

# Imposto de Renda e Educação: Limites Dedutivos Incompatíveis com o Estado Democrático Brasileiro

## *Income Tax and Education: Deductive Limits Incompatible with the Brazilian Democratic State*

Douglas Rezende

*Especialista em Direito Tributário pelo Ibet. Advogado (Rio Grande do Sul).*

E-mail: [douglasadvogado@uol.com.br](mailto:douglasadvogado@uol.com.br).

### *Resumo*

O artigo *investiga* o tratamento tributário dispensado à pessoa física quanto ao regime de deduções com despesas educacionais previsto na Lei nº 9.250/1995. O tema adquire especial *relevância* porque as restrições normativas atuam de modo a desestabilizar a estrutura do arquétipo constitucional de renda. O *objetivo* geral proposto consiste em desvelar a inconsistência jurídica dessas restringências quando confrontadas aos princípios e valores inerentes a um Estado Democrático de Direito, onde o primado da *dignidade da pessoa humana* e o *direito à educação* avultam. Para tanto, elegeu-se o *método sistemático*, perscrutando o ordenamento de direito positivo (dogmática jurídica) e a jurisprudência, tanto nacionais quanto alienígenas. A literatura *multidisciplinar* demonstrou ser de grande valia. A verificação de dados empíricos evidencia a *baixa qualidade* do ensino público no País, além do seu desapareço histórico. Em *conclusão*, urge que o Brasil formule sistemas dedutivo-fiscais de *indução*, com vistas a edificar um novo panorama institucional de *real* valorização da educação como elemento-chave da democracia.

*Palavras-chave:* Imposto de Renda da Pessoa Física, Educação, limites dedutivos, Incompatibilidade, Estado Democrático de Direito.

### *Abstract*

This article investigates the tax treatment given to a natural person on the regime of deductions of educational costs in accordance with Law 9.250/95. The subject has acquired particular significance because the normative restrictions act so as to destabilize the constitutional archetypical structure of income. The general aim consists in disclosing the legal inconsistency of these restrictions when facing the principles and values inherent to a Democratic State of Law, in which a person's dignity and right to education are a priority. Therefore, the systematic method was chosen, scrutinizing the Positive Law ordering (legal dogma) and the jurisprudence, both national and foreign. Multidisciplinary literature has been of great importance. The verification of empirical data shows the low quality of state schools in the country, besides their historical lack of

esteem. In conclusion, it is claimed that Brazil formulates tax-deduction systems of induction, in order to edify a new institutional setting of educational enhancement as a key element for democracy.

*Keywords:* individual income tax, Education, deductive limits, Incompatibility, Democratic State of Law.

## Introdução

O presente artigo tem como *objeto de estudo* a análise do regime de deduções das despesas com educação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF).

O assunto adquire especial *relevância* porque o art. 8º, II, alínea “b”, *item* 10, da Lei nº 9.250/1995 cria embaraços constitucionais aos contribuintes quando *restringe* o abatimento dos gastos com instrução e *censura* a inclusão de outras despesas qualificadas como de conteúdo educacional.

Neste sentido, o tema envolve a persecução da resolução das seguintes variáveis: estas limitações dedutivas se compatibilizam com um cenário jurídico constitucional permeado pela consagração de Direitos Fundamentais? Tais condicionantes encontram fundamento de validade na Constituição? A sistemática dedutiva da exação fiscal concretiza o princípio da dignidade da pessoa humana? Há violação ao conceito constitucional de renda e ao direito à educação?

Estes e outros questionamentos *tentarão* ser equacionados através do emprego de *metodologia sistemática*, pautada, sobretudo, pela verificação e cotejamento do sistema de direito constitucional positivo com a legislação ordinária. O embasamento teórico da literatura jurídica e *interdisciplinar* assim como a *exegese* dos Tribunais se apresentou útil para esta empresa.

Um dos *objetivos específicos* consiste em trazer a lume o debate acerca do *sublime* papel que a educação ostenta em uma sociedade política fundada na liberdade individual.

Nesta *perspectiva*, o ensaio está dividido em três partes.

A parte inaugural abordará a questão da correlação existente entre *educação* e *democracia*. Ao versar sobre a concepção de educação, adotar-se-á o modelo pedagógico do *pragmatismo* proposto por John Dewey. A educação é *direito básico* das democracias, constituindo-se no principal instrumento de formação do indivíduo para o pleno exercício da cidadania.

Na segunda parte, divisaremos que a educação, enquanto direito *institucionalizado* da República Federativa do Brasil, ainda carece de *materialização prática*. Empreender-se-á leitura jurídica acerca do fenômeno educacional, apresentando dados e circunstâncias que denotam a sua diminutiva valorização histórica e cultural.

Por derradeiro, no terceiro e último ato será confrontado o art. 8º, II, alínea “b”, *item* 10, da Lei nº 9.250/1995, com as normas constitucionais, trabalhando-se a questão do *fundamento da validade jurídica*.

O *objetivo geral* proposto, pois, consiste em desvelar a inconsistência jurídica das restringências da legislação infraconstitucional quando confrontadas aos princípios e valores inerentes a um Estado Democrático de Direito.

## 1. Educação e Sociedade Democrática

### 1.1. O ponto de partida: a educação enquanto processo por meio do qual a pessoa humana adquire o pleno desenvolvimento

Conquanto tenhamos contribuições notáveis no campo da Teoria da Educação, com concepções pedagógicas das mais diferentes matizes, adotaremos, como *pressuposto metodológico*, a acepção desenvolvida por John Dewey.<sup>1</sup> O educador norte-americano era prosélito do *Pragmatismo*, movimento filosófico que defendia basicamente que a validade de uma doutrina estaria associada ao seu bom êxito prático.<sup>2</sup>

A necessidade de *formação do homem* também está presente na filosofia de Jean-Jacques Rousseau,<sup>3</sup> considerado pai da *educação republicana*.

Vê-se, pois, que a educação vocacionada para o *integral desenvolvimento* das aptidões do indivíduo apresenta forte componente humanístico na construção do ambiente sociopolítico, habilitando o cidadão à tomada de consciência quanto ao processo de participação e transformação do espaço em que está inserido.

A educação permite alterar a concepção de mundo e os rumos da sociedade, franqueando ao indivíduo o alcance, pelo conhecimento, da sua posição na vida social.

Por conta disso, há de ser *multifocal*, jamais podendo ser visualizada apenas como *método de qualificação para o trabalho*, mas sim como um compromisso institucional de *preparação da pessoa para o pleno exercício da cidadania* nos seus múltiplos aspectos.

### 1.2. O papel da democracia na educação: liberdade e experimentalismo

A despeito de a educação constituir um *valor* em si mesmo, é nas democracias que as bases de seu *experimentalismo* atingem maior proficuidade.

A Democracia, por ser a forma mais desejável de governo, fornece os tipos de liberdade necessários para o autodesenvolvimento individual e para o crescimento – incluindo a liberdade de trocar ideias e opiniões com os outros, a liberdade de formar associações com outros para buscar objetivos comuns.<sup>4</sup>

É o regime da *institucionalização* da liberdade e da tolerância.

<sup>1</sup> A definição técnica de educação estaria conformada nas seguintes bases: “educação é uma reconstrução ou reorganização da experiência, que esclarece e aumenta o sentido desta e também a nossa aptidão para dirigirmos o curso das experiências subsequentes” (DEWEY, John. *Democracia e educação: introdução à filosofia da educação*, 3ª ed. Tradução de Godofredo Rangel e Anísio Teixeira. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1959, p. 83).

<sup>2</sup> Ver, sobretudo: JAMES, William. *Pragmatism, a new name for some old ways of thinking: popular lectures on philosophy*. Nova York: Longmans, Green & Co., 1922; PEIRCE, Charles Sanders. “How to make our ideas clear”. *The essential Peirce: selected philosophical writings*, v. 1 (1867-1893). Bloomington: Indiana University Press, 1992.

<sup>3</sup> “Na ordem natural, sendo os homens todos iguais, sua vocação comum é a condição do homem, e quem quer que seja bem educado para tal condição não pode preencher mal as outras relacionadas com ela (...). Nosso verdadeiro estudo é a condição humana.” (ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Emílio, ou da educação*, 3ª ed. Tradução de Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Martins Fontes, 2004, pp. 14 e 15)

<sup>4</sup> DUIGNAN, Brian (ed.). *Forms of government and the rise of democracy*. Nova York: Britannica Educational Publishing, 2013, p. 121.

Por isso, a participação em uma *sociedade pluralista* exige do indivíduo o desenvolvimento contínuo dos *graus de consciência* desde a mais tenra idade, razão pela qual Dewey, ao atribuir grande importância ao processo educativo, chamou a *escola pública* de “igreja da democracia” (*church of democracy*).<sup>5</sup>

A *liberdade* desperta nova cultura pedagógica, na qual é possível *construir, reconstruir* e *(re)formular* as bases para o futuro, naquilo que denomino *experimentalismo democrático*, verdadeiro caldeirão de ideais e experiências para a *otimização* da jornada educativa.

Preconiza um dos mais célebres educadores do Brasil, o Dr. Anísio Teixeira: “Só pela escola se pode fazer uma democracia. A escola é a casa do povo, não no sentido vago de simples retórica, mas no sentido realíssimo de reguladora social, destinada a oferecer a todas as crianças, e a *cada criança*, as oportunidades de conforto, de direção, de estudo, de sociabilidade e de preparo para a vida, que oferecem à criança afortunada a casa e os recursos dos pais. Se a ideia democrática tem qualquer valor, havemos de perceber que o seu sentido profundo e generoso consiste em proporcionar a todos os homens que nascem no solo livre do Brasil iguais oportunidades de triunfo e de êxito na vida.”<sup>6</sup>

Identificamos que cenários pautados pela conjugação de *valores democráticos*, em que a liberdade do indivíduo constitui elemento nuclear, propiciam melhores resultados no processo de construção e difusão do conhecimento para o aperfeiçoamento da *condição humana*.

### 1.3. A educação como direito básico e elemento formador do “cidadão democrático”. A emancipação da cidadania

Experimentamos uma organização sociopolítica em que as pessoas são naturalmente livres e iguais. Com a educação, dentro do contexto de uma *sociedade livre*, emancipa-se o cidadão para as tarefas mais elementares da vida, e, sobretudo, para participar, de maneira altamente crítica e consciente, da escolha dos rumos e destinos da administração da *coisa pública*.

A concepção *liberal* de educação tem de ser visualizada como objeto de adequada preparação para o exercício das responsabilidades advindas de uma democracia em permanente estado de transformação.

No amplo espectro político, assentado no que Rawls denomina de “estrutura básica da sociedade” (*basic structure of society*), gravita o cidadão. As instituições políticas e sociais básicas devem estar organizadas com a finalidade de realizarem os valores de liberdade e igualdade.<sup>7</sup>

<sup>5</sup> “O objetivo da educação é habilitar os indivíduos a continuar sua educação – ou que o objeto ou recompensa da educação é a capacidade para um constante desenvolvimento. Mas esta ideia só se pode aplicar a todos os membros de uma sociedade quando há mútua cooperação entre os homens e existem convenientes e adequadas oportunidades para a reconstrução dos hábitos e das instituições sociais por meio de amplos estímulos decorrentes da equitativa distribuição de interesses e benefícios. E isto significa sociedade democrática.” (DEWEY, John. *Op. cit.*, p. 108)

<sup>6</sup> TEIXEIRA, Anísio. *Educação para a democracia: introdução à administração educacional*, 2ª ed. Rio de Janeiro: UFRJ, 1997, p. 229.

<sup>7</sup> RAWLS, John. *O liberalismo político*, 2ª ed. Tradução de Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000, p. 47.

O direito básico à educação de qualidade, que no Brasil haveria de ser distribuído para todos, criando reais condições de igualdade equitativa de oportunidades, encontra severos obstáculos de ordem política, tornando contraproducente a instituição social da *escola pública* para materializar os valores formalmente reconhecidos como democráticos (cidadania, dignidade da pessoa humana, liberdade, igualdade etc.).

Este círculo *assaz* pernicioso não contribui para que o *indivíduo* incorpore melhores condições de promoção de sua *cidadania*, compreendida esta como “a participação ativa e passiva de indivíduos em um Estado-nação com certos direitos e obrigações universais em um nível especificado de igualdade”.<sup>8</sup>

A cidadania é conquistada quando o cidadão adquire, por meio de uma *educação de qualidade*, condições de exercício de direitos e liberdades e plena responsabilidade de deveres e obrigações. Conquista-se a emancipação: passa-se de simples indivíduo a *cidadão democrático*, tido este como pessoa *livre e igual*.<sup>9</sup>

## 2. O Estado Democrático Brasileiro e a Institucionalização do Direito Fundamental Social à Educação

### 2.1. O fenômeno educacional sob perspectiva: direito fundamental social enquanto direito público subjetivo

Um dos problemas principais dos direitos do homem é o da sua *institucionalização*. Como mera declaração, um catálogo de direitos permanece sem efeito,<sup>10</sup> inviabilizando a realização do ideal democrático.

No Brasil, a consagração constitucional da educação assume a seguinte perspectiva: *direito fundamental social* enquanto *direito público subjetivo*.

O direito à educação é *direito fundamental de caráter social* (CF, art. 6º, *caput*), de tal sorte que compõe os “elementos essenciais”, isto é, a identidade da Constituição, razão pela qual se diz que os direitos sociais qualificam-se como autênticos *limites materiais implícitos* à reforma constitucional, salvaguardados pelas *cláusulas pétreas* (CF, art. 60, parágrafo 4º, IV).<sup>11</sup>

Deve ser visualizado também por um *viés* que decorre do art. 208, parágrafo 1º da Constituição Federal, o qual, de um lado, implica o *dever prestacional* do Estado e, de outro, a *permissão* que se atribui ao indivíduo de poder ou não instruir-se formalmente.

Portanto, a educação é direito subjetivo do cidadão a uma ação positiva fática.<sup>12</sup>

No Brasil, a Lei Fundamental salvaguardou *formalmente* a educação para mesmo atender os objetivos visados pelo art. 205, isto é, para atendimento (*i*) do

<sup>8</sup> JANOSKI, Thomas. *Citizenship and civil society: a frame work of rights and obligations in liberal, traditional, and social democratic regimes*. Nova York: Cambridge University Press, 1998, p. 9.

<sup>9</sup> RAWLS, John. *Op. cit., loc. cit.*

<sup>10</sup> ALEXY, Robert. “Direitos fundamentais no Estado Constitucional Democrático”. Tradução de Luís Afonso Heck. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS* v. 16. Porto Alegre, 1999, p. 205.

<sup>11</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. “Os direitos fundamentais sociais como ‘cláusulas pétreas’”. *Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul* nº 89. Porto Alegre, março de 2003, p. 116.

<sup>12</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 202.

*pleno desenvolvimento da pessoa humana, (ii) do seu preparo para o exercício da cidadania e, por fim, (iii) da sua qualificação para o trabalho.*

No *dever prestacional* talvez resida o ponto mais sensível da questão. Afinal, como compatibilizar as promessas constitucionais com a *materialização do direito*? A realização desses *valores democráticos* está submetida, dentre outros fatores, ao que o Tribunal Constitucional Federal alemão (*Bundesverfassungsgericht*), em sua jurisprudência, denominou de *reserva do financeiramente possível*.<sup>13</sup>

*2.2. A educação é um “valor” da democracia nacional? Déficits qualitativos e quantitativos do ensino público brasileiro. Alguns dados empíricos e estatísticas que justificam a mercantilização da educação*

A educação haveria de possibilitar a integração de todos, sem distinção, e promover a igualdade de oportunidades na busca do conhecimento. Equivale isto a dizer que a educação constitui a ferramenta mais *eficaz* que permite realizar os ideais democráticos, e que são compartilhados de tal forma a desenvolver a condição humana do cidadão livre.

O primeiro passo consiste em estabelecer condições que redimensionem a educação como um *verdadeiro* valor democrático. Uma escola de iniciação intelectual, de formação humanística reflexiva de hábitos de pensar, que respeite a convivência harmoniosa e participativa no contexto de uma sociedade multicultural e complexa do século XXI.

De fato, a *escola pública, universal e gratuita*, caiu em *descrédito* em nosso país, perdendo o *prestígio* e a boa *reputação* de que dispunha em outras quadras da República. Vivenciamos déficits do número de vagas oferecidas aos alunos, com a alarmante ausência de professores.<sup>14</sup> De modo geral, precárias são as condições das instalações e de infraestrutura das escolas. O cenário da educação pública é *tenebroso*.

Mas a *desvalorização* do ensino no Brasil não é um fato recente.

Insatisfeitos com o tratamento conferido pelo Estado ao setor da educação, seletivo grupo formado por educadores e intelectuais editaram, no ano de 1932, documento intitulado “O manifesto dos pioneiros da educação nova”, que reivindicava uma reconstrução educacional no Brasil. Já nas primeiras linhas é possível identificar a seguinte passagem:

“Na hierarquia dos problemas nacionais, nenhum sobreleva em importância e gravidade o da educação. Nem mesmo os de caráter econômico lhe podem disputar a primazia nos planos de reconstrução nacional. Pois, se a evolução orgânica do sistema cultural de um país depende de suas condições econômicas, é impossível desenvolver as forças econômicas ou de produção, sem o preparo intensivo das forças culturais e o desenvolvi-

<sup>13</sup> BVerfGE 33, 303 (333). No original: “Vorbehalt des finanziell Möglichen.”

<sup>14</sup> O Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, apresentou carência de 7.000 professores na rede pública no ano letivo de 2015. Notícia veiculada no *Telejornal RBS Notícias*. Porto Alegre: Rede Brasil Sul de Comunicação, 10 de fevereiro de 2015, 19h10.

mento das aptidões à invenção e à iniciativa que são os fatores fundamentais do acréscimo de riqueza de uma sociedade.”<sup>15</sup>

A “educação nova” que se buscava implementar já naquela época, inspirada no *pragmatismo deweyano*, tinha por fim “servir não aos interesses de classes, mas aos interesses do indivíduo”, criando valores de solidariedade, de serviço social e cooperação.<sup>16</sup>

Transcorridas várias décadas, a falta de *consciência pública* acabou por gerar uma *anencefalia* da política educacional. O Estado brasileiro ainda não se deu conta dos benefícios da educação, pois “um governo que se funda no sufrágio popular não pode ser eficiente se aqueles que o elegem e lhe obedecem não forem convenientemente educados”.<sup>17</sup>

A incapacidade estatal no trato da questão educacional desencadeia forte sentido migratório dos alunos aos espaços promissores dos liceus particulares, que em geral ostentam projetos pedagógicos e níveis de qualidade, em termos de proficiência e rendimento (taxa de aprovação), superiores àqueles observados nos estabelecimentos públicos oficiais.

O silogismo é simples: ora, se a educação emancipa, conferindo autodeterminação à pessoa, franqueando-lhe as condições indispensáveis para o desenvolvimento humanístico, gerando igualdade de oportunidades, quanto melhor a qualidade desta educação tanto maior será a chance de adquirir uma boa formação como um todo, num sentido mesmo de *probabilidades* de se alcançar melhores condições de vida socioeconômica.<sup>18</sup>

Os alunos das instituições públicas de ensino, salvo raras exceções (sobretudo alunos das Escolas Técnicas e Militares, bem como das Universidades Públicas), apresentam grau de desempenho abaixo daquele verificado pelos integrantes da rede particular.

As escolas particulares também apresentam melhor *performance* no que pertine ao Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb),<sup>19</sup> bem como no Exame Nacional do Ensino Médio (Enem).<sup>20</sup>

<sup>15</sup> TEIXEIRA, Anísio. “O manifesto dos pioneiros da educação nova”. *Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos* v. 65, nº 150. Brasília, maio/agosto de 1984, p. 407.

<sup>16</sup> Um segundo *Manifesto dos educadores* foi idealizado em janeiro de 1959.

<sup>17</sup> DEWEY, John. *Op. cit.*, p. 93.

<sup>18</sup> Pesquisas sugerem que cada ano a mais de estudo está associado a um incremento de 4,8% no diferencial de rendimentos entre trabalhadores cujos pais alcançaram pelo menos oito anos de estudo em relação ao grupo de indivíduos cujos pais não completaram quatro anos de estudo. Cf. RAMOS, Lauro; e REIS, Maurício. *Escolaridade dos pais, os retornos à educação no mercado de trabalho e a desigualdade de rendimentos*. Rio de Janeiro: Ipea, dezembro de 2009 (Texto para Discussão nº 1.442).

<sup>19</sup> O Ideb no Estado do Rio Grande do Sul em 2013, no item ensino fundamental, registrou desempenho de 5,4 na rede pública, ao passo que a rede privada atingiu a nota 7,2.

<sup>20</sup> No *ranking* do Enem de 2012, por exemplo, entre os 100 melhores colégios do Estado do Rio de Janeiro, 92 eram particulares. Disponível em <http://www.todospelaeducacao.org.br/educacao-namidia/indice/31386/mec-quer-ideb-de-todas-as-escolas-privadas>. Acesso em 30 de março de 2015. Já no Estado de São Paulo, das 1.000 melhores instituições de ensino que realizaram o Enem em 2006, 935 eram escolas particulares e 65 escolas públicas (cf. CURI, Andréa Zaitune; e MENEZES FILHO, Naércio Aquino. “Mensalidade escolar, *background* familiar e os resultados do Exame Nacional do Ensino Médio (Enem)”. *Pesquisa e planejamento econômico*, v. 43, nº 2, agosto de 2013, p. 232).

O desempenho da educação brasileira no Programa Internacional de Avaliação de Estudantes (PISA) é ruim,<sup>21</sup> o que evidencia que a nossa formação está muito defasada em relação aos sistemas de ensino produzidos em outros países.<sup>22</sup>

No plano mundial, os estudos e as estatísticas revelam que o *bem-estar social* está mais presente no seio das nações que cultivam e valorizam a educação.

O Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) é a maior prova disso.<sup>23</sup>

Percebe-se que a “educação democrática” consubstancia o mecanismo mais equitativo no processo de *republicanização do Estado* através da escola.

A despeito de tudo o quanto recorrido, nos sentimos confortáveis para enfrentar objetivamente a *provocação*: não, a educação não é, de fato, um *valor material e efetivo* da democracia brasileira.

### **3. O Tratamento Tributário Dispensado às Deduções das Despesas Educacionais com o Imposto de Renda da Pessoa Física**

*3.1. Propedêutica: os três “goals” (objetivos) da tributação. Fiscalidade consentânea com os fundamentos e objetivos do Estado brasileiro*

O fenômeno impositivo adquiriu vários contornos e sentidos no curso da humanidade, servindo desde mero instrumento de manutenção das hostes monárquicas e clericais, assumindo importante papel como fonte de manutenção de guerras, até o formato mais próximo para atender as finalidades categóricas do *Welfare State*.

Todavia, o moderno perfil da tributação assume feições extras, essencialmente quando examinado sob o ponto de vista da nova economia.

Nesta diretriz, a tributação traduz-se em instrumento público de intervenção na política de mercado, que deve perseguir o progresso material e o bem-estar social. Desse modo, surge a *função alocativa*, por meio da qual o setor privado transfere (aloca) recursos para o Estado; a *função estabilizadora*, através da qual a tributação exerce controle regulatório do cenário econômico (demanda, inflação

<sup>21</sup> O Programme for International Student Assessment (Pisa) é uma avaliação que procura aferir o conhecimento e a habilidade em leitura, Matemática e Ciências de estudantes na faixa dos 15 anos de idade, tanto de países membros da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) como de países parceiros. Em 2012, os estudantes brasileiros ocuparam o 55º lugar no *ranking* da média de leitura. Em Matemática, o Brasil ficou na 58ª posição; em Ciências, estacionou no 59º posto.

<sup>22</sup> “A comparação da realidade brasileira com a experiência internacional confirma esse fraco desempenho de nosso sistema educacional nas últimas décadas. O Brasil apresenta um atraso, em termos de educação, de cerca de uma década em relação a um país típico com padrão de desenvolvimento similar ao nosso. Assim, a melhor recomendação de política social é: ensino de qualidade para todos, por evidentes razões de cidadania e justiça social, mas, além disso, como pré-condição absolutamente necessária para o desenvolvimento socioeconômico sustentado do Brasil.” (Cf. BARROS, Ricardo Paes de; HENRIQUES, Ricardo; e MENDONÇA, Rosane. *Escolaridade pelo fim das décadas perdidas: educação e desenvolvimento sustentado no Brasil*. Rio de Janeiro: Ipea, janeiro de 2002 (Texto para Discussão nº 0857).

<sup>23</sup> O IDH da Organização das Nações Unidas (ONU) toma em consideração a educação como um dos três critérios fundamentais e necessários para aferir o grau de desenvolvimento social de uma nação, associada ao fator renda e a expectativa de vida do indivíduo. Em 2013, o Brasil ocupou a 79ª posição no *ranking* (0,744), de uma lista de 187 países, ficando atrás da Venezuela, da Argentina e do Chile.

etc.); e, por fim, a *função redistributiva*, que está ligada aos ideais de Justiça Social.<sup>24</sup>

Considerando as limitações de ordem física e o propósito deste ensaio, interessa-nos apenas a *função redistributiva*, que está intrinsecamente ligada à Justiça Fiscal, sendo esta, por sua vez, derivativa da Justiça Política, obtida por intermédio dos aparelhos de Estado, protagonistas na implementação dos valores tidos como democráticos.<sup>25</sup>

Portanto, no Brasil, a fiscalidade há de se processar de maneira consentânea com os *princípios, direitos e garantias fundamentais* do Estado Constitucional Democrático, de modo a promover os valores da cidadania (CF, art. 1º, II), da dignidade da pessoa humana; (CF, art. 1º, III), dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (CF, art. 1º, IV), a fim de se construir uma sociedade livre, justa e solidária (CF, art. 3º, I), com a erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais (CF, art. 3º, III).

### 3.2. O imposto de renda: campo de incidência e o conceito constitucional de renda

Perfilhamos da *vertente jurídica* que afirma ser possível extrair conceito de renda do texto magno. O professor Humberto Ávila, recém-empossado na cátedra da Faculdade de Direito da USP, preconiza que o *conceito constitucional de renda* equivale ao:

“produto líquido (receitas menos as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora ou da existência digna do contribuinte) *calculado* durante o período de um ano”.<sup>26</sup>

Pela concepção deste entendimento, o conceito de renda não decorre apenas do exame do art. 153, III, mas é *haurido* por meio de *interpretação sistemática* da própria Constituição da República: dos princípios constitucionais fundamentais e gerais; das regras de competência e das normas que delimitam a hipótese de incidência do imposto sobre a renda.<sup>27</sup>

O âmbito de incidência do imposto de renda é o *acréscimo patrimonial*.

Isto significa dizer que a exação somente poderá recair sobre um *acréscimo patrimonial*, verificado num determinado período de tempo, produzido pelo *capital* ou pelo *trabalho* ou pela combinação de ambos, ou ainda oriundo de *proventos de qualquer natureza*.

A pedra de toque na identificação da renda é, portanto, que os valores recebidos representem *riqueza nova*. Neste espírito, o conteúdo enunciativo do art. 43 do CTN não se afigura incompatível com o vocábulo *renda* estabelecido na Carta de 1988. Compete ao legislador ordinário estabelecer os limites sobre abatimen-

<sup>24</sup> O professor da Faculdade de Direito da Universidade de Michigan (EUA), Reuven S. Avi-Yonah, na mesma senda, preconiza que a tributação possui três objetivos: *revenue function, redistributive function and regulatory function* (“The three goals of taxation”. *Tax Law Review* v. 60, nº 1. Nova York, 2006, p. 9).

<sup>25</sup> Ver: TORRES, Ricardo Lobo. “Justiça distributiva: social, política e fiscal”. *Revista de Direito Tributário* nº 70. São Paulo, outubro/dezembro de 1994, pp. 27-39.

<sup>26</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*, 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 34.

<sup>27</sup> *Ibidem*, pp. 15-16.

tos e deduções, pautando-se consoante os postulados vetores: capacidade contributiva, isonomia, vedação do não confisco, dignidade da pessoa humana (mínimo existencial), dentre outros.

3.3. *O dogma jurídico: o art. 8º, inciso II, alínea “b”, item 10, da Lei nº 9.250/1995 não encontra fundamento de validade na Constituição Federal*

3.3.1. *A supremacia da Constituição*

Eis o teor do art. 8º, inciso II, alínea “b”, item 10, da Lei nº 9.250/1995:

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

I – de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II – das deduções relativas:

(...)

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

(...)

10. R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015; (Redação dada pela Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015).”

Todo processo legislativo está adstrito à observância dos preceitos constitucionais formais e materiais. É cediço que o ato normativo encontra na Constituição o seu *fundamento de validade*. O Poder Legislativo não possui ampla liberalidade no processo de juridicização, de modo que deve *reverenciar a supremacia da Constituição*.

O impedimento legal do abatimento integral das despesas educacionais subjaz problema mais complexo e que está associado à *restrição de direitos fundamentais*, isto é, às normas que reprimem *bens fundamentais* (essencialmente liberdade e patrimônio).

3.3.2. *Dignidade humana e mínimo existencial (Existenzminimum)*

Talvez a maior *restrição* seja aquela mesma exercida sobre o princípio da *dignidade da pessoa humana* (CF, art. 1º, III), e seus múltiplos desdobramentos na ordem jurídica brasileira.

Proeminente aliado neste processo é o *mínimo existencial*, substrato da *dignidade humana*, que se caracteriza na “quantidade ínfima para que o indivíduo e sua família possam atender às suas necessidades vitais e viver com dignidade”.<sup>28</sup>

<sup>28</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p. 58.

Admoesta-nos o juiz do Tribunal Constitucional Federal alemão (*Bundesverfassungsgericht*) e também professor honorário da Universidade de Tubinga, Dr. Michael Eichberger, que a capacidade do indivíduo é o parâmetro para uma tributação justa no direito tributário germânico. Os contribuintes não podem deduzir todos os gastos para sua própria manutenção, com exceção das despesas para assegurar o mínimo vital. Trata-se do chamado “princípio da renda líquida subjetiva”, que “isenta o contribuinte quando isso lhe proporcionar as mínimas condições para uma existência digna para si e sua família”.<sup>29</sup>

O sistema tributário alemão, assim como o brasileiro, portanto, está lastreado numa Constituição Federal que, além de prever dispositivos de direito financeiro que estruturam a tributação sob o prisma da organização do Estado, consagra os direitos fundamentais.<sup>30</sup>

Nesta senda, vetar a integral dedução das despesas com instrução do IRPF equivale a inviabilizar o processo de formação e desenvolvimento da própria dignidade humana, que se faz persecutória através do *saber e conhecimento*.

A jurisprudência constitucional alemã é iterativa no sentido de compelir o Estado a reconhecer a isenção da renda do cidadão quando necessária à subsistência de uma vida digna para ele e sua família. O *princípio da isenção do mínimo existencial* decorre da dignidade da pessoa humana, do princípio da igualdade e do dever do Estado de proteção à família.<sup>31</sup>

### 3.3.3. Direito à educação de qualidade

O ultraje ao direito à educação não se dá em razão da proibição do acesso aos estabelecimentos públicos de ensino. Isto até ocorre, de certo modo, quando inexistem vagas disponíveis (*universalização*) para todo o contingente de estudantes.

O art. 206, VII, da Constituição Federal, estabelece o *princípio da garantia do padrão de qualidade* do ensino público, enquanto o parágrafo 2º do mesmo dispositivo preconiza que a oferta irregular do ensino importa *responsabilidade da autoridade competente*.

Deveras, a má qualidade do modelo atual de ensino prejudica até mesmo a *meritocracia* (*princípio* consagrado no art. 208, V, da CF), porque os alunos com *déficit* educacional, mormente egressos da rede pública, não possuem a menor *chance competitiva* na disputa do acesso às vagas das instituições públicas de ensino superior. Cria-se verdadeiro *darwinismo* educacional.

Parece um *paradoxo* limitar tais *despesas* quando o Governo Federal adota como ideologia o seguinte dístico: “Brasil, pátria educadora!”. Foram concedidas *renúncias fiscais*, embora com base em critérios nem sempre muito transparentes, com vistas a estimular o consumo doméstico e aquecer a atividade econômica. No

<sup>29</sup> EICHBERGER, Michael. “Fundamentos do direito tributário alemão e sua base constitucional”. *III Seminário Internacional Brasil-Alemanha*. São Paulo, 2011. Brasília: Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2013, p. 51 (*Série Cadernos do CEJ* nº 28).

<sup>30</sup> Art. 1 (1), da Lei Fundamental alemã, de 23 de maio de 1949: “A dignidade da pessoa humana é intangível. Respeitá-la e protegê-la é obrigação de todo o poder público.”

<sup>31</sup> BVerfGE 82, 60 <85 seg.>; BVerfGE 87, 153 <169>; BVerfGE 99, 246 <259>; BVerfGE 107, 27 <48>; BVerfGE 112, 268 <281>; BVerfGE 120, 125 <154 seg.>.

exercício de 2014, *v.g.*, a União concedeu R\$ 104,043 bilhões em incentivos fiscais e desonerações tributárias ao setor produtivo, ante um total de R\$ 78 bilhões em 2013.<sup>32</sup> Será que móveis, geladeiras, fogões e automóveis são bens mais relevantes que a educação?

Testemunhamos a marca de uma política educacional *hedionda*, que não cumpre a função social básica de *formação da pessoa humana*, o seu *preparo para o exercício da cidadania* ou *sua qualificação para o mercado de trabalho*,<sup>33</sup> servindo para aumentar ainda mais o *fosso* das desigualdades sociais que *grassa* no país.

### 3.3.4. Capacidade contributiva

Os primeiros esforços teóricos para investigar o instituto comumente são creditados ao gênio de Smith, para quem “os súditos de todo Estado deveriam contribuir o máximo possível para sustentar o governo, em proporção às suas respectivas capacidades, isto é, em relação à renda que respectivamente gozam sob a proteção do Estado”.<sup>34</sup>

A capacidade contributiva (*Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit*) é critério vetor da graduação impositiva, que inicia com o *mínimo existencial*<sup>35</sup> e culmina com o *confisco* (limites da tributação). É defeso ao Estado suprimir a renda do contribuinte ou de sua família, renda esta que “ele deveria lhes devolver, a título de assistência social, para garantir sua existência”.<sup>36</sup>

Esta também parece ser a ponderação exposta pelo mestre italiano Francesco Moschetti, para quem a *aptidão tributária* somente terá vez a partir da integral satisfação das necessidades básicas das pessoas (e da família) para sobrevivência.<sup>37</sup>

Em face dessas considerações, a incidência do imposto sobre *despesas educacionais* causa desmedido constrangimento ao primado da capacidade contributiva (CF, art. 145, parágrafo 1º), porquanto não se preserva a intangibilidade do mínimo existencial.

### 3.3.5 Isonomia tributária

A necessidade de supressão dos injustos privilégios de classe levou à formulação do princípio da igualdade, que, no moderno Estado de Direito, vincula a ação do Legislativo, do Executivo e do Judiciário.<sup>38</sup> Os entes políticos não podem

<sup>32</sup> Disponível em <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2015/01/governo-federal-concedeu-r-104-bilhoes-em-incentivos-fiscais-ao-setor-produtivo-em-2014>. Acesso em 30 de março de 2015.

<sup>33</sup> Cf. art. 2º da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional.

<sup>34</sup> SMITH, Adam. *Riqueza das Nações*, 1ª ed. Edição condensada. Tradução de Norberto de Paula Lima. São Paulo: Folha de São Paulo, 2010, p. 346.

<sup>35</sup> “O princípio da capacidade contributiva protege o *mínimo existencial*. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva.” (TIPKE, Klaus; e YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34)

<sup>36</sup> TIPKE, Klaus. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Tradução de Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Dialética, 1998, p. 65.

<sup>37</sup> MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Tradução de Juan M. Calero Gallego e Rafael Navas Vasquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 267.

<sup>38</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due process of law”*, 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 128.

conceder tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (CF, art. 150, II).

As dificuldades surgem quando se coloca a questão de saber se o legislador pode criar *leis discriminatórias*, e qual o critério que pode justificar validamente esta hipótese. O professor Sampaio Dória estabeleceu os seguintes critérios justificadores:

“O princípio geral da igualdade determina que sejam tratadas as igualdades essenciais de forma igual e as desigualdades fundamentais de forma desigual. No direito tributário, o legislador tem uma larga discricionariedade, tanto na escolha do fato gerador, como também na determinação da alíquota. Esta liberdade básica do legislador para determinar os fatos que se tornam geradores, nos quais a lei estabelece para eles consequências jurídicas e os qualifica juridicamente, será limitada no direito tributário principalmente por duas diretrizes vinculadas estreitamente uma com a outra: pelo direcionamento da carga tributária aos princípios da capacidade contributiva e pelo princípio da consistência.”<sup>39</sup>

A legislação tributária federal não *delimita*, tal qual verificado para a educação, restrições às despesas realizadas na área da saúde. Dispendios médicos incorridos pelas pessoas jurídicas não estão sujeitos a limites dedutivos. Mas as *odiosas discriminações* não cessam por aí. A desigualdade ocorre também entre os contribuintes pessoa física.<sup>40</sup>

Não vemos razão de ser para tais *segregações* porque não se evidencia *diferença substancial*, para fins de tributação, entre as posições jurídicas dos contribuintes pessoas jurídicas e pessoas físicas que justifique a licitude da discriminação. Ao contrário, a capacidade contributiva da empresa presume-se muito maior que a da pessoa física. Diferenciações são permitidas somente se para elas existem fundamentos razoáveis.<sup>41</sup>

### 3.3.6. Conceito constitucional de renda e norma de competência

O conceito constitucional de renda, como visto, está centrado nos princípios constitucionais fundamentais e gerais e nas regras de competência, apresentando núcleo mínimo irredutível equivalente ao *acréscimo patrimonial*, atingível após subtração das despesas essenciais à subsistência de uma vida digna do contribuinte e de seus familiares.

O critério material, que subjaz a *regra de competência* do art. 153, III, da CF, é, pois, subvertida com as limitações impostas pelo regime de deduções da Lei nº 9.250/1995.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p. 139.

<sup>40</sup> “A principal conclusão é a de que, mantidos fixos os parâmetros do Imposto de Renda Pessoa Física, contribuintes com maior número de dependentes e com despesas de educação mais elevadas terão maiores aumentos nas taxas médias de elevação da carga tributária.” (PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando S.; e MELLO, Gisela Vaz de. *Imposto de renda pessoa física (IRPF) – redistribuição da carga tributária e elasticidades*. Brasília: Ipea, dezembro de 1996 (Texto para Discussão nº 0451).

<sup>41</sup> ALEXY, Robert. “Direitos fundamentais no Estado Constitucional Democrático”. Tradução de Luís Afonso Heck. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS* v. 16. Porto Alegre, 1999, p. 212.

O imposto recai sobre despesas educacionais, agredindo o conceito *constitucional* de renda. Quando o legislador restringe a dedução das despesas educacionais ele acaba tributando a *despesa* e não a renda, desvirtuando o campo de competência delimitado pela norma constitucional e pelo Código Tributário Nacional (CTN).

A exação fiscal há de incidir sobre a *renda* e não recair sobre um *decrécimo patrimonial*, que representa ausência de disponibilidade econômica ou jurídica de renda.

### 3.3.7. Desamparo da célula familiar

A exigibilidade do imposto sobre despesas educacionais causa nefasto impacto sobre a entidade familiar, cuja essência gravita em torno de um núcleo formado por sentimentos de *afetividade* e *solidariedade*.

Ao restringir a dedutibilidade integral, o Estado acaba por suprimir a salvaguarda especial garantida pelo art. 226 da Lei Fundamental, despojando a família de sua *dignidade enquanto instituição-base da sociedade*.

É que despesas indispensáveis à manutenção da dignidade da família naturalmente deveriam ser excluídas da base de cálculo. O imposto deve propagar-se com o menor impacto possível sobre o *sacrifício* dos *familiares*, a exemplo do que sucede no sistema tributário alemão, que contempla o mínimo existencial familiar (*existenzminimum familie*), para fins de tributação. Preservar a existência da família *implica* não destruí-la por intermédio da tributação.<sup>42</sup>

### 3.3.8. Base de cálculo

O art. 8º, inciso II, alínea “b”, *item* 10, da Lei nº 9.250/1995 também não encontra respaldo jurídico no art. 44 do Código Tributário Nacional. A base de cálculo do imposto “tem que ser uma circunstância inerente ao fato gerador, de modo a afigurar-se como verdadeira e autêntica expressão econômica.”<sup>43</sup>

*In casu*, a base impositiva do imposto sobre a renda acaba por *infirmar* a materialidade em virtude de que não há *correlação lógica e direta* entre a dimensão econômica da *renda* (que acaba sendo o *quantum* da *despesa*) e a materialidade *acrécimo patrimonial*, que arbitrariamente acaba sendo *subvertida* na materialidade *despesa*.

## 3.4. A judicialização da matéria. O mito da absoluta separação entre os poderes. A ADI 4.927/DF proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB)

O Poder Judiciário, ainda que *timidamente*, tem contribuído para a evolução do tema. Uma das decisões *paradigmáticas* tem sua origem na Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região.<sup>44</sup> A deliberação da Corte, impregnada

<sup>42</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. *Op. cit.*, p. 17.

<sup>43</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*, 4ª ed. São Paulo: RT, 1976, p. 138.

<sup>44</sup> “Constitucional. Tributário. Imposto de Renda. Pessoa física. Limites à dedução das despesas com instrução. Arguição de inconstitucionalidade. Art. 8º, II, ‘b’, da Lei nº 9.250/95. Educação. Direito social fundamental. Dever jurídico do Estado de promovê-la e prestá-la. Direito público subjetivo. Não tributação das verbas despendidas com educação. Medida concretizadora de dire-

de louvável coragem institucional, denota que a supremacia do texto constitucional não acarreta *deformar* a função precípua do Poder Judiciário, nem mesmo de *imiscuí-la* na esfera de outro Poder da República.

A harmonia institucional (CF, art. 2º) se fortalece em face de decisões deste jaz. Isso porque o Poder Judiciário tem a *missão* constitucional de corrigir eventuais distorções toda a vez que os *direitos fundamentais* forem violados de maneira sistemática. É própria de uma *jurisdição constitucional*, no Estado democrático, a *fiscalização* ampla e permanente.

O Poder Judiciário não *legisla positivamente*, eis que não estabelece nenhum limite de dedução, mas sim afasta aquele que foi prefixado despoticamente.<sup>45</sup>

A ideia estanque da separação absoluta dos poderes da República contribui por gerar arbítrio e insegurança ao sistema, justamente aquilo que se pretende coibir.<sup>46</sup>

A despeito da jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, firmada em sentido contrário aos interesses dos contribuintes,<sup>47</sup> cria-se grande expectativa no cenário jurídico nacional em relação ao julgamento da ADI 4.927/DF, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) em 25 de março de 2013.<sup>48</sup>

Creemos que seja uma ótima oportunidade para a Corte *reavaliar melhor o tema*, exigindo-se dela que o discurso institucional da intangibilidade da Constituição *sobreleva* qualquer consideração *metajurídica* ou de ordem *consequencialista*.

### 3.5. O enfrentamento do tema no Direito Comparado: o recente estudo da EY

O Direito Comparado é útil nas investigações históricas e filosóficas, para conhecer melhor e aperfeiçoar o direito nacional e, finalmente, útil para compreender os povos estrangeiros e estabelecer um melhor regime para as relações da vida internacional.<sup>49</sup>

Recente pesquisa conduzida pela consultoria inglesa EY (antiga *Ernst & Young*) procurou investigar o grau de estímulo que é conferido à educação por meio do

triz primordial delineada pelo constituinte originário. A incidência do imposto sobre gastos com educação vulnera o conceito constitucional de renda e o princípio da capacidade contributiva. (...)” (Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP, Rel. Des. Federal Mairam Maia, *DE* de 14.5.2012)

<sup>45</sup> Neste contexto, ganha relevo a técnica de interpretação da *decisão com eficácia aditiva* ao texto legislativo, defendida, entre outros, pelo Ministro Gilmar Mendes (RE 405.579/PR) e por: CEZAROTTI, Guilherme. “Ativismo judicial e direito tributário no Supremo Tribunal Federal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 15. São Paulo: Dialética, 2011, p. 99.

<sup>46</sup> Excelente estudo sobre o assunto ver: ACKERMAN, Bruce. “The new separation of powers”. *Harvard Law Review* v. 113, nº 3. Cambridge, janeiro de 2000, pp. 633-725.

<sup>47</sup> O argumento central esposado pelo STF é no sentido de que não compete ao Poder Judiciário atuar como *legislador positivo*: RE 606.179 AgR/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, *DJe* de 3.6.2013; AI 724.817 AgR/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* de 8.3.2012; RE 603.060 AgR/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Carmem Lúcia, *DJe* de 2.3.2011.

<sup>48</sup> A Procuradoria-Geral da República, em parecer da lavra do Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros, opinou pela improcedência do pedido. Desde o dia 28 de julho de 2015 os autos estão conclusos com a Senhora Relatora, a eminente Ministra Rosa Weber.

<sup>49</sup> DAVID, René. *Os grandes sistemas do direito contemporâneo*, 3ª ed. Tradução de Hermínio A. Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 3.

regime de deduções do imposto sobre a renda.<sup>50</sup> Dos países examinados, verificou-se que o Brasil é um dos que menos incentiva a educação por meio das deduções fiscais. O levantamento considerou a paridade de poder de compra (custo de vida) estimado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Nos Estados Unidos da América, por exemplo, o limite com deduções atinge a cifra de US\$ 4.000,00 por pessoa, isto é, mais do que o dobro da brasileira, à época limitado a R\$ 3.230,46.<sup>51</sup>

O estudo identificou ainda que a educação constitui *ferramenta indispensável* na qualificação da mão de obra dos trabalhadores e na dinamização do processo de produção econômica. Os países comprometidos com a educação direcionam seus estímulos para o aperfeiçoamento profissional dos cidadãos. O resultado acaba sendo a majoração dos níveis salariais, além do incremento da arrecadação tributária no longo prazo.

Os países latino-americanos, como Peru, Paraguai e Venezuela, além de consentirem a dedução integral, autorizam o abatimento de despesas com livros e cursos de idiomas, o que a legislação tributária brasileira *passa ao largo*. No Reino Unido, a dedução é total, ao passo que na Alemanha o limite equivale a US\$ 7.679,98. As economias emergentes, conforme a Tabela 1, ocupam posicionamento melhor que o Brasil.

<i>Tabela 1</i> <i>Dedução dos Gastos com Educação no IRPF de Outros Países</i>		
<i>Deduções</i>	<i>Países</i>	<i>Sistemática</i>
<i>Integral</i>	<i>Argentina</i>	Permite dedução integral do gasto apenas do próprio contribuinte com educação.
	<i>Paraguai</i>	Dedução integral de despesas educacionais, desde que o dependente possua renda mensal inferior a aproximadamente US\$ 1.077,00.
	<i>Peru</i>	Dedução integral de despesas com educação.
	<i>Reino Unido</i>	Despesas com o próprio contribuinte são integralmente dedutíveis desde que para o desenvolvimento profissional na área de atuação.
	<i>Suíça</i>	Despesas com o próprio contribuinte são dedutíveis desde que tenham sido para o desenvolvimento profissional na área de atuação.

<sup>50</sup> Estudo realizado pela EY para o Jornal *O Globo* (VILLAS BÔAS, Bruno. “Leão sem educação: dedução de gastos com ensino no IR é até 342% maior em outros países”. *O Globo*, Rio de Janeiro, 23 fev. 2014. Economia, p. 35). *Release* de imprensa da EY em [http://www.ey.com/BR/pt/Services/Release\\_Imposto\\_Brasil\\_EY](http://www.ey.com/BR/pt/Services/Release_Imposto_Brasil_EY). Acesso em 13 de setembro de 2015.

<sup>51</sup> A dedução no Brasil seria de US\$ 1.735,94 por pessoa.

<i>Parcial</i>	<i>Alemanha</i>	Dedução anual de até € 6 mil (R\$ 19.789) desde que para desenvolvimento profissional na área de atuação. Não há dedução de despesas com dependente.
	<i>Austrália</i>	Dedução do total de gastos com educação do próprio contribuinte, desde que para o desenvolvimento profissional, sendo que é preciso subtrair 250 dólares australianos (R\$ 534,28). Não há dedução de despesas com dependente.
	<i>Brasil</i>	Dedução anual de até R\$ 3.230,46 de despesas de contribuinte e dependentes.
	<i>Canadá</i>	Os gastos com educação podem ser usados como crédito do imposto devido, equivalente de 15% a 29% das despesas, além de 60 dólares canadenses (R\$ 130) em caso de educação em período integral ou 18 dólares canadenses (R\$ 39) em caso de educação em meio período para cada mês registrado em instituição educacional. Para aquisição de livros há um crédito mensal de até 9,75 dólares canadenses (R\$ 21,18).
	<i>Chile</i>	Dedução anual de US\$ 185 (R\$ 443) por pessoa.
	<i>EUA</i>	Dedução no valor de US\$ 4.000 (R\$ 9.592) por pessoa ou a utilização de créditos de até US\$ 2.500 (R\$ 5.995) em caso de participação de determinados programas educacionais ou pagamento de juros decorrentes de créditos educacionais.
	<i>França</i>	Dedução até € 183 (R\$ 603) por dependente. Despesas com aulas particulares são consideradas despesas educacionais e 50% podem ser abatidas até o limite de 12.000 euros (R\$ 39.578).
	<i>Índia</i>	Dedução até o valor de 100.000 rúpias indianas (R\$ 3.852). Juros incorridos em caso de créditos educacionais são integralmente dedutíveis por até oito anos
	<i>Itália</i>	Dedução até 19% do valor gasto.
	<i>México</i>	Dedução de despesas educacionais entre MXN 14.200 (R\$ 2.567) e 24.500 (R\$ 4.429) de contribuinte e dependente.
<i>Rússia</i>	Dedução até 50.000 rublos (R\$ 3.357,50) por pessoa.	

<i>Sem dedução</i>	<i>China</i>	Não permite dedução de despesas com educação.
	<i>Espanha</i>	Não permite dedução de despesas com educação.
	<i>Suécia</i>	Não permite dedução de despesas com educação.

Fonte: Consultoria EY.<sup>52</sup>

As experiências destes países revelam o compromisso, cada vez mais crescente na sociedade global da informação e do conhecimento, com sistemas dedutivos mais eficazes e que prestigiam a efetivação da *capacidade contributiva* do cidadão, ao passo que o Estado brasileiro, ao omitir-se diante de tema de tamanha relevância social, continua a *manipular* um sistema restritivo, pernicioso e de desestímulo ao avanço social e econômico da nação.

### Conclusões

Em face das considerações precedentes, podemos extrair as seguintes *ilações*:

1. A educação é processo de *reconstrução da experiência* para o pleno desenvolvimento da condição humana.
2. O direito à educação é direito básico das sociedades democráticas. A concepção liberal de ensino público cria reais condições de igualdade equitativa de oportunidades, realizando os valores formalmente reconhecidos como democráticos (cidadania, dignidade da pessoa humana, liberdade, igualdade etc.).
3. Conquista-se a *cidadania* quando o indivíduo adquire, por meio de uma *educação de qualidade*, condições de exercício de direitos e liberdades e plena responsabilidade de deveres e obrigações.
4. O fenômeno educacional assume, na Constituição da República Federativa do Brasil, a perspectiva de *direito fundamental social* enquanto *direito público subjetivo*.
5. A verificação de dados, pesquisas e informações empíricas, revelou o *baixo grau da qualidade do ensino público* no país. O Estado brasileiro deprecia historicamente a educação como *valor efetivo e realizável* do desenvolvimento da pessoa humana.
6. A tributação tem, basicamente, três objetivos: (i) função alocativa, (ii) função estabilizadora, (iii) função redistributiva.
7. O conceito de renda não decorre apenas do exame do art. 153, III, da CF, mas é haurido por meio de *interpretação constitucional sistemática*. Por isso, renda equivale ao produto líquido, obtido a partir da subtração entre receita e as despesas reputadas essenciais à manutenção da existência digna do contribuinte e de seus familiares, apurado durante determinado período de tempo.

<sup>52</sup> Disponível em <http://infograficos.oglobo.globo.com/economia/como-e-a-deducao-dos-gastos-com-educacao-no-ir-de-outros-paises.html>. Acesso em 13 de setembro de 2015.

8. O art. 8º, inciso II, alínea “b”, *item* 10, da Lei nº 9.250/1995 não encontra *fundamento de validade* na Constituição Federal nem no Código Tributário Nacional, sendo, portanto, *inconciliável* com: (a) o princípio da Supremacia da Constituição; (b) à dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial (CF, art. 1º, III); (c) o direito à educação de qualidade (CF, arts. 6º, *caput*; 205; 208, parágrafos 1º e 2º); (d) o princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, parágrafo 1º); (e) o princípio da isonomia tributária (CF, art. 150, II); (f) o conceito constitucional de renda e a norma de competência (CF, art. 153, III); (g) a salvaguarda da entidade familiar (CF, art. 226); (h) a base de cálculo do imposto sobre a renda (CTN, art. 44).

9. Compete ao Poder Judiciário, como mister institucional, defender a supremacia da Constituição ante qualquer atentado *perpetrado* contra o *catálogo de direitos fundamentais*.

10. As experiências do direito alienígena *prestigiam* regimes dedutivos mais eficazes e comprometidos com a concretização da *capacidade contributiva*, ao reverso do *paradigma* verificado no Brasil.

### Referências Bibliográficas

- ACKERMAN, Bruce. “The new separation of powers”. *Harvard Law Review* v. 113, nº 3. Cambridge, janeiro de 2000.
- ALEMANHA. Constituição (1949). *Lei fundamental da República Federal da Alemanha*. Disponível em <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>. Acesso em 12 de setembro de 2015.
- ALEXY, Robert. “Direitos fundamentais no Estado Constitucional Democrático”. Tradução de Luís Afonso Heck. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS* v. 16. Porto Alegre, 1999.
- . *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*, 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- AVI-YONAH, Reuven S. “The three goals of taxation”. *Tax Law Review* v. 60, nº 1. Nova York, 2006.
- BARROS, Ricardo Paes de; HENRIQUES, Ricardo; e MENDONÇA, Rosane. *Escolaridade pelo fim das décadas perdidas: educação e desenvolvimento sustentado no Brasil*. Rio de Janeiro: Ipea, janeiro de 2002 (Texto para Discussão nº 0857).
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em 12 de setembro de 2015.
- . Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. *Diário Oficial da União* Seção 1. Brasília, 27 de dezembro de 1995.
- . Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. *Diário Oficial da União* Seção 1. Brasília, 23 de dezembro de 1996.

- . Supremo Tribunal Federal. ADI nº 4.927/DF. Relatora: Min. Rosa Weber. Brasília, caso ainda não julgado pela Corte. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4384177>. Acesso em 12 de setembro de 2015.
- . Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP. Relator: Des. Federal Mairam Maia. São Paulo, 28 de março de 2012. Órgão Julgador: Órgão Especial. Publicação: DE de 14.5.2012.
- CEZAROTI, Guilherme. “Ativismo judicial e direito tributário no Supremo Tribunal Federal”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 15. São Paulo: Dialética, 2011.
- CURI, Andréa Zaitune; e MENEZES FILHO, Naércio Aquino. “Mensalidade escolar, *background* familiar e os resultados do Exame Nacional do Ensino Médio (Enem)”. *Pesquisa e planejamento econômico* v. 43, nº 2, agosto de 2013.
- DAVID, René. *Os grandes sistemas do direito contemporâneo*, 3ª ed. Tradução de Hermínio A. Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- DEWEY, John. *Democracia e educação: introdução à filosofia da educação*, 3ª ed. Tradução de Godofredo Rangel e Anísio Teixeira. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1959.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due process of law”*, 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- DUIGNAN, Brian (ed.). *Forms of government and the rise of democracy*. Nova York: Britannica Educational Publishing, 2013.
- EICHBERGER, Michael. “Fundamentos do direito tributário alemão e sua base constitucional”. *III Seminário Internacional Brasil-Alemanha*. São Paulo, 2011. Brasília: Conselho da Justiça Federal, Centro de Estudos Judiciários, 2013, p. 51 (*Série Cadernos do CEJ* nº 28).
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*, 4ª ed. São Paulo: RT, 1976.
- JAMES, William. *Pragmatism, a new name for some old ways of thinking: popular lectures on philosophy*. Nova York: Longmans, Green & Co., 1922.
- JANOSKI, Thomas. *Citizenship and civil society: a frame work of rights and obligations in liberal, traditional, and social democratic regimes*. Nova York: Cambridge University Press, 1998.
- MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Tradução de Juan M. Calero Gallego e Rafael Navas Vasquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). *Programme for International Student Assessment (PISA) 2012*. Disponível em <http://www.oecd.org/pisa/keyfindings/PISA-2012-results-brazil.pdf>. Acesso em 13 de setembro de 2015.
- Organização das Nações Unidas (ONU). *Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD). Relatório de Desenvolvimento Humano 2014*. Disponível em <http://www.pnud.org.br/atlas/ranking/Ranking-IDH-Global-2013.aspx>. Acesso em 13 de setembro de 2015.

- PEIRCE, Charles Sanders. “How to make our ideas clear”. *The essential Peirce: selected philosophical writings*, v. 1 (1867-1893). Bloomington: Indiana University Press, 1992.
- PIANCASTELLI, Marcelo; PEROBELLI, Fernando S.; e MELLO, Gisela Vaz de. *Imposto de renda pessoa física (IRPF) – redistribuição da carga tributária e elasticidades*. Brasília: Ipea, dezembro de 1996 (Texto para Discussão nº 0451).
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Baureri: Manole, 2004.
- RAMOS, Lauro; e REIS, Maurício. *Escolaridade dos pais, os retornos à educação no mercado de trabalho e a desigualdade de rendimentos*. Rio de Janeiro: Ipea, dezembro de 2009 (Texto para Discussão nº 1.442).
- RAWLS, John. *O liberalismo político*, 2ª ed. Tradução de Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Emílio, ou da educação*, 3ª ed. Tradução de Roberto Leal Ferreira. São Paulo: Martins Fontes, 2004.
- SARLET, Ingo Wolfgang. “Os direitos fundamentais sociais como ‘cláusulas pétreas’”. *Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul* nº 89. Porto Alegre, março de 2003.
- SMITH, Adam. *Riqueza das Nações*, 1ª ed. Edição condensada. Tradução de Norberto de Paula Lima. São Paulo: Folha de São Paulo, 2010.
- TEIXEIRA, Anísio. *Educação para a democracia: introdução à administração educacional*, 2ª ed. Rio de Janeiro: UFRJ, 1997.
- . “O manifesto dos pioneiros da educação nova”. *Revista Brasileira de Estudos Pedagógicos* v. 65, nº 150. Brasília, maio/agosto de 1984.
- TIPKE, Klaus. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária”. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; e ZILVETI, Fernando Aurelio (coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. Tradução de Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Dialética, 1998.
- ; e YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. “Justiça distributiva: social, política e fiscal”. *Revista de Direito Tributário* nº 70. São Paulo, outubro/dezembro de 1994.
- VILLAS BÔAS, Bruno. “Leão sem educação: dedução de gastos com ensino no IR é até 342% maior em outros países”. *O Globo*, Rio de Janeiro, 23 fev. 2014. Economia, p. 35. Release de imprensa da EY em [http://www.ey.com/BR/pt/Services/Release\\_Imposto\\_Brasil\\_EY](http://www.ey.com/BR/pt/Services/Release_Imposto_Brasil_EY). Acesso em 13 de setembro de 2015.