundamentais constitucionalmente previstos. É o que na Alemanha denomina-se “justiça adequada à matéria”.

O princípio da igualdade, também previsto na Constituição de 1988 (art. 5º, inciso I) vincula os legisladores a estabelecerem leis que confirmam um tratamento igual aos iguais e

¹⁵ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil (1988)*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>.

¹⁶ GUTIERREZ, Miguel Delgado. *O imposto de renda e os princípios da generalidade, universalidade e progressividade*. Tese de Doutorado. USP, 2009, p. 49

¹⁷ Acerca da ponderação entre princípios vide DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Tradução Jefferson Luiz Camargo et al. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007

¹⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas, *op. cit.*, p.28

desigual aos desiguais, na medida de suas desigualdades. Todavia, esse princípio precisa de um “passaporte” para ser aplicado a cada ramo do direito. Isso porque juridicamente só é possível a comparação entre indivíduos ou grupos com base em um critério de comparação adequado à matéria, critério esse não fornecido de antemão pelo princípio da igualdade.

Assim, no Direito Tributário o princípio da igualdade tem como critério de comparação, “passaporte” para sua aplicação, o princípio de justiça da capacidade contributiva, que será abordado adiante, o qual só poderá ser flexibilizado no caso de tributos e normas marcados pela extrafiscalidade.

Como corolário do Estado de Direito, todas as leis, especialmente aquelas que versam sobre matéria tributária e, assim, afetam diretamente a esfera pessoal do cidadão, estão condicionadas aos princípios e regras estatuídos na Constituição. Não se busca, com isso, a sobreposição dos direitos dos indivíduos aos do fisco, mas antes uma relação de equilíbrio entre eles, pautada pela Constituição, de sorte que não haja supremacia de uma parte sobre a outra na relação jurídico-tributária.

Leonetti afirma com acuidade que a observância dos princípios constitucionais tributários é condição *sine qua non* para que o IRPF atue como um instrumento de justiça social, entendida como “aquela praticada quando o ônus do todo social, compreendendo por óbvio os tributos, é feita segundo critérios prévia e democraticamente escolhidos, sempre se respeitando a capacidade de cada um¹⁹”.

O sistema constitucional tributário brasileiro é pautado por uma série de princípios, sobretudo aqueles elencados no título VI, capítulo I, seções I e II, além de outros dispersos ao longo do texto, como os previstos na seção III do referido capítulo. O IRPF, assim como os demais tributos, está sujeito a princípios gerais tributários, mas também àqueles princípios ou critérios específicos aplicáveis ao IRPF, previstos no art. 153, §2º, I, da Constituição, quais sejam, generalidade, universalidade e progressividade. Todos eles têm como destinatário o Poder Estatal, que se submete às restrições por eles impostas. Dessa forma, devem nortear tanto a criação de obrigações tributárias, quanto a interpretação e aplicação das normas relativas a tal imposto.

¹⁹ LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. 1º Edição. Barueri - São Paulo: Manole, 2003. P. 178

Assim, doravante, sem pretensão de esgotar o assunto, serão analisados alguns dos princípios constitucionais tributários sobre os quais cumpre tecer observações pertinentes ao Imposto de Renda de Pessoa Física.

1.3 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da igualdade, na medida em que quanto maior for a capacidade econômica do contribuinte, mais este terá que contribuir para os gastos estatais, por meio da tributação. Determina que todos devem pagar impostos segundo seu montante de renda disponível para o pagamento de impostos²⁰. Associa-se à ideia de justiça distributiva.

Certo é que todos os cidadãos acordam que os indivíduos devem pagar seus tributos na medida de sua capacidade. O problema emerge, porém, no momento de determinar quais os fatos são indicativos dessa capacidade contributiva²¹.

A Constituição Alemã, por exemplo, não traz expressamente tal princípio, como o faz, dentre outras, a Constituição Italiana de 1967 e Constituição brasileira de 1988, seu art. 145, §1^o²².

Ainda sim, prevalece na Alemanha, assim como no Brasil e na maior parte dos países, o princípio da capacidade contributiva em contraposição aos princípios do “imposto *per capita*” e “da equivalência”, por exemplo.

O princípio do imposto *per capita* ou imposto fixo desconsidera a necessidade de assegurar um mínimo existencial. Assenta que todos os indivíduos devem pagar a mesma quantia em tributos, independentemente dos recursos de que disponham. Essa forma de tributação sequer é possível em um Estado Social, isso porque não seria possível financiá-lo se os mais ricos se limitassem a pagar o mesmo montante de tributos que os pobres, tampouco

²⁰ *Ibidem*, p. 31

²¹ MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; POVEDA BLANCO, Francisco. *Derecho Tributario*. 5ª ed. Revista, ampliada e puesta al día. Aranzadi, 2000, p. 62 *Apud* GUTIERREZ, Miguel Delgado. *O imposto de renda e os princípios da generalidade, universalidade e progressividade*. Tese de Doutorado. USP, 2009, p. 59

²² Constituição 1988:

“Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 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”.

se os pobres fossem obrigados a pagar a mesma quantia que os ricos, o que encontraria inclusive limitações fáticas, dada a escassez de recursos dos pobres.

O princípio da equivalência, por sua vez, aduz que os tributos devem ser cobrados na medida em que os contribuintes são beneficiados pelos serviços prestados pelo Estado. Encontram, pois, dois obstáculos à sua implementação. O primeiro reside no fato de que não é possível aferir com precisão o *quantum* de benefício foi individualmente utilizado pelos contribuintes, e o segundo em que, na prática, em um Estado Social, aqueles que mais recebem benefícios são justamente os mais pobres, o que faria com que eles tivessem que arcar com uma carga tributária maior que a dos ricos, que recebem menos benefícios. Assim como o princípio do “imposto *per capita*”, o princípio da equivalência desconsidera a necessidade de manutenção de um mínimo existencial.

1.3.1 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA *VERSUS* CAPACIDADE ECONÔMICA

Ives Gandra Martins diferencia capacidade contributiva de capacidade econômica. Aquela estaria ligada à capacidade do contribuinte para suportar uma exação ou a carga tributária global, e estaria vinculada, portanto, ao poder tributante, nos termos da lei. Por sua vez, a capacidade econômica estaria relacionada ao potencial econômico de alguém, independentemente do referido poder ²³.

Nesse mesmo caminho, Klaus Tipke²⁴ critica o fato de que a maior parte dos economistas costuma equiparar a capacidade contributiva à capacidade econômica e disso deduzem que toda a renda econômica do contribuinte deve se sujeitar ao imposto de renda. O mínimo existencial, obrigações alimentícias e outras isenções e deduções seriam normas extrafiscais, sem ligação com a base de cálculo do imposto de renda. Por outro lado, destaca que os tributaristas alemães relacionam a capacidade contributiva à capacidade de pagar impostos. Entendem que a capacidade contributiva decorre da capacidade econômica, mas

²³ MARTINS, Ives Gandra *Apud* LEONETTI, Carlos Araújo LEONETTI. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. 1ª Edição. Barueri - São Paulo: Manole, 2003. P. 53. Leonetti exemplifica a diferenciação entre capacidade econômica e capacidade contributiva: “Uma senhora viúva que sobreviva da minguada pensão deixada pelo marido e seja proprietária de um único imóvel de valor de mercado elevado – o qual, no entanto, não gera receita – disporia de capacidade econômica, mas não de capacidade contributiva.

²⁴ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 30

com ela não se confunde, uma vez que certos gastos reduzem a base de cálculo dessa capacidade econômica.

Todavia, Tipke entende que, no final das contas, tal distinção de termos a serem utilizados no corpo da lei é irrelevante, e apregoa que “desde que alguém tenha que sustentar a si mesmo e a outros, sua capacidade econômico-contributiva é restringida²⁵”.

1.3.2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: CONCEITO INDETERMINADO, MAS DETERMINÁVEL

Ainda não há consenso na doutrina acerca de uma definição satisfatória do termo “capacidade contributiva”. Pelo contrário, muitos estudiosos consideram-na uma expressão vaga, um conceito jurídico indeterminado, uma *empty box*²⁶. Klaus Tipke destaca, porém, que os princípios em geral comportam algum grau de indeterminação e que esse é um conceito indeterminado, mas determinável²⁷.

Desse modo, tal princípio tem implicações concretas, quando, por exemplo, impede uma tributação em um montante igual para cada um dos indivíduos, o chamado imposto de captação (*pro capite, per capita* ou fixo), não pode ser mensurado com base no princípio da equivalência, tampouco se atém às vantagens que, proporcionalmente, cada contribuinte obteve dos serviços públicos ou quanto cada um custa para o Estado. Trata-se de um conceito determinável também por uma espécie de exclusão.

Portanto, como dito alhures, consiste na aptidão para pagar tributos com base na renda auferida pelo indivíduo. Logo, quem não tem renda ou a auferir em valores inferiores ao mínimo existencial não detém capacidade contributiva.

1.3.3 O TEOR DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A capacidade contributiva preocupa-se com a quantia que cada um pode despendar para financiar o Estado com base em sua renda disponível. Tal princípio deverá considerar as condições individuais de cada contribuinte, independentemente do grupo social do qual faça

²⁵ *Idem*

²⁶ GUTIERREZ, Miguel Delgado. *O imposto de renda e os princípios da generalidade, universalidade e progressividade*. Tese de Doutorado. USP, 2009, p. 59

²⁷ TIPKE, Klaus; YAMASHITA; Douglas, *op. cit.* p.31-32

parte, pois em cada um desses grupos há indivíduos com maior e menor quantidade de riqueza.

Deverá ser considerada a capacidade contributiva existente, aquela que é (*Ist-Leistungsfähigkeit*), e não a capacidade contributiva presumida (*Soll-Leistungsfähigkeit*), que leva em conta o que o contribuinte poderia estar auferindo se tivesse se esforçado mais, com base em sua capacidade intelectual ou física, por exemplo²⁸. Esta última concepção é aquela a que Murphy e Nagel denominam de *tributação por talento*, pela qual as pessoas deveriam pagar os tributos de acordo com seu talento para obter renda e acumular riquezas²⁹. Todavia, esses autores rechaçam a tributação baseada no talento sob duas alegações: 1) Os impostos cobrados de uma pessoa não diminuiriam acaso sua renda diminuísse, assim uma pessoa abandonasse uma carreira de sucesso para ser um escritor fracassado pagaria os mesmos impostos de outrora, ideia que vai contra a própria capacidade contributiva; e 2) A dificuldade de se aferir qual poderia ser a renda máxima de uma pessoa.

Esse princípio, assim como os princípios da dignidade da pessoa humana e do Estado Social, impõe a observância do mínimo existencial. Enquanto não se ultrapassar esse mínimo, não há que se falar em capacidade contributiva e o Estado não pode cobrar tributos, ou seja, “dar com uma mão para retirar com a outra”, inclusive porque esses indivíduos são o maior público de programas assistenciais em um Estado Social.

Conforme o escólio de Leonetti, esse princípio relaciona-se a dois objetivos, quais sejam, distribuir a carga tributária entre todos os contribuintes, de acordo com a capacidade de cada um para suportar esse ônus e impedir que a carga tributária comprometa o mínimo existencial para a subsistência do indivíduo e da sua família. Neste último ponto há uma intersecção com o princípio da vedação ao confisco.

No caso específico do imposto de renda, essa garantia do mínimo existencial é que justifica, por exemplo, a isenção tributária para aqueles cuja renda mensal não ultrapasse o valor de R\$ 1.903,98 (mil, novecentos e três reais e noventa e oito centavos) mensais³⁰.

No que diz respeito às alíquotas progressivas, Klaus Tipke não vislumbra sua necessidade a fim de se concretizar o princípio da capacidade contributiva. Porém, essa necessidade de fato emerge quanto às alíquotas do imposto de renda, conforme previsão

²⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA; Douglas, *op. cit.* p.33

²⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 29

³⁰ Valores considerados a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/ContribFont2012a2015.htm> Acesso em 30/04/2015

constitucional³¹. É claro que o espectro de progressividade não deveria ser ampliado para contemplar rendas inferiores àquelas sujeitas à alíquotas de 7,5%, mas para além da alíquota máxima de 27,5%, nos casos de rendas mensais em muito superiores à R\$ 4.664,68, que ficam limitadas a essa alíquota máxima.

O princípio da capacidade contributiva irradia seus efeitos para todos aqueles tributos que tenham natureza predominantemente fiscal (arrecadatória)³², sejam eles diretos ou indiretos. Isso porque há dois tipos de tributos, os “irritantes” e os “anestésiantes”³³. Aqueles permitem que o contribuinte perceba que está sendo onerado (tributos diretos), ao passo que estes escondem do contribuinte o valor do tributo incluso no bem ou serviço (tributo indireto). Nesse sentido, Valcir Gassen elucida que:

“Importa também lembrar que, nos sistemas tributários, existem dois tipos de tributos: os “irritantes” e os “anestésiantes”. Os primeiros têm como bases de incidência a renda e o patrimônio, e “irritam” o contribuinte, visto que este percebe o quanto está sendo onerado quando do pagamento do tributo (por exemplo, o imposto de renda e o imposto sobre a propriedade territorial urbana). No segundo caso, dos “anestésiantes”, o ônus tributário é repercutido ao consumidor final (contribuinte de fato), que acaba não percebendo o valor do tributo incluso no preço do bem ou serviço. O contribuinte, na maioria das vezes, não sabe dizer qual é o preço de uma geladeira, de um automóvel, de uma bicicleta, pois o valor que ele conhece é o preço total, do bem ou serviço, já incluso o valor do tributo”³⁴.

Assim, o Brasil vai na contramão de outros países, ao dar maior destaque à tributação indireta, aquela incidente sobre o consumo, em detrimento da direta, que incide sobre a renda e o patrimônio. Com isso aumenta-se a regressividade da matriz tributária brasileira³⁵,

³¹ Constituição de 1988

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;

³² Os tributos de natureza predominantemente fiscal sujeitam-se à justiça fiscal, da qual o princípio da capacidade contributiva é corolário. Quanto aos tributos marcadamente extrafiscais, a ideia de capacidade contributiva e de justiça fiscal são deixadas de lado em prol de uma ideia mais ampla de justiça social.

³³ GASSEN, Valcir, *op. cit.*, p. 29

³⁴ *Idem*

³⁵ Acerca da regressividade na tributação sobre o consumo no Brasil, *vide*: GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência (Florianópolis)**, Florianópolis, n. 66, p. 213-234, July 2013. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S2177-70552013000100009&script=sci_arttext>, Acesso em: 1 de junho de 2015.

onerando de forma mais gravosa aqueles que ganham menos, o que deixa clara a violação ao princípio da capacidade contributiva.

1.3.4 FLEXIBILIZAÇÃO NA APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Como princípio que é, a aplicação da capacidade contributiva deve ser sopesada, caso entre em conflito com outro princípio.

É certo que cada contribuinte possui peculiaridades que não poderiam abarcar a aplicação desse princípio, sob pena de sua impraticabilidade, uma vez que as autoridades fazendárias não disporiam de recursos como pessoal e tempo para tanto. Entretanto, há que se tomar cuidado com o grau de simplificações, no caso da dedutibilidade de gastos do imposto de renda, por exemplo, de modo que não gere um prejuízo considerável no caso concreto.

Quanto a este ponto, sugere-se, como será analisado mais à frente, que às regras atuais de dedutibilidade sejam agregados outros fatores pessoais, o que, decerto, não obstará o agir da Receita Federal do Brasil, um dos fiscos mais bem dotados de aparato tecnológico em todo o mundo.

As normas extrafiscais (intervencionistas, dirigistas, regulatórias, instrumentais) também configuram uma espécie de “violação justificada”, uma mitigação ao princípio da capacidade contributiva. Essas normas, por beneficiarem grupos específicos de contribuintes, também podem ser chamadas de incentivos ou subvenções fiscais. Há que se levar em conta que a criação de normas extrafiscais pelo legislador e a consequente violação à capacidade contributiva deve ser necessariamente justificada. Não pode ser por um motivo qualquer.

O que ocorre muitas vezes é que determinado grupo ou setor justifica essas medidas como um fomento indireto àquilo que seria o “Bem Comum”. Consoante destacado por Klaus Tipke, é necessário que as subvenções/incentivos realmente beneficiem, em maior ou menor escala, todos os indivíduos.

1.3.5 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA “SEMPRE QUE POSSÍVEL”

A Constituição prevê, em seu art. 145, §1º, que “*sempre que possível*, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Yamashita³⁶, ao traçar considerações sobre a força da expressão “sempre que possível”, baseia-se no escólio de Marco Aurélio Greco para deduzir três concepções diferentes sobre esse uso. Haveria a expressão sem força, a expressão fraca e a expressão forte³⁷.

Uma interpretação sem força da expressão conduziria à sua inutilidade e, uma vez que se trata de princípio constitucional, prefere-se uma interpretação que torne viável seu sentido. Desse modo, é inadmissível um “sempre que possível” sem força alguma.

Uma interpretação fraca, por sua vez, significaria que eventual lei ordinária que instituisse um imposto sem a observância da capacidade contributiva seria inconstitucional.

Por fim, o “sempre que possível forte” significaria que somente em casos excepcionais, quando for impossível ao legislador observar a capacidade contributiva é que ele poderá violar esse princípio.

Seguindo esta última consideração, entende-se que uma análise sistemática da Constituição impõe a observância da capacidade contributiva sempre, com exceção, e de forma que beneficie todos os indivíduos, diante de normas e tributos extrafiscais. Isso porque estes estão sujeitos, como já dito, não à justiça fiscal, que pressupõe a capacidade contributiva, mas à justiça social. Assim é que no XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário chegou-se à conclusão de que a expressão significa que os impostos deverão ter, obrigatoriamente, caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, salvo se, por natureza, isso for impossível (...)³⁸.

1.4 OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA

Além do princípio da capacidade contributiva, o imposto de renda de pessoa física se submete a outros princípios gerais e específicos. A seguir traçar-se-ão considerações acerca da aplicação dos princípios da anterioridade, irretroatividade, vedação ao confisco, pessoalidade, generalidade, universalidade e progressividade ao IRPF. Isso não quer dizer,

³⁶ TIPKE, Klaus; YAMASHITA; Douglas, *op. cit.* p. 52

³⁷ *Idem*

³⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA; Douglas, *op. cit.* p. 59. Assim, a progressividade sobre o ITR, por exemplo, tem o fito de desestimular o latifúndio e a improdutividade rural. Nesse caso, a exarcebação da tributação, que visa coibir esses comportamentos, não levaria em conta o princípio da capacidade contributiva.

naturalmente, que esse imposto só está sujeito a tais princípios, mas que esses são os pontos que suscitam maior atenção, dada sua relação específica com o imposto ora analisado.

O princípio da anterioridade tributária, também conhecido como princípio da não surpresa, está positivado no art. 150, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal e proíbe que um tributo seja cobrado no mesmo exercício financeiro da publicação da lei que o instituiu ou majorou (anterioridade de exercício), além determinar a observância de um intervalo mínimo de 90 dias entre essa publicação e a exigência da exação (anterioridade nonagesimal).

No caso específico do imposto de renda, a doutrina e a jurisprudência entendiam que a lei a ser aplicada era aquela vigente no ano em que o contribuinte deveria apresentar a declaração de rendimentos³⁹. Como explica Leonetti, de acordo com esse entendimento, o cálculo do imposto relativo ao ano X deveria ser feito com base nas normas vigentes em X+1; para o que, a lei que as veiculou deveria ter sido publicada até o final do ano X (precedendo o término do ano calendário e coincidindo com o fato gerador do imposto em 31 de dezembro)⁴⁰.

Apesar de o entendimento atual do STF continuar nesse sentido⁴¹, o que ocorre é uma violação aos princípios da segurança jurídica e da não surpresa. Assim, o princípio da anterioridade vai de encontro a esse posicionamento jurisprudencial ao aduzir que a lei instituidora ou majoradora do IR deve ser publicada no ano anterior ao da ocorrência dos fatos geradores, ou seja, deve-se aplicar a legislação vigente antes do início do ano-calendário em que os rendimentos foram auferidos.

O princípio da irretroatividade tributária, por sua vez, encontra-se previsto no art. 150, III, “a”, e decorre do princípio geral da irretroatividade, insculpido no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição. O Poder Constituinte explicitou esse princípio no campo tributário, diante de entendimento jurisprudencial diverso, constante na já referida Súmula 584 do STF, que apontava pela retroatividade das normas tributárias atinentes ao IRPF.

³⁹ Entendimento consubstanciado na Súmula 584 do STF: “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”. Hodiernamente, tal súmula não é mais aplicada pelo STJ, mas tal entendimento ainda prevalece no STF.

⁴⁰ LEONETTI, Carlos Araújo. O imposto de renda como instrumento de justiça social no Brasil. Barueri, SP: Manole, 2003, p.43

⁴¹ CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA. MP 492/1994. 1. O Supremo Tribunal Federal possui o entendimento consolidado no sentido de que **o fato gerador do imposto sobre a renda se materializa no último dia do ano-base, isto é, em 31 de dezembro. Assim, a lei que entra em vigor antes do último dia do período de apuração poderá ser aplicada a todo o ano-base, sem ofensa ao princípio da anterioridade da lei tributária.** Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE 553508 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 03/05/2011, DJe-092 DIVULG 16-05-2011 PUBLIC 17-05-2011 EMENT VOL-02523-01 PP-00183 RTFP v. 19, n. 99, 2011, p. 407-410)

Contudo, o fato gerador do IRPF é do tipo periódico, pois formado por uma série de atos que ocorrem ao longo do mês ou ano. Assim, a legislação aplicável ao cálculo do imposto deve ser, como acabamos de ressaltar, aquela vigente antes do início do ano-calendário durante o qual os rendimentos foram percebidos, a despeito do entendimento do STF, para quem o fato gerador do tributo se materializa em 31 de dezembro.

O que poderia gerar alguma confusão, nesse ponto, diz respeito à previsão do art. 105 do CTN, segundo a qual a legislação aplica-se imediatamente a fatos *pendentes*⁴². Autores como Luciano Amaro, todavia, advertem que essa aplicação retro-operante nunca teve respaldo constitucional⁴³, posto que, se já iniciado esse fato gerador dito pendente, a lei posterior ao início desse período não pode ser aplicada, sob pena de malferir os princípios da anterioridade e da irretroatividade.

Sacha Calmon Navarro Coêlho elucida ainda que fato gerador pendente não é o que teve início e ainda não teve fim, e sim, o que sequer teve começo (pois o fato gerador ocorre ou não ocorre)⁴⁴. Assim, consoante ensinamento de Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coêlho e Hugo de Brito Machado, o art. 105 do CTN não contempla mais aplicação. Hugo de Brito Machado aduz que tal dispositivo não foi recepcionado pela Constituição⁴⁵.

Outro princípio, o da vedação ao confisco encontra-se no art. 150, inciso IV, da Constituição. De fato, a tributação visa a uma transferência do patrimônio do particular para o erário público, todavia, o que tal princípio pretende coibir é a usurpação pelo fisco de parcela considerável dos bens dos contribuintes. Não se aplica, porém, a tributos marcados pela extrafiscalidade, em que o objetivo é justamente estimular ou desestimular determinado comportamento por parte do contribuinte.

Ele está intrinsecamente ligado à garantia da propriedade privada (art. 5º, inciso XXII), ao princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III) e ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º), assegurados pela Constituição. Ele é importante na medida em que é preciso analisar o caso concreto do contribuinte, sob o prisma da capacidade

⁴²Código Tributário Nacional:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

⁴³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 186

⁴⁴ COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p.355

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 324

contributiva, para verificar a existência ou não de efeito confiscatório. Não se pode dizer, de antemão, que uma alíquota com um percentual X tenha o condão de ser confiscatória.

É importante que a observância a esse princípio não ocorra somente de forma isolada. O STF entende que para sua caracterização há que se observar o conjunto das imposições tributárias estabelecidas pelo respectivo ente federativo a que está sujeito o contribuinte. Nesse sentido, Leonetti defende que aquele tributo instituído ou majorado mais recentemente é que deverá ser suprimido. O melhor entendimento, todavia, é que para que o confisco reste evidenciado não seja analisada a carga tributária de cada ente tributante, mas a soma dessas, ou seja, a carga tributária total que onera o contribuinte.

Uma discussão que se tinha envolvendo o IR e esse princípio consistia em saber se a incidência de IR sobre indenizações decorrentes de desapropriações violaria o princípio do não confisco. O STJ manifestou entendimento de que não deveria incidir o IR, pois esse fato gerador, além de decorrer da vontade do fisco, diminuiria a indenização, tornando-a injusta. Hoje, todavia, a principal argumentação jurisprudencial é no sentido de que as indenizações, em geral, não estão sujeitas à incidência do IR, dado que visam apenas recompor o patrimônio, tendo, pois, caráter compensatório, e não remuneratório⁴⁶.

O princípio da pessoalidade ou personalização encontra respaldo no mesmo dispositivo constitucional que trata da capacidade contributiva: o art. 145, §1º. Ele determina que sempre que possível a instituição do tributo pelo legislador deverá observar as características pessoais do contribuinte, tais como instrução, saúde, patrimônio e número de dependentes, de forma a permitir que a capacidade contributiva seja devidamente respeitada.

Adentrando a seara dos princípios aplicáveis especificamente ao imposto de renda por determinação constitucional, o princípio da generalidade impõe que todos os indivíduos

⁴⁶ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. TRABALHADOR AVULSO. PORTUÁRIO. FÉRIAS CONVERTIDAS EM PECÚNIA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA DO REFERIDO IMPOSTO. PRECEDENTES. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Não há de se falar em omissão no acórdão, quando a questão jurídica foi suficientemente examinada, inclusive no concernente às especificidades do pagamento das férias, convertidas em pecúnia, aos trabalhadores avulsos portuários, em comparação com o pagamento da mesma parcela, realizado aos trabalhadores em geral.

II. Os valores pagos a título de conversão de férias em pecúnia, aos trabalhadores portuários avulsos, **não constituem hipótese de incidência de imposto de renda, porquanto revelam natureza indenizatória e não remuneratória**. Multífaros precedentes do STJ (*REsp 1.148.781/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 29/04/2010; AgRg no REsp 1.154.951/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 03/05/2010*).

III. Agravo Regimental improvido.

(*AgRg no AREsp 665.878/BA, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/04/2015, DJe 24/04/2015*)

estão sujeitos ao imposto de renda, e o princípio da universalidade implica que quaisquer manifestações de renda deverão ser submetidas à incidência do IRPF. Ao longo da história brasileira, por vários períodos, categorias como magistrados, parlamentares, jornalistas, escritores, professores, agentes do fisco e militares conseguiram escapar dessa tributação sobre a renda em sua integralidade. Em 1983, por exemplo, o Decreto-lei 2.019, mais uma vez excluiu expressamente da incidência do IRPF a verba de representação dos magistrados, prevista no art. 65, §1º, da Lei Complementar nº 35/79.

Tais privilégios só tiveram um ponto final com a edição da Constituição de 1988, que em seu art. 150, inciso II, ao estatuir o princípio da igualdade tributária, proíbe qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos e direitos. Dessa forma, além da generalidade, também acabou por consagrar a universalidade, na medida em que visou afastar a prática de denominar as parcelas remuneratórias de “auxílios”, “ajudas”, “verbas de representação”, dentre outros, com o escopo de se ver livre da tributação.

Por fim, mister tecer alguns comentários sobre o princípio ou critério da progressividade, também previsto no art. 153, §2º, I, da Constituição. Esse princípio determina que as alíquotas sejam variáveis, diretamente proporcionais ao valor da renda, ou seja, quanto maior a renda, maior a alíquota aplicável. Como bem esclarece Leonetti, “o contribuinte com renda mais elevada deve arcar com uma carga tributária superior à dos demais, não apenas em termos absolutos, mas também em termos relativos, ou seja, deve comprometer um percentual maior de sua renda”⁴⁷. Esse mecanismo tem o condão de fazer com que contribuintes com maior capacidade contributiva arquem com a maior parte do ônus tributário, o que possibilita a distribuição de renda.

Por outro lado, parte da doutrina, tal como o doutrinador alemão Klaus Tipke e seu discípulo Douglas Yamashita, entende ser possível a aplicação do princípio da capacidade contributiva independentemente da progressividade. Aduzem que a capacidade contributiva exige apenas uma base de cálculo adequada⁴⁸. Apesar disso, a progressividade é essencial para a concretização da igualdade tributária.

A progressividade do IRPF sempre esteve prevista na Constituição, porquanto sua aplicação não gera maiores complicações. Quanto à aplicabilidade de tal princípio a outras

⁴⁷ LEONETTI, Carlos Araújo, *op. cit.*, p.59

⁴⁸ TIPKE, Klaus; YAMASHITA; Douglas, *op. cit.* p. 35

espécies tributárias, entretanto, podemos citar recente decisão do Supremo Tribunal Federal, pela qual restou assentado que quaisquer tributos, independentemente de serem pessoais ou reais, de terem ou não disposição expressa na Constituição nesse sentido, podem ser progressivos⁴⁹.

Hodiernamente há, no Brasil, apenas quatro faixas de alíquotas diferentes aplicáveis ao IRPF, o que acaba por não concretizar, de fato, a progressividade. Assim, rendas em muito superiores a R\$ 4.664,68 (quatro mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e sessenta e oito centavos) continuam sendo tributadas a uma alíquota nominal máxima de 27,5%.

CAPÍTULO II

2.1 CARACTERÍSTICAS GERAIS DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA

O Imposto de Renda tem caráter eminentemente fiscal, sendo extremamente importante para o orçamento da União, pois hoje desponta como a maior fonte de arrecadação tributária federal⁵⁰. Todavia, também possui relevante caráter extrafiscal, na medida em que serve para incrementar o desenvolvimento econômico e social, por meio de incentivos fiscais⁵¹.

Atualmente, as normas que dispõem sobre o imposto de renda estão presentes na Constituição, no Código Tributário Nacional, em leis ordinárias federais e no Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR). Apesar das regras aplicáveis à espécie se encontrarem esparsas em vários diplomas normativos, o Poder

⁴⁹ EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. *RE 562045, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 06/02/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-233 DIVULG 26-11-2013 PUBLIC 27-11-2013 EMENT VOL-02712-01 PP-00001*

⁵⁰ Computando-se também o IRPJ. De acordo com os últimos dados disponíveis no site da RFB, em outubro de 2014, a arrecadação total do imposto de renda chegou a 26.655 milhões. Vide: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2014/AnaliseMensalout14.pdf>> p. 30

⁵¹ Tais como aqueles administrados pela Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste/SUDENE, Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia/SUDAM e Superintendência do Desenvolvimento da Pesca/SUDEPE. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 35ª Ed revista, atualizada e ampliada, p.319. Tal característica tem a finalidade de estimular determinados comportamentos, intervindo, por exemplo, no domínio econômico e social. Acerca da extrafiscalidade também como instrumento de legitimação da institucionalização da figura do Estado vide: GASSEN, Valcir. *Matriz Tributária Brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil*. In: GASSEN, Valcir (Organizador e autor). *Equidade e eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. 1ª Ed. Brasília: Editora Consulex, 2012, p. 42

Executivo costuma, ao editar novo ato, fazer uma consolidação das normas vigentes sobre determinado tributo, como no caso do Decreto nº 3.000/99. Isso pode, à primeira vista, ajudar na consulta das leis, mas está longe de ser a melhor técnica legislativa. Uma repetição desnecessária gera um volume excessivo de legislação, o que dificulta que o contribuinte esteja a par de todos os seus direitos e obrigações.

A Constituição não cria tributos, apenas estabelece a competência para que os entes federativos instituam-nos. Dessa forma, o imposto de renda, previsto em seu art. 153, III, e §3º, é de competência da União Federal e, como destaca Hugo de Brito Machado, poderá ser utilizado como instrumento de distribuição de renda entre as diversas regiões do país e também entre as classes sociais. Nela também se encontram os princípios específicos aplicáveis ao Imposto de Renda já mencionados, quais sejam, o da generalidade, da universalidade e da progressividade.

Em seu art. 146, III, “a”, a Constituição determinou que Lei complementar federal dispusesse sobre normas gerais em matéria tributária. Nesse sentido, a principal delas é a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, conhecida como Código Tributário Nacional - CTN, que é uma lei ordinária recepcionada com *status* de lei complementar, onde se encontram as principais características do Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas – IRPF, tais como seu fato gerador, o momento em que ocorre, a base de cálculo e os sujeitos ativo e passivo do tributo.

2.1.1 FATO GERADOR

Ao debruçar-se sobre o fato gerador, o art. 43 do CTN estabelece que este ocorre com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Assim, cumpre de antemão analisar a diferença entre a disponibilidade econômica e jurídica, para depois perquirir os conceitos de renda e proventos.

Nesse ponto ainda não há um consenso na doutrina. Hugo de Brito Machado defende que para ser devedor do imposto não basta auferir renda. É preciso que haja aquisição da disponibilidade e não somente ação para sua cobrança⁵². Disponibilidade essa que pressupõe

⁵²O autor exemplifica o caso esclarecendo que se o inquilino não paga, tampouco oferece crédito da quantia ao proprietário do imóvel, este tem até mais que ação, tem execução contra o inquilino, por ser o contrato de locação um título executivo. Todavia, a existência de obstáculos jurídicos à efetiva disponibilidade da renda faz com que o locador, nesse caso, não seja devedor do imposto. É por isso que a renda não se confunde com sua disponibilidade. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p.324

ausência que quaisquer óbices jurídicos. Para ele, o fato gerador do imposto pode ser tanto a aquisição de disponibilidade econômica, decorrente do “recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte”, quanto a disponibilidade jurídica, que consiste no “simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa juridicamente a dispor, embora este não lhe esteja ainda em mãos”⁵³. Entende, todavia, que essa disponibilidade jurídica só se configura quando o crédito estiver efetivamente à disposição do contribuinte, que possa dele dispor sem qualquer obstáculo, seja de fato ou de direito. É necessário que haja a efetiva disponibilidade da renda ou proventos para que se configure o fato gerador.

Carlos Araújo Leonetti afirma, todavia, que para a caracterização do fato gerador prevalece na doutrina a disponibilidade econômica, e que “a menção à disponibilidade jurídica em nada contribui para clarear o conteúdo e alcance do dispositivo; ao contrário, em alguns casos tal menção tem servido para tornar o tema ainda mais nebuloso”⁵⁴. O autor destaca dois posicionamentos: aquele que interpreta a aquisição de disponibilidade econômica como a simples existência de acréscimo patrimonial passível de ser aferido e aquele para o qual é imprescindível que tal acréscimo passe a compor o patrimônio do adquirente, de modo que este possa daquele dispor, sendo esta segunda a afirmação mais plausível. Não especifica, contudo, a que corrente se filia .

Ainda quanto ao fato gerador consignado no *caput* do art. 43 do CTN, mister esclarecer os conceitos de renda e proventos. Embora o significado de renda esteja explicitado no inciso I do referido artigo, por meio de uma interpretação sistemática com o inciso II, é possível definir a renda tributável como “o acréscimo patrimonial gerado pelo trabalho, pelo capital ou pela combinação de ambos, durante um período de tempo determinado”⁵⁵.

Contudo, não há conceito de acréscimo patrimonial no CTN, sendo relegado à doutrina e jurisprudência. Assim, pode ser entendido como um aumento do patrimônio passível de valoração (que constituirá sua base de cálculo), líquido (não entram em seu cômputo as despesas necessárias à produção da renda) e que abrange não só o patrimônio restante, mas também o que já foi consumido ao longo desse período, caso contrário aqueles que gastassem toda a sua renda não teriam que pagar o tributo⁵⁶. Nesse ponto, Hugo de Brito Machado observa que o próprio conceito de renda como acréscimo patrimonial exige que se

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p.322

⁵⁴ LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. 1º Edição. Barueri - São Paulo: Manole, 2003, p. 64

⁵⁵ *Ibidem*, 2003, p. 66

⁵⁶ *Idem*

exclua da incidência do IRPF o mínimo existencial, suficiente para alimentação, vestimenta, moradia e outros gastos indispensáveis, sob pena de inconstitucionalidade da lei que o determine⁵⁷.

Porém, há que se refletir se a garantia do mínimo existencial por meio da exclusão de todos os direitos sociais constitucionalmente previstos da base de cálculo do IRPF⁵⁸, esvaziaria a própria tributação sobre a renda.

Os proventos de qualquer natureza, por sua vez, consistem em acréscimos patrimoniais líquidos não compreendidos no conceito de renda (art. 43, II, do CTN), ou seja, que não decorram de trabalho ou capital. Como a competência para tributar as heranças, legados, doações⁵⁹, propriedade de veículos automotores, predial e territorial urbana, além de transmissões por título oneroso de bens imóveis e direitos reais sobre esses bens foi outorgada pela Constituição a outros entes políticos – estados e municípios – decerto estão excluídos da tributação sobre a renda. Também não recai IRPF sobre parcelas indenizatórias que têm o mero intuito de restabelecer o *status quo ante*, eis que não constituem fato gerador do imposto⁶⁰. Por outro lado, sujeitam-se à incidência do IRPF ganhos decorrentes de sorteios⁶¹ e até mesmo de transações ilícitas⁶², dentre outras hipóteses previstas no art. 54 e seguintes do RIR (Decreto nº 3.000/99).

A incidência do imposto independe da denominação, localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem ou forma de recepção “das receitas ou rendimentos⁶³” e

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p.322

⁵⁸ Tais como a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados, previstos no art. 6º da Constituição.

⁵⁹ Leonetti atenta para o fato de que a Lei nº 7.713/88, em seu art. 6º, inciso XVI, contempla as doações e heranças como **isentas**, dando a entender que estariam incluídas no conceito de proventos de qualquer natureza, quando, na verdade, não são fato gerador do imposto de renda, mas do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação – ITCMD, de competência dos estados.

⁶⁰ Inserem-se aqui ajudas de custo e diárias, que não geram acréscimo patrimonial, mas apenas ressarcem as despesas que deveriam ter sido suportadas pelo empregador. A jurisprudência brasileira firmou-se no sentido de que as indenizações infensas ao tributo são aquelas com intuito reparativo e que dizem respeito às pessoas físicas. Em alguns casos, as indenizações pagas a pessoas jurídicas pode sofrer tributação. Noutro sentido, a Suprema Corte norte-americana entende que as indenizações não podem ser excluídas do conceito de renda tributável.

⁶¹ Art. 676, I, do Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

⁶² Art. 55, X, do RIR.

⁶³ Como destaca Leonetti, as expressões “receita” e “rendimento” não são adequadas, podendo lançar dúvidas sobre em que consiste o fato gerador do tributo. Assim, receita não se confunde com renda, pois aquela traduz o mero fluxo de valores para o patrimônio de alguém, ainda que não haja incremento real, enquanto esta decorre do aumento do potencial de consumo, seja pelo acréscimo patrimonial líquido, seja pelo efetivo consumo de bens ou serviços, durante um período considerado. (LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. 1ª Edição. Barueri - São Paulo: Manole, 2003. P. 71)

a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará a disponibilidade dos bens oriundos do exterior.

2.1.2 ALÍQUOTA

O IRPF tem alíquotas progressivas. O critério ou princípio específico da progressividade, aplicável ao imposto de renda por força do art. 153, §2º, I, da Constituição, determina que quanto maior o montante tributável (base de cálculo), maior deverá ser a alíquota do imposto. Atualmente, o IRPF possui quatro diferentes alíquotas:

Tabela Progressiva para o cálculo mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015:

Tabela Progressiva Mensal

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

(Lei 11.482, de 31 de maio de 2007)

Importante destacar que, apesar dessas faixas, o IRPF no Brasil ainda não é de fato progressivo. Indivíduos que auferem uma renda mensal muito superior a R\$ 4.463,81 (quatro mil, quatrocentos e sessenta e três reais e oitenta e um centavos) tem a incidência do imposto à alíquota máxima de 27,5%, diferentemente de outros países, como a Suécia, onde essa alíquota pode chegar a 56,6% para rendas acima de US\$ 71.198 anuais⁶⁴. No Brasil, parece que o conceito de progressividade tem sido entendido de forma equivocada pelos governantes, limitando-se a um reajuste escalonado da tabela, com correções diferentes para cada faixa de renda (reajuste de 6,5% para as duas primeiras faixas de renda, de 5,5% na

⁶⁴ Disponível em: http://www.bbc.co.uk/portuguese/noticias/2010/10/101006_impostos_estudos_kpmg_rw.shtml
Publicado em 06/10/2010. Acesso em: 23/03/2015.

terceira, 5% na quarta e 4,5% na quinta faixa), conforme Medida Provisória publicada recentemente⁶⁵.

2.1.3 BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do imposto de renda está intimamente ligada ao seu fato gerador e consiste no próprio valor da renda ou proventos. A base de cálculo varia de acordo com a espécie de contribuinte. Para as pessoas jurídicas consiste no lucro real, presumido ou arbitrado, já para as pessoas físicas é o rendimento. Destaque-se que a renda há que ser sempre real. O que pode ser presumido é seu montante.

Como os aspectos atinentes ao IRPJ escapam aos objetivos do presente trabalho, destaque-se que a base de cálculo do IRPF consiste nos rendimentos. Assim, o imposto é calculado sobre o rendimento bruto, deduzindo-se apenas algumas parcelas, tais como pensões alimentícias, encargos de família e contribuições para a Previdência Social.

2.1.4 SUJEITO PASSIVO

O sujeito passivo do tributo é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica, podendo a lei atribuir ao possuidor dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis essa condição de contribuinte. Também pode a lei conferir à fonte pagadora a condição de responsável tributário do imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam, nos termos do art. 45 *caput* e parágrafo único do Código Tributário Nacional. Neste caso, a fonte é apenas responsável, sendo contribuinte aquele que realmente auferir renda ou proventos.

2.1.5 LANÇAMENTO

O lançamento, como regra, é por homologação, de sorte que cabe ao contribuinte ou ao responsável tributário (nos casos de retenção na fonte) verificar a ocorrência do fato gerador, apurar o montante devido, recolher o tributo e aguardar a homologação pela autoridade administrativa. Contudo, há hipóteses elencadas no art. 841 do RIR (Decreto nº 3.000/99), em que o lançamento será de ofício, como nos casos em que o sujeito passivo não apresentar a declaração de rendimentos, não houver pago o montante devido ou tiver praticado infração à legislação em razão da qual esteja sujeito à aplicação de penalidade pecuniária.

⁶⁵ Medida Provisória nº 670, de 10 de março de 2015. Disponível em: <http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?jornal=1&pagina=1&data=11/03/2015> Acesso em: 23/03/2015. A MP também determinou reajuste de 5,5% para as deduções em todas as faixas.

Importante destacar que se presumem verdadeiras as declarações feitas pelos contribuintes, de modo que cabe à autoridade administrativa provar que são falsos os elementos alegados na declaração, a fim de elidi-la.

Feitas tais elucidações acerca das características básicas do imposto de renda, passa-se agora à análise do caso concreto, envolvendo os limites de dedutibilidade dos gastos com educação, que ensejou a elaboração deste trabalho.

CAPÍTULO III

3.1 A AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4927

Em 25 de março de 2013, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade 4927, com pedido cautelar, de relatoria da Ministra Rosa Weber, em face dos itens 7, 8 e 9 da alínea “b” do inciso II do art. 8º da Lei Federal nº 9.250/95 (com redação da pela Lei nº 12.469/2011)⁶⁶.

Segundo a petição inicial, o objeto da ADI cinge-se à dita insuficiência quantitativa dos valores contidos nos dispositivos acima mencionados, asseverando que eles trazem um limite irrealista para as deduções.

A entidade alega que, embora não haja uma vedação constitucional ao estabelecimento de um teto razoável para as despesas com instrução, também não há um dever constitucional de limitar-se a dedutibilidade desses gastos com educação, restrição inexistente, por exemplo, com os gastos com saúde e pensão alimentícia, que não estão sujeitos a um teto.

Afirma que, nos termos em que ora fixado, tal limite padece de inconstitucionalidade e que a procedência da ADI não teria o condão de definir um teto de abatimento, tarefa que

⁶⁶ 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: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 2.159-70, de 2001)

(...)

7. R\$ 3.091,35 (três mil, noventa e um reais e trinta e cinco centavos) para o ano-calendário de 2012; **(Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)**

8. R\$ 3.230,46 (três mil, duzentos e trinta reais e quarenta e seis centavos) para o ano-calendário de 2013; **(Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)**

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; **(Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)**

ficaria a cargo do legislador ordinário. Postula, todavia, que até que sobrevenha nova lei editando tais valores, a dedução das despesas com educação deveria permanecer ilimitada.

Aduz que os dispositivos impugnados violam diversos comandos constitucionais, como o conceito de renda (art. 153, III), a capacidade contributiva (art. 145, § 1º), o não-confisco tributário (art. 150, IV), o direito à educação (arts. 6º, *caput*, 23, V, 205, 208, 209 e 227), que a Constituição admitiria não ser plenamente garantido pelo Poder Público (art. 150, VI, *c*), a dignidade humana (art. 1º, III), a proteção da família (art. 226) e a razoabilidade (art. 5º, LIV).

A Procuradoria-Geral da República manifestou-se pela constitucionalidade dos dispositivos ora vergastados. Rechaçou qualquer violação ao direito fundamental à educação, dignidade humana, conceito de renda, capacidade contributiva e vedação ao confisco. Destacou que não há preceito constitucional que defina parâmetros para a dedutibilidade, pelo que a definição de quais despesas são dedutíveis e em que montante o são fica a cargo da conveniência e oportunidade do legislador ordinário. Caberia, assim, ao Congresso Nacional, por meio de leis ordinárias, definir os contornos precisos da renda tributável, sem ampliá-lo para além das balizas constitucionais.

Dessa forma, para a efetiva compreensão dos argumentos veiculados na ADI 4927, é imperioso fazer breve incursão na configuração atual do IRPF e suas deduções, bem como observar as principais características da educação no Brasil.

3.2 A REALIDADE PARA ALÉM DOS CONTRIBUINTES DE IRPF NO BRASIL

3.2.1 DECLARAÇÕES DE IMPOSTO DE RENDA E TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA

O ponto de partida para o estudo da desigualdade social são as declarações de imposto de renda de pessoa física, que compilam informações sobre as rendas, suas fontes e formas, as propriedades, dívidas, deduções e outros pagamentos, sem que para isso tenha que se identificar o contribuinte, de quem ele recebeu rendimentos ou quais os bens declarados. Enquanto não é divulgada uma síntese das declarações de IRPF⁶⁷, a base para a análise desse imposto é a consolidação anual divulgada pela RFB, denominada “Grandes números DIRPF –

⁶⁷ O último estudo aprofundado sobre o imposto de renda de pessoa física disponível no site da Receita Federal do Brasil foi publicado ainda em 2008, sob o título “*Consolida DIRPF 2004*” e, como o próprio nome diz, refere-se a declarações entregues há mais de uma década atrás. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/estributarios/estatisticas/>> Acesso em: 01/05/2015.

Ano Calendário-2012”, relativa às declarações entregues em 2013, tendo como base o ano de 2012⁶⁸.

Ressalte-se que a RFB, diferentemente das economias liberais ou mesmo de outros países latino-americanos, não franqueia o acesso às especificidades das declarações de IRPF, motivo pelo qual este trabalho não dispõe de dados mais precisos e atualizados. Destaque-se, com isso, que não se está querendo identificar os contribuintes, suas fontes pagadoras ou seus pagamentos, mas apenas expor micro dados que permitam um melhor conhecimento da economia e da sociedade brasileira, sobretudo no que tange à distribuição de renda.

Como bem pontua José Roberto R. Afonso, torna-se tarefa muito mais fácil preservar o sigilo fiscal, com a reunião e divulgação de informações sobre as declarações de países com um grande número de contribuintes⁶⁹ (no Brasil o IRPF abrange aproximadamente 30 milhões de declarantes⁷⁰) em detrimento da maioria das economias avançadas (que contam com uma menor quantidade de declarantes e, por conseguinte, de contribuintes). Assim, o autor exemplifica dizendo que no Brasil, mesmo uma fração muito pequena de declarantes, por exemplo o 0,01% mais rico da população, corresponde a cerca de 2,7 mil indivíduos, o que torna impossível dizer quem está nessa lista, preservando-se o sigilo fiscal até mesmo daquele percentual menor, que abrange os que detêm maior riqueza⁷¹.

Declarações Entregues em 2014	
Proporção	Declarações
100,00%	26.883.633
10,00%	2.688.363
1,00%	268.836
0,10%	26.884
0,01%	2.688

Entregas no prazo (até 30/4)
Fonte primária: RFB

⁶⁸ Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/GNIRPFAC2012.pdf> Acesso em: 01/05/2015

⁶⁹ Nem todo declarante do IRPF é, necessariamente, um contribuinte deste imposto. Isto ocorre porque a entrega da declaração é uma obrigação acessória, um ato formal do qual pode ou não resultar a obrigação de pagar o tributo.

⁷⁰ No caso do IRPF, foram entregues 26,883 milhões de declarações dentro do prazo em 2014. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFsinot/2014/05/02/2014_05_02_11_56_15_298605351.html Acesso em: 15/05/2015 , p.38

⁷¹ AFONSO, José Roberto. IRPF e desigualdade em debate no Brasil: O já revelado e o por revelar FGV/IBRE (8/2014), p. 38. Disponível em < <http://www.joserobertoafonso.ecn.br/publicacoes/item/3995-irpf-x-desigualdade-afonso.html> > Acesso em: 20/04/2015

No Brasil, o processo para a apresentação das declarações é altamente informatizado, no qual 100% delas são enviadas pela internet e a RFB disponibiliza gratuitamente um programa para que os contribuintes a elaborem. Já nos EUA, por exemplo, nem todas as declarações são enviadas por via eletrônica, e os contribuintes muitas vezes têm que despende recursos para adquirir o *software*, uma vez que nem sempre o fisco norte-americano (*Internal Revenue Service*) o distribui gratuitamente. Apesar desse cenário, os EUA disponibilizam uma série de estatísticas tributárias⁷², o que não ocorre no caso brasileiro, apesar da maior informatização e sofisticação do sistema.

Não falta aparato tecnológico para facilitar a divulgação de dados fiscais, uma vez que a RFB dispõe de ferramentas para tanto. Nesse sentido:

“A RFB é reconhecida internacionalmente como uma das mais modernas e ágeis – como também são, aliás, muitas administrações fazendárias estaduais e municipais. O Brasil é pioneiro em experiências exitosas como são exemplos o recurso à internet para declaração de imposto, a emissão de nota fiscal eletrônica e a adoção de sistemas digitais de informações fiscais e, em breve, também previdenciárias e trabalhistas. Isto significa que não faltam condições tecnológicas para divulgar os chamados meta dados ou para processar informações extraídas das declarações de IRPF e, também, IRPJ.”⁷³

É uma contradição que um país que receba todos os dados de forma eletrônica não consiga compilá-los e divulgá-los, quando os ideais liberais exigem a sua transparência e possibilitam a sua publicação com respeito ao sigilo fiscal. Só a partir de tal transparência poder-se-á tomar nota da estrutura da geração de renda e distribuição de riqueza, a fim de levar a cabo a Reforma tributária no país.

Feitos tais esclarecimentos quanto às declarações de IRPF, é imperioso ressaltar aquilo que está para além das declarações: o ínfimo contingente de brasileiros que é contribuintes de IRPF.

3.2.2 O CONTINGENTE DE CONTRIBUINTES DE IRPF NO BRASIL

A desigualdade de renda no Brasil ainda é muito alta e manteve-se praticamente estável entre os anos de 2006 e 2012, de acordo com trabalho publicado por Marcelo Medeiros⁷⁴. Apesar do crescimento da renda ao longo desse período, a apropriação desse

⁷² Vide: <http://www.irs.gov/uac/Tax-Stats-2> e <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/13databk.pdf>

⁷³ AFONSO, José Roberto, *op. cit.*, p. 39

⁷⁴ Apesar do recorte temporal (2006-2012) e de não terem sido encontradas outras obras com relação a períodos anteriores, a referência a esse trabalho serve para demonstrar que houve crescimento de renda, mas que sua

incremento foi muito desigual. Quase metade de toda a renda no país está concentrada nos 5% mais ricos e um quarto, no 1% mais rico. O milésimo mais rico acumula mais renda que toda a metade mais pobre da população⁷⁵.

No que diz respeito à base de incidência populacional do IRPF, fica nítida essa má distribuição de renda no país. Considerando-se que contribuinte do IRPF é aquele que tem um imposto devido maior que zero em sua DIRPF, mister esclarecer como se chega ao resultado numérico dos contribuintes, partindo-se da população total brasileira.

Primeiro se considera a população total, depois se passa à População em Idade Ativa – PIA que, segundo o IBGE, é o conjunto de pessoas a partir de uma determinada idade (em 2011 passou de 10 anos ou mais para 15 anos ou mais) que teoricamente estão aptas a exercer alguma atividade econômica. Essa PIA engloba a População Economicamente Ativa - PEA e a População não Economicamente Ativa. A PEA diz respeito ao potencial de mão de obra com que pode contar o setor produtivo e divide-se, por sua vez, em população ocupada, que são aqueles que estão trabalhando, e população não ocupada, que são aqueles que não têm trabalho, mas estão dispostos a trabalhar. Por fim, dessa população ocupada deve-se eliminar aquele contingente que trabalha na informalidade e por isso não faz a DIRPF e dessa porção restante desconsideram-se aqueles que não estão obrigados a entregar a declaração.

Para se elucidar tal procedimento de “afunilamento” do total populacional até se chegar aos contribuintes de IRPF estão os dados a seguir, correspondentes aos anos de 1999, 2003, 2009 e 2012, elaborados por Fábio Ávila de Castro⁷⁶, com base em dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios – PNAD, realizada pelo IBGE e os dados da Receita Federal do Brasil – RFB.

distribuição se deu de forma desigual. Esta é, aliás, uma realidade muito presente no Brasil, independentemente do grupo político que esteve no comando do país. Vide: MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. F.; CASTRO, Fábio Ávila de. *A Estabilidade Da Desigualdade De Renda No Brasil, 2006 a 2012: Estimativa Com Dados Do Imposto De Renda E Pesquisas Domiciliares*. Setembro de 2014. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2493877>

⁷⁵ Os autores, além dos levantamentos domiciliares normalmente utilizados para analisar a distribuição de renda (que tendem a subestimar os rendimentos mais elevados), cruzam tais dados com aqueles constantes nas declarações de IRPF (dados tributários). MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. F.; CASTRO, Fábio Ávila de. *A Estabilidade Da Desigualdade De Renda No Brasil, 2006 a 2012: Estimativa Com Dados Do Imposto De Renda E Pesquisas Domiciliares*. Setembro de 2014. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2493877>

⁷⁶ CASTRO, Fábio Ávila de. *O imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição*. Tese de Mestrado. Faculdade de economia. UnB, 2014, p. 37

Tabela 10 – Gradiente populacional tributável para os anos de 1999, 2003, 2009 e 2012.

	<i>milhões</i>			
	1999	2003	2009	2012
Pop. Total Estimada	168,7	178,7	191,5	196,5
Pop. Idade Ativa (PIA)	127,7	144,6	162,8	151,9
Pop. Economicamente Ativa (PEA)	76,9	88,8	101,1	100,1
PEA ocupada	70,0	80,1	92,7	93,9
PEA ocupada formal	28,7	29,3	39,0	44,2
Declarantes DIRPF	11,1	16,7	24,4	25,6
Declarantes DIRPF com Imp. Dev. > 0	4,4	4,9	10,9	14,4

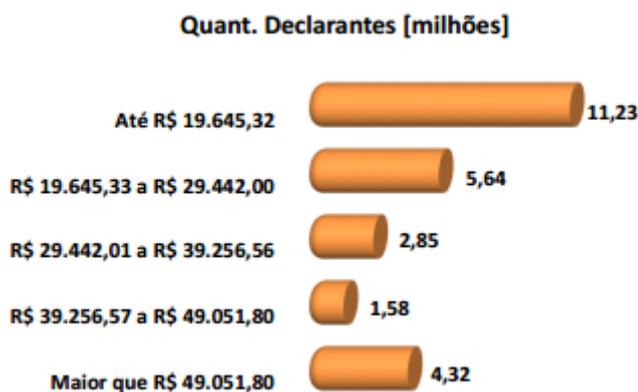
Tabela 11 – Percentual dos Contribuintes IRPF em relação aos diversos conceitos populacionais para os anos de 1999, 2003, 2009 e 2012.

	<i>% Pop.</i>			
	1999	2003	2009	2012
% Pop. Total Estimada	2,6%	2,7%	5,7%	7,3%
% Pop. Idade Ativa (PIA)	3,4%	3,4%	6,7%	9,5%
% Pop. Economicamente Ativa (PEA)	5,7%	5,5%	10,8%	14,4%
% PEA ocupada	6,3%	6,1%	11,8%	15,3%
% PEA ocupada formal	15,3%	16,7%	27,9%	32,6%
% Declarantes DIRPF	39,6%	29,3%	44,7%	56,3%

De acordo com os dados, os 14,4 milhões de contribuintes em 2013 representavam apenas 7,3% da população brasileira total e pouco mais da metade (56,3%) dos declarantes de IRPF. Portanto, é possível perceber o quão restrito é o universo de contribuintes. Assim, há uma enorme parcela da população cujos rendimentos estão abaixo do nível de isenção.

Esses 14,4 milhões alcançados pelo tributo⁷⁷ estavam dispostos conforme a tabela abaixo, que separa os declarantes por faixa de alíquota nominal incidente de acordo com a renda anual auferida:

⁷⁷ Dados extraídos das declarações entregues em 2013, tendo como ano base 2012, in: <http://iepecdg.com.br/uploads/artigos/1412-RevistaRFB-IRxConcentra%C3%A7%C3%A3oRenda.pdf> Pág.4 O valor corresponde à soma do número de contribuintes que estão nas faixas de alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,%%.



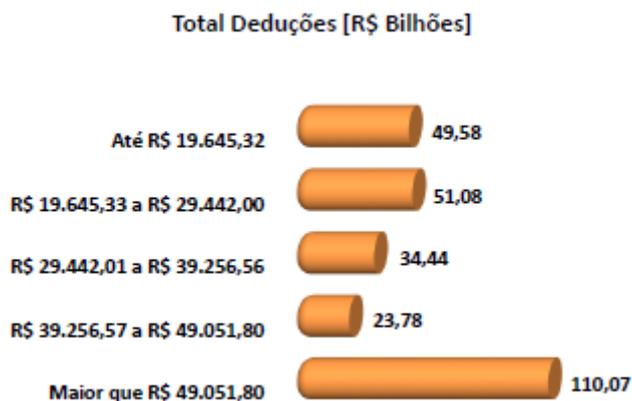
Fonte: Grandes números DIRPF – 2013 (Disponível no site da Receita Federal do Brasil)

Assim, 11,23 milhões de habitantes estavam isentos (alíquota igual a zero); 5,64 milhões submetidos à alíquota máxima de 7,5%; e assim sucessivamente. Portanto, 4,32 milhões submeteram-se à alíquota nominal máxima de 27,5%. Apesar das alíquotas nominais serem conhecidas: 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, a alíquota efetiva, que fornece o valor do IRPF que foi de fato desembolsado, é sempre mais baixa e consiste na relação entre o imposto efetivamente pago (depois de computadas as isenções, deduções e outros benefícios legais) e a renda bruta do contribuinte. Assim, a alíquota efetiva varia de acordo com as deduções e outras particularidades de cada contribuinte.

Diante desse cenário, eventual concessão de benefício fiscal de dedução integral dos gastos com educação teria um público alvo: apenas esses 14,4 milhões de brasileiros (7,3% da população), em detrimento dos outros três 182,1 milhões de pessoas, para quem o benefício não existiria. Ressalte-se que nem todos os declarantes estudam ou têm dependentes em instituições privadas e ainda recorrem à educação pública, o que certamente reduz ainda mais esse montante de possíveis beneficiados.

3.3 DEDUTIBILIDADE DOS GASTOS COM EDUCAÇÃO NO BRASIL

Tendo como ano base 2012, os rendimentos tributáveis atingiram a monta de 1.190,47 bilhões e as deduções, o valor de 268,95 bilhões, distribuídos, de acordo com a faixa de isenção e as quatro alíquotas nominais, conforme o gráfico abaixo:



Fonte: Grandes números DIRPF – 2013 (Disponível no site da Receita Federal do Brasil)

As deduções dos gastos com educação, especificamente, somaram 18 bilhões.

A legislação tributária confere ao contribuinte o direito à dedução da base de cálculo do imposto de renda das despesas com educação (instrução) de si mesmo e de seus dependentes, abrangendo as quantias pagas a estabelecimentos de ensino de educação infantil (creches e pré-escolas), ensino fundamental, ensino médio, educação superior, compreendendo os cursos de graduação, de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização), além da educação profissional (ensino técnico e tecnológico), nos termos da letra “b” do art. 8º da Lei nº 9.250/1995.

Assim, as despesas passíveis de dedução estão taxativamente descritas na legislação. Há outros gastos que, apesar de se relacionarem com a educação, tais como aqueles relativos à aquisição de uniforme, material escolar, livros, aulas particulares e aulas de idiomas, por não estarem previstos em lei, não se submetem às regras de dedutibilidade.

Além disso, há um limite quantitativo, que obsta a dedução de gastos relacionados à educação se ultrapassarem os valores discriminados na legislação. O que, aliás, foi o objeto de impugnação na ADI 4917. Esse limite anual individual é de R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015⁷⁸.

De acordo com a Nota RFB/Codac nº 138, de 10 de maio de 2013, a retirada dos limites para dedução dos gastos com educação geraria o impacto de 1,2 bilhão por exercício financeiro. Apesar da petição inicial da OAB reportar-se a tal quantia como um valor “*parcíssimo ante os investimentos públicos em educação*”, esse foi o montante de recursos

⁷⁸ Art. 8º, inciso II, alínea b, 10 da Lei nº 9.250/1995, com a redação dada pela Medida Provisória nº 670, de 10 de março de 2015.

destinados à educação na cidade de Cuiabá, no ano 2013, por exemplo⁷⁹. Em Manaus, o investimento foi de 1,7 bilhão para o mesmo período e em Natal foi de 1,8 bilhão. Percebe-se que tais valores não são irrisórios, pois aptos a manter a rede pública de ensino em uma capital, durante um ano.

Por um lado, autores como Pedro Anan Júnior, Marcelo Magalhães Peixoto e Marcelo de Lima Castro Diniz asseveram que, para a aferição do efetivo acréscimo patrimonial, é imprescindível que o contribuinte possa deduzir as despesas inerentes às suas “necessidades vitais”, dentre as quais os gastos com educação, o que permitiria uma dedução integral dessas despesas. Por outro lado, a manifestação da Procuradoria Geral da República na ADI 4927 aduz que o mínimo existencial relacionado à educação está, ainda que com deficiências em muitos campos, garantido pela oferta de educação pública gratuita pelo Estado.

Sem adentrar no mérito da qualidade do ensino público ofertado, este trabalho preocupa-se, na verdade, com a garantia do mínimo vital, como um conjunto de direitos fundamentais para uma existência digna daqueles 85,6% da População Economicamente Ativa que sequer auferem renda suficiente para ser contribuinte do IRPF. Além de ser notório que os cidadãos mais pobres não têm possibilidade de pagar a educação privada, eles também não teriam como deduzir as despesas de instrução do IRPF (e assim serem subsidiados pelo Estado para poder pagá-la), uma vez que se encontram na faixa de isenção do referido imposto, sendo dispensados do seu pagamento.

Além disso, estão entre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a erradicação da pobreza e da marginalização, e a redução das desigualdades sociais e regionais, objetivos para os quais a educação das pessoas com piores condições financeiras mostra-se instrumento imprescindível.

Estudo que relaciona a mensalidade escolar e a proficiência no ENEM⁸⁰ demonstra que quanto maior a mensalidade das escolas privadas, melhor o desempenho do aluno no ENEM. Isso até o valor de anuidade de aproximadamente 35.000 (trinta e cinco mil reais), a partir do qual um aumento de valor não acarreta mais uma melhora de rendimento. É o

⁷⁹ Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/educacao/2014/01/governo-federal-investiu-rs-49-bilhoes-em-educacao-em-2013-nas-12-cidades-sede-da-copa>. Acesso em: 15/05/2014

⁸⁰ Disponível em: <http://www.anpec.org.br/encontro2009/inscricao.on/arquivos/000-dc5eb653b0963602b4037e0ae9e07493.pdf>. Acesso em: 2/05/2015

chamado ponto de inflexão da curva. Fomentar o investimento indireto na educação privada por meio de deduções também se mostra um equívoco, no sentido de usar indiretamente recursos públicos (receita proveniente do IRPF que deixa de ser arrecadada) para incrementar a desigualdade quanto à preparação acadêmica dos estudantes, o que também se refletirá, futuramente, em aumento da desigualdade econômica. Isso porque aqueles que recebem uma educação de maior qualidade terão maiores chances de alcançar posições de destaque e auferir maior renda dentro da sociedade.

Esse imposto, como tributo não vinculado, gera uma receita tributária que ingressa nos cofres do Estado para financiar as mais diversas políticas públicas, com o escopo de beneficiar todas as camadas da sociedade. A ausência de limite para essas deduções pode prejudicar, inclusive, o ensino por meio de estabelecimentos públicos, ante a diminuição das receitas públicas que poderiam financiá-lo, em prol do financiamento indireto da educação em estabelecimentos privados. Dessa forma, uma menor aplicação de recursos na educação dos mais pobres acabaria por aumentar as desigualdades econômicas e sociais, indo de encontro aos objetivos constitucionalmente previstos. A criação de escolas particulares pagas, embora esteja expressamente autorizada pelo art. 209 da Constituição, tem a finalidade de complementar o ensino público gratuito, este sim, dever do Estado, consoante o art. 206, inciso IV, da Constituição.

Também não há que se falar em violação ao princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório com os limites atuais para deduções. Nesse ponto, deve-se levar em consideração cada caso concreto, com base na situação do contribuinte em relação à carga tributária global de todos os entes federativos que sobre ele incide. Embora desejável que o Congresso mantenha os valores de dedutibilidade atualizados com o custo desses serviços, tais valores não são aptos a caracterizar violação ao não confisco.

Ainda com relação à suposta violação ao princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório pela apropriação de parcelas de renda destinadas a compor o mínimo existencial destinado à educação, cumpre tecer algumas considerações.

Tal posicionamento, na verdade, desconsidera um dos pressupostos para uma visão mais ampla do fenômeno tributário a partir do conceito de matriz tributária brasileira já exposto: o fato de que a propriedade (entendida aqui em seu sentido mais amplo, que engloba também a renda) é um direito pós-tributação. Isso porque, como já foi dito, não é a instituição de tributos pelo ente tributante que ameaça o direito à propriedade. A própria matriz tributária é que permite a existência do direito de propriedade (renda) e de outros direitos fundamentais,

dentre os quais o direito à educação por meio do ensino público. Um dos fins da atividade financeira do Estado é justamente essa garantia do direito à educação pública, a qual exige para sua concretização que o Estado angarie recursos por meio de tributos, inclusive pelo IRPF.

3.4 EDUCAÇÃO É DIREITO FUNDAMENTAL. DEDUTIBILIDADE DOS GASTOS COM EDUCAÇÃO É BENEFÍCIO FISCAL

Os cidadãos têm direito subjetivo à educação, e não direito subjetivo à dedutibilidade integral desses gastos. Quais despesas e em que montante esses valores poderão ser deduzidos consistem em benefício fiscal, o qual depende de lei específica, consoante art. 150, §6º da Constituição. Assim, não há que se falar em inconstitucionalidade dos dispositivos que limitam essas deduções.

Até por força do art. 6º e art. 7º, inciso IV, da Constituição, que estabelecem direitos como educação, alimentação, saúde, lazer, vestuário, higiene, moradia, transporte e segurança, é que tais gastos não podem ser ilimitadamente considerados, sob pena de esvaziar a base de cálculo do tributo. O Brasil, com base no princípio do Estado Social, deve agir positivamente para garantir alguns direitos fundamentais aos cidadãos e, para tanto, precisa de recursos os quais são oriundos, em sua maioria, das receitas derivadas (proveniente dos tributos).

O IRPF é um imposto de natureza pessoal, pois considera aspectos pessoais do contribuinte, “levando em conta as receitas auferidas e as despesas incorridas, bem como o seguimento da economia, de sorte a tributar de maneira isonômica contribuintes em mesma situação, evitando-se assim tratamentos desiguais”⁸¹. Apesar disso, esse imposto ainda conta com poucos critérios que possibilitem a concretização dessa pessoalidade. As deduções levam em conta as despesas médicas e com pensão alimentícia (sem limites), e os gastos com contribuição previdenciária, número de dependentes, livro caixa e despesas com instrução.

Ocorre que, no caso das despesas com educação, por exemplo, a melhor forma de efetivar tal princípio seria, além de investimentos no ensino público, e alternativamente ao fim dos limites para a dedutibilidade dos gastos com educação do contribuinte e seus dependentes, levar-se em conta, por exemplo, o número de dependentes para o

⁸¹ ANAN JR, Pedro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. *Imposto sobre a renda de pessoa física e despesas com educação*. In: *Direito Tributário e educação*. Coordenadores: Ives Gandra Silva Martins, Fábio Pallaretti Calcini e Marcelo Magalhães Peixoto. Editora MP, p. 279

estabelecimento desse limite. Assim, um pai que optasse por manter seus quatro filhos em uma instituição de ensino privada poderia ter um teto mais elevado para deduzir que aquele pai que mantém seu único filho na mesma instituição.

Se, à primeira vista, isso traz consigo dúvidas quanto à sua factibilidade, basta lembrar o que já foi exposto quanto ao elevado grau de sofisticação do sistema de envio e apuração das declarações pela Receita Federal do Brasil. A inclusão de mais critérios pessoais para a arrecadação do IRPF conduziria a uma maior justiça fiscal com a observância do princípio da capacidade contributiva.

3.5 BREVE PANORAMA SOBRE A EDUCAÇÃO NO BRASIL

Ainda para maior compreensão da pretensão veiculada na ADI ajuizada pela Ordem dos Advogados do Brasil, além de ter em mente os supracitados dados, que mostram que apenas 14,4 milhões de brasileiros poderiam, em tese, ser beneficiados com eventual procedência do feito, é necessário visualizar o atual panorama da educação no Brasil, como se faz adiante.

No que concerne à educação básica, serão utilizados os dados extraídos do resumo técnico do “Censo Escolar da Educação Básica – 2013”, publicado em 2014⁸². Esse documento consiste em uma pesquisa realizada anualmente pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep), sendo obrigatório aos estabelecimentos públicos e privados de educação básica, conforme o art. 4º do Decreto nº 6.425/2008. Trata-se de um abrangente levantamento estatístico sobre a educação básica no país.

Nos 190.706 estabelecimentos de educação básica do Brasil, estão matriculados 50.042.448 alunos, sendo 41.432.416 (82,8%) em escolas públicas e 8.610.032 (17,2%) em escolas da rede privada. As redes municipais são responsáveis por quase metade das matrículas (46,4%), o equivalente a 23.215.052 alunos, seguida pela rede estadual, que atende a 35,8% do total, 17.926.568 alunos. A rede federal, com 290.796 matrículas, participa com 0,6% do total. As tabelas abaixo elucidam esses dados com relação às matrículas na educação básica por dependência administrativa e deixa clara a predominância do ensino público:

82

Disponível

em:

http://download.inep.gov.br/educacao_basica/censo_escolar/resumos_tecnicos/resumo_tecnico_censo_educacao_basica_2013.pdf Acesso em: 20/04/2015

Tabela 1 – Número de Matrículas na Educação Básica por Dependência Administrativa – Brasil – 2007-2013

Ano	Total Geral	Matrículas na Educação Básica				Privada
		Pública				
		Total	Federal	Estadual	Municipal	
2007	53.028.928	46.643.406	185.095	21.927.300	24.531.011	6.385.522
2008	53.232.868	46.131.825	197.532	21.433.441	24.500.852	7.101.043
2009	52.580.452	45.270.710	217.738	20.737.663	24.315.309	7.309.742
2010	51.549.889	43.989.507	235.108	20.031.988	23.722.411	7.560.382
2011	50.972.619	43.053.942	257.052	19.483.910	23.312.980	7.918.677
2012	50.545.050	42.222.831	276.436	18.721.916	23.224.479	8.322.219
2013	50.042.448	41.432.416	290.796	17.926.568	23.215.052	8.610.032
Δ% 2012/2013	-1,0	-1,9	5,2	-4,2	0,0	3,5

Fonte: MEC/Inep/Deed.

Nota: 1) Não inclui matrículas em turmas de atendimento complementar e atendimento educacional especializado (AEE).

Tabela 2 – Número de Matrículas na Educação Básica por Dependência Administrativa – Brasil – 2013

Total Geral	Matrículas na Educação Básica por Dependência Administrativa							Privada	%	
	Pública				Privada					
	Total	%	Federal	%	Estadual	%	Municipal	%		
50.042.448	41.432.416	83,5	290.796	0,5	17.926.568	37,0	23.215.052	45,9	8.610.032	16,5

Fonte: MEC/Inep/Deed.

Nota: 1) Não inclui matrículas em turmas de atendimento complementar e atendimento educacional especializado (AEE).

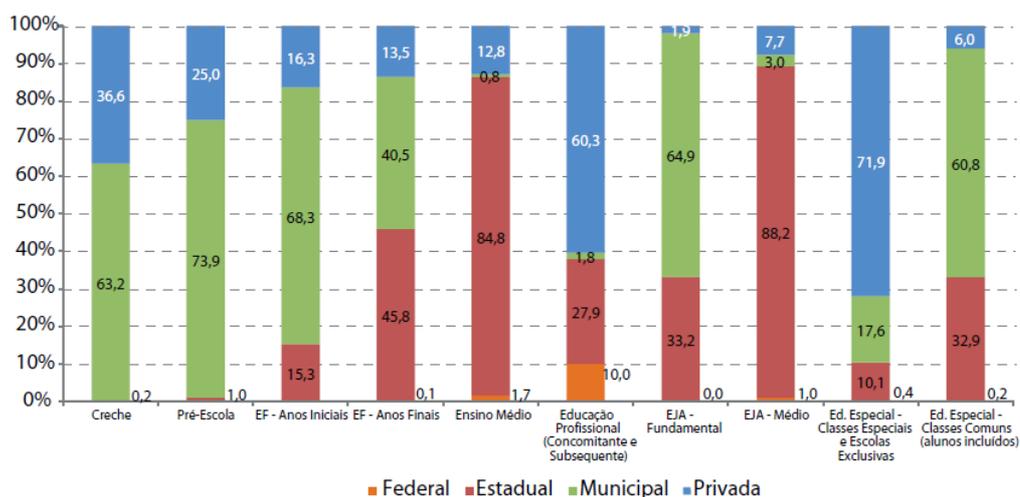


Gráfico 3 – Educação Básica – Distribuição Percentual da Matrícula por Etapa de Ensino e Dependência Administrativa – Brasil – 2013

Fonte: MEC/Inep/Deed.

Importante destacar ainda que, obviamente, nem toda a população brasileira está matriculada em instituições de Educação Básica ou de Ensino Superior. Nesse sentido, 19,8% da população com idade entre 15 e 17 anos não está matriculada no Ensino Médio.

Tabela 10 – Ensino Regular – Número de Matrículas no Ensino Médio e População Residente de 15 a 17 anos de Idade – Brasil – 2007-2013

Ano	Ensino Médio	População por Idade - 15 a 17 anos
2007	8.369.369	10.262.468
2008	8.366.100	10.289.624
2009	8.337.160	10.399.385
2010	8.357.675	10.357.874
2011	8.400.689	10.580.060
2012	8.376.852	10.444.705
2013	8.312.815	...
Δ% 2012/2013	-0,8	...

Fonte: MEC/Inep/Deed; IBGE/Pnads 2007 a 2012 e Censo Demográfico 2010 (Dados do Universo).

Notas: 1) Não inclui matrículas em turmas de atendimento complementar e atendimento educacional especializado (AEE).

2) Ensino médio: inclui matrículas no ensino médio integrado à educação profissional e no ensino médio normal/magistério.

Além disso, 62,7% das matrículas da educação especial em 2007 estavam nas escolas públicas e 37,3% nas escolas privadas. Em 2013, esses números alcançaram 78,8% nas públicas e 21,2% nas escolas privadas, mostrando crescimento da participação da rede de ensino público em envidar esforços para organizar uma política pública universal e acessível às pessoas com deficiência.

No que tange ao Ensino Superior, de acordo com o resumo técnico do “Censo da Educação Superior – 2012”, publicado em julho de 2014⁸³, o percentual de pessoas de 18 a 24 anos que frequentam cursos de graduação na educação superior ou já concluíram um curso de graduação (Taxa Líquida de Escolarização na Educação Superior) correspondia, em 2012, a apenas 15,1% da população com idade entre 18 e 24 anos, ou seja, ainda uma restrita parcela da população frequenta esse tipo de ensino na idade teoricamente considerada adequada.

83

Disponível

em:

http://download.inep.gov.br/download/superior/censo/2012/resumo_tecnico_censo_educacao_superior_2012.pdf

Acesso em 20/04/2015

Segundo dados divulgados pela Pesquisa Nacional de Amostra por Domicílios – PENAD 2012, apenas 12% dos brasileiros (aqui desconsiderando-se a idade) têm nível superior completo⁸⁴.

Dentre os 20% mais pobres da população, apenas 6,2% frequentam cursos de graduação na educação superior em relação à população de 18 a 24 anos. Esse percentual vai para 67,8% quando se analisam os 20% mais ricos dentre a população. Assim, observa-se que a taxa de escolarização bruta do quintil mais rico supera em mais de 10 vezes a taxa bruta do quintil mais pobre, o que demonstra a desigualdade de acesso ao Ensino Superior levando-se em consideração a renda.

Quanto à distribuição de alunos matriculados no Ensino Superior, verifica-se que o quadro observado na educação básica, com a proeminência da educação pública, se inverte e a maior parte dos estudantes está em instituições privadas, conforme a tabela abaixo:

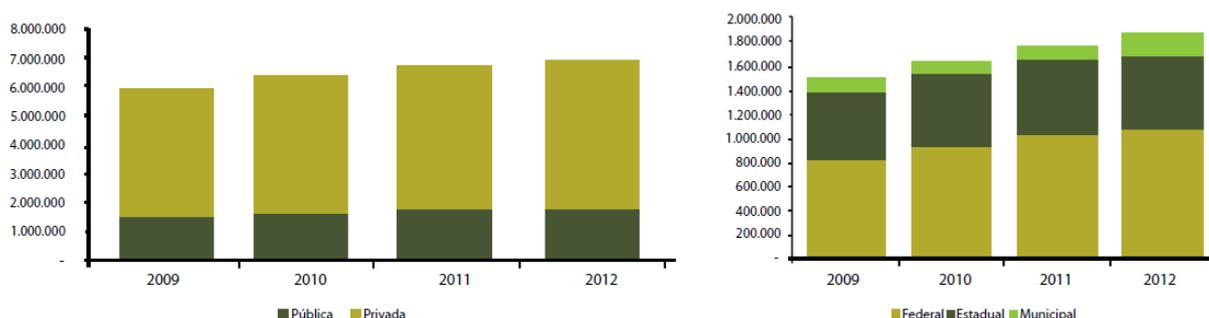


Gráfico 2.4 – Evolução no Número de Matrículas de Graduação, por Categoria Administrativa – Brasil – 2009-2012

Fonte: MEC/Inep. Gráfico elaborado pela Deed/Inep.

Assim, o Censo Educação Superior 2012 revela que, ao se analisar a categoria administrativa das Instituições de Ensino Superior, 73,0% das matrículas estão na rede privada, contra apenas 27% na rede pública (15,5% em IES da rede federal, 8,9% em IES da rede estadual e 2,6% em IES da rede municipal).

Por tudo quanto exposto, podemos chegar às seguintes sínteses acerca da educação no Brasil: 1) No que se refere à educação básica, a grande maioria dos estudantes está matriculada em escolas públicas (82,8%); 2) A educação especial saiu do campo

⁸⁴ Disponível em: < <http://www.brasil.gov.br/educacao/2013/09/pnad-2012-cai-o-percentual-de-pessoas-sem-instrucao>> Acesso em: 01/04/2015

predominantemente privado para a rede pública; 3) Apenas 12% dos brasileiros têm nível superior completo; 4) Quando se faz um recorte por renda, verifica-se que o ensino superior ainda está concentrado na população de maior renda: entre os 20% mais pobres apenas 6,2% frequentam cursos de graduação na educação superior em relação à população de 18 a 24 anos, ao passo que esse percentual se eleva para 67,8% dos 20% mais ricos. Dessa forma, fica claro o papel relevante da educação pública, que absorve um grande contingente de estudantes.

No Ensino especial, observa-se uma expansão das matrículas nos estabelecimentos públicos e simultânea diminuição nos estabelecimentos privados, o que demonstra que o Estado deve agir positivamente no sentido de garantir a todos o direito à educação, e não fazê-lo indiretamente, por meio de deduções. Até porque, segundo o princípio da reserva do possível, embora desejável, o Estado não dispõe de recursos para garantir amplamente a educação pública e, ao mesmo tempo, a privada. Deve, pois, optar pela educação pública, que é uma imposição constitucional.

Quanto ao ensino superior, este ainda é claramente frequentado pela parcela mais da população com maior capacidade contributiva. Nesse ponto podem surgir dúvidas quanto ao real destino dos egressos do ensino médio das classes mais altas, que provavelmente passariam a frequentar as instituições públicas, enquanto que a parcela mais pobre com acesso ao ensino superior se valeria, em sua maioria, das instituições de ensino superior privadas, inclusive por meio dos programas de financiamento estudantil. Segundo tal raciocínio, essa parcela mais carente com acesso ao ensino superior seria uma das maiores beneficiadas com a ausência dos limites para a dedução desses gastos, o que poderia soar como concretização da capacidade contributiva⁸⁵. Certo é que, de qualquer forma, tal argumento é fragilizado diante de um dado mais geral: apenas 12% dos brasileiros tem nível superior completo e 73% dessa parcela é que têm que pagar por isso (está em instituições privadas) e se beneficiaria, eventualmente, com a ausência dos limites de dedutibilidade dos gastos com instrução.

⁸⁵ Tal associação não pode ser feita de forma radical. Dos estudantes que cursaram o Ensino Médio todo em escolas públicas, aproximadamente 32% vão para IES públicas e 37% para IES privadas. Aqueles que cursaram o Ensino Médio todo em escolas particulares 53% vão para IES públicas, ao passo que 44% vão para IES privadas. Os dados se mostram levemente equilibrados. O número de estudantes que cursaram o Ensino Médio em escolas particulares e vão para IES públicas é um pouco mais elevado, mas o acesso das pessoas com maior renda ao Ensino Superior é maior de uma forma geral. Os dados encontrados refletem um estudo publicado em 2008, mas analisando-se dados ainda de 2004. Vide: <<http://each.uspnet.usp.br/gladysb/Mapa%20do%20ensino%20superior%20privado.pdf>> p. 56 e 57

CONCLUSÃO

O Brasil é um Estado Democrático de Direito no qual o exercício do poder somente é permitido com fundamento em uma Constituição garantidora dos direitos fundamentais e em leis formais e materialmente constitucionais, a fim de assegurar a dignidade humana, a liberdade, a segurança jurídica e a justiça.

A Constituição de 1988 consagrou a ideologia social no Estado brasileiro e, nesse contexto, a tributação é um instrumento para que o Estado atue de forma eficiente na consecução dos objetivos fundamentais previstos na Constituição, dentre eles o desenvolvimento econômico com justiça social.

Logo, a matriz tributária brasileira tem que levar em consideração a justiça. Esta é tradicionalmente entendida como aquele conjunto de critérios que permitem um tratamento tributário idêntico para as pessoas que estiverem na mesma situação econômica e um tratamento diferente para aqueles que se encontrarem em situação econômica diversa. Trata-se da aplicação do princípio geral da igualdade, que no campo do direito tributário é materializado pelo princípio da capacidade contributiva.

Tal princípio, por sua vez, assevera que cada indivíduo deve contribuir para financiar os gastos estatais, por meio dos tributos, na medida de sua capacidade econômico-financeira. A capacidade contributiva só existe para além do mínimo existencial, a partir de quando se poderá falar em renda. Portanto, os indivíduos detentores de maior riqueza devem contribuir proporcionalmente mais. A reorientação do sistema tributário exige a melhor aplicação desse princípio, de modo a revogar normas exonerativas como deduções irrestritas, quando essas, a partir da análise conjunta da situação econômica de todos os contribuintes, se mostrarem contrárias ao preceito constitucional.

O sistema capitalista, a despeito de gerar empregos e criar riquezas, possibilita que sejam geradas desigualdades sociais. Nesse sentido, é dever do governo limitar os efeitos desastrosos sobre aqueles que estão em desvantagem. Se, por um lado é impossível fazer com que todos tenham as mesmas oportunidades, por outro, o estado deve garantir o mínimo de qualidade de vida para cada indivíduo.

A garantia de uma educação decente para todos, independentemente da capacidade de cada indivíduo para arcar com isso, trará benefícios que não se limitam aos estudantes. Se os

ricos derem um apoio considerável à educação universal, ainda que os pobres só deem uma contribuição ínfima para isso, o resultado social e econômico será vantajoso para todos.

Acerca do caso específico veiculado na ADI 4927, na qual o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil postula o fim dos limites para a dedutibilidade dos gastos com educação do Imposto de Renda de Pessoa Física, verifica-se a ausência de uma análise sob a perspectiva mais ampla da matriz tributária brasileira e as implicações que tal declaração de inconstitucionalidade traria.

É certo que a educação é um direito fundamental de segunda geração previsto constitucionalmente. Assim, está contida no mínimo existencial, cuja intangibilidade assegura a efetivação do princípio da capacidade contributiva e, em última instância, a justiça fiscal.

Apesar disso, diante da ausência de previsão constitucional, e analisando-se a totalidade dos contribuintes, a dedutibilidade dos gastos com educação não é direito subjetivo, mas benefício fiscal a ser estatuído pelo legislador. Tanto o é que nem todos os direitos sociais previstos na constituição como, por exemplo, educação, alimentação, moradia, lazer e segurança podem ser deduzidos, sob pena de esvaziar a própria tributação, insumo de que o Estado necessita para seu agir positivo. Além disso, não há que se falar em direito subjetivo, pois essa dedutibilidade integral poderia incrementar as desigualdades existentes no Brasil.

A priori, a garantia desse mínimo existencial no que concerne à educação poderia ser assegurado por meio do benefício fiscal de deduções ilimitadas do IRPF, a critério do legislador ordinário, assim como os gastos com a saúde.

Entretanto, esse raciocínio não se coaduna com a realidade brasileira, marcada pela desigualdade, com um percentual muito pequeno de contribuintes do IRPF, os quais teriam como fazer eventuais deduções. Essa ausência de limites, ao revés, acabaria por beneficiar justamente aqueles que têm maior capacidade contributiva, e que podem optar pelo ensino oferecido por instituições particulares, em detrimento da maior parte da população brasileira, que não consegue sequer se tributada pelo IRPF, por não conseguir superar a faixa de isenção e, com isso, não são beneficiadas com regras de dedutibilidade. Logo, a ausência desses limites vai de encontro ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que aqueles que auferem maior renda deveriam contribuir mais, e não contribuir menos.

Em 2012 apenas 14,4 milhões, de um total de 196,5 milhões de brasileiros, ou apenas 14,4 milhões de 93,9 milhões de brasileiros que estão trabalhando (População Economicamente Ativa Ocupada) foram contribuintes do IRPF. O restante ficou isento de

declarar o imposto, pois não auferia renda mínima superior ao valor de R\$ 1.903,98 (mil, novecentos e três reais e noventa e oito centavos) mensais, a partir do qual passariam a ser contribuintes. Não se beneficiariam, portanto, com a extinção dos limites para dedutibilidade dos gastos com educação.

Assim, apesar da educação ser, de fato, um direito fundamental garantido pela Constituição, a ausência de limites para sua dedutibilidade do IRPF não se afigura a medida mais adequada para levar a cabo o direito de todos à educação, tampouco a distribuição de renda e justiça social no Brasil.

Dessa forma, e tendo em vista a promessa de uma ideologia social consagrada pela Constituição de 1998, a maneira mais adequada de assegurar tal direito ainda é por meio do investimento em educação pública, dever do Estado. De maneira complementar a isso, alternativamente à atual pretensão formulada pelo Conselho Federal da OAB, no sentido extinguir o teto para a dedutibilidade dos gastos com educação, sugere-se que sejam agregados outros elementos pessoais para as regras de dedutibilidade, uma vez que o IRPF ainda conta com poucos critérios para tanto, a fim de dar maior concretude aos princípios da personalidade e da capacidade contributiva.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto. *IRPF e desigualdade em debate no Brasil: O já revelado e o por revelar* FGV/IBRE (8/2014), p. 38. Disponível em <<http://www.joserobertoafonso.ecn.br/publicacoes/item/3995-irpf-x-desigualdade-afonso.html>> Acesso em: 20/04/2015

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1997

ANAN JR, Pedro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro. *Imposto sobre a renda de pessoa física e despesas com educação*. In: *Direito Tributário e educação*. Coordenadores: Ives Gandra Silva Martins, Fábio Pallaretti Calcini e Marcelo Magalhães Peixoto. Editora MP

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009

CASTRO, Fábio Avila de. *O imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição*. Tese de Mestrado. Faculdade de economia. UnB, 2014

Censo da educação superior 2012: resumo técnico. – Brasília : Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, 2014.

Censo Escolar da Educação Básica 2013: resumo técnico / Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. – Brasília : O Instituto, 2014.

BARREYRO, Gladys Beatriz. *Mapa do Ensino Superior Privado* / Gladys Beatriz Barreyro. – Brasília : Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, 2008.

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella; GASSEN, Valcir. *Estado, ideologias e tributação: a construção do Estado brasileiro e a finalidade do poder de tributar*. In GASSEN, Valcir (organizador). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Editora Consulex, 2012, p. 71-109

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 21 agos. 2014

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil (1988)*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 21 agos. 2014

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4927 DF. Relatora: Ministra Rosa Weber, Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Último andamento: autos conclusos à Relatora em: 05/09/2014 Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4384177>

COÊLHO, Sasha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2012

CURI, Andréia Zaitune; MENEZES-FILHO, Laércio Aquino; FARIA, Ernesto Martins. *A relação entre mensalidade escolar e proficiência no ENEM*. Disponível em: <http://www.anpec.org.br/encontro2009/inscricao.on/arquivos/000-dc5eb653b0963602b4037e0ae9e07493.pdf> Acesso em: 2 de maio de 2015

DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Tradução Jefferson Luiz Camargo et al. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007

GASSEN, Valcir. *Matriz Tributária Brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil*. In GASSEN, Valcir (organizador). *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Editora Consulex, 2012, p. 27-50

GASSEN, Valcir; D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. *Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos*. **Sequência (Florianópolis)**, Florianópolis, n. 66, p. 213-234, July 2013. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S2177-70552013000100009&script=sci_arttext

GUTIERREZ, Miguel Delgado. *O imposto de renda e os princípios da generalidade, universalidade e progressividade*. Tese de Doutorado. Faculdade de Direito.USP, 2009

LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto de renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri, SP: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. F.; CASTRO, Fabio Avila de. *A Estabilidade Da Desigualdade De Renda No Brasil, 2006 a 2012: Estimativa Com Dados Do Imposto De Renda E Pesquisas Domiciliares*. Setembro de 2014a. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2493877>

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. F.; CASTRO, Fabio Avila de. *O Topo Da Distribuição De Renda No Brasil: Primeiras Estimativas Com Dados Tributários E Comparação Com Pesquisas Domiciliares, 2006-2012*. Agosto de 2014b. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2479685>

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005

RECEITA FEDERAL. *Estudos tributários 14: o imposto de renda das pessoas físicas no Brasil*. Brasília: Coordenação-Geral de Política Tributária, 2004.

RECEITA FEDERAL. *Grandes números IRPF – Ano-calendário 2012*. Brasília: CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2014.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed. 2012

ZAHER, Thamila Celafali. *Imposto sobre a renda da pessoa física: as despesas dedutíveis em face do direito constitucional à educação*. In: *Direito Tributário e educação*. Coordenadores: Ives Gandra Silva Martins, Fábio Pallaretti Calcini e Marcelo Magalhães Peixoto. Editora MP