

A NECESSIDADE DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA SOBRE A DEDUÇÃO PARCIAL DE GASTOS COM EDUCAÇÃO NA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro¹

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo tem por objetivo demonstrar a necessidade de uma reforma tributária sobre a dedução parcial dos gastos com educação na declaração do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF).

As deduções permitem reduzir a base de cálculo do Imposto de Renda (IR), levando, assim, à redução do valor a pagar, bem como ao aumento do que será restituído. Para alcançar o objetivo do estudo, serão abordados aspectos essenciais à compreensão deste tema, como conceitos, previsões constitucionais e legais.

No regime democrático, a educação deve ser universal, obrigatória e, tanto quanto possível, ao menos nos níveis iniciais, gratuita, garantida pelo Estado em benefício do povo, para o desenvolvimento da sociedade, ou seja, o direito à educação é um direito fundamental de natureza social, de caráter universal e obrigatório. Portanto, incumbe ao Estado e às famílias o dever de educar, com incentivo e colaboração da sociedade, visando ao “pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho” (Brasil, 1998, art. 205).

A educação pública no país padece, entretanto, de fortes deficiências em muitos campos, com frequência não tanto por carência de recursos públicos, mas por insensibilidade, incúria ou desonestidade de alguns gestores públicos. Por essa razão, as instituições particulares (expressamente autorizadas pelo art. 209 da Constituição Federal – CF/1988) têm a finalidade de complementar o ensino público gratuito.

1. Advogada; membro da Comissão de Assuntos Tributários da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB); professora da pós-graduação em direito tributário e planejamento tributário e na graduação dos cursos de direito e de ciências contábeis da União Pioneira de Integração Social (Upis); professora na Escola Superior de Advocacia do Distrito Federal (ESA-DF); coordenadora de avaliação e qualidade do curso de direito; e coordenadora da pós-graduação em direito tributário e processo tributário da Upis.

O art. 153, inciso III, da CF/1988, ao prever competência da União para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, não esclarece em sua completude os elementos da base de cálculo desse tributo, o que significa que essa complementação é missão própria do legislador infraconstitucional.

Sabe-se que o IR incide sobre “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” de renda e proventos de qualquer natureza, ou seja, o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial, produto do trabalho, do capital, ou da combinação de ambos, ou de qualquer outra causa, experimentado pelo contribuinte em certo período de tempo.

De acordo a legislação tributária atual, caso o contribuinte tenha gasto com educação R\$ 20 mil no ano de 2017, por exemplo, ele só poderá abater do imposto de renda parte dessa despesa, limitada a R\$ 3.561,50.

A partir dessas considerações, a reforma é necessária, porque gastos com saúde já são abatidos de forma ilimitada (Lei nº 9.250/1995, art. 8º, inciso II, alíneas a, d, e, f). Já as despesas relacionadas à educação ainda padecem de limitação, ou seja, despesas com ensino técnico, fundamental, médio, superior, pós-graduação, mestrado e doutorado só podem ser abatidos até o teto de R\$ 3.561,50.

Nessa linha, o capítulo será dividido em três partes. A primeira será conceitual, abordando quais são os elementos do tributo e seus conceitos, entre os quais as modalidades de lançamento do crédito tributário, sendo todos de forma genérica. Na segunda parte, o estudo já será canalizado para a espécie de tributo imposto, tendo em vista que tributo é um gênero, porém o que nos interessa é a espécie de imposto, mais especificamente o de renda, indicando de quem é a competência, quem tem a capacidade contributiva, quem é o sujeito passivo e que despesas podem ser deduzidas na declaração do IR atualmente. A terceira e última parte abordará propostas de dedução ilimitada na base de cálculo para Declaração de IRPF apresentando projetos de lei, Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) e julgados.

Assim, tanto a educação quanto a saúde possuem a mesma relevância, ou seja, suas despesas deveriam ser deduzidas de forma ilimitada, abatidas integralmente, em relação ao IRPF, porque são imposições da vida e ao mesmo tempo relacionam-se com os direitos fundamentais garantidos pela CF/1988.

A escolha de quais despesas são dedutíveis e sua quantificação pertencem ao juízo de conveniência e oportunidade do legislador, pois não há preceito constitucional que determine parâmetro de dedutibilidade. Em resumo, a definição dos limites da renda tributável é questão de política fiscal legislativa, que deve ser veiculada por leis elaboradas de acordo com a Constituição.

2 ELEMENTOS DO TRIBUTO

Para melhor compreensão sobre o limite na dedução de despesas com educação da base de cálculo do IRPF, é importante conceituarmos alguns termos que determinam e caracterizam o tributo.

São elementos do tributo: hipótese de incidência, fato gerador, base de cálculo, alíquota e sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Os tributos são divididos em: impostos, taxas e contribuições de melhoria, conforme o Código Tributário Nacional (CTN), mais empréstimo compulsório e contribuições especiais, trazidos pela CF/1988, formando assim uma teoria pentapartida ou pentapartite.

Cada tributo tem suas peculiaridades, porém, neste estudo elas não serão minimamente detalhadas, pois não são relevantes quanto à necessidade de reforma que será abordada. Trataremos mais minuciosamente sobre o imposto, em específico, o IRPF.

2.1 Hipótese de incidência

É a previsão legal abstrata de uma situação a qual é atribuída uma relação jurídica, ou seja, é o esboço normativo que gera uma obrigação quando o fato é praticado. A inferência da norma tributária impositiva é a hipótese de incidência (Paulsen, 2014).

Por esse método hermenêutico, é possível afirmar que a hipótese definida no art. 43 do CTN tem como fato gerador do IR a “disponibilidade econômica ou jurídica”, ou seja, o acréscimo patrimonial, produto do trabalho, do capital, ou da combinação de ambos, ou de qualquer outra causa, experimentado pelo contribuinte em certo período de tempo.

2.2 Fato gerador

É quando a hipótese de incidência é materializada, concretizada (Ataliba, 2002). É a ocorrência da norma abstrata prevista em lei, momento a partir do qual surge, para o contribuinte, a obrigação tributária. Além disso, é o que define a natureza jurídica do tributo, como mostra o artigo 4º, inciso I do CTN.²

O tributo deve incidir sobre as atividades tidas como lícitas e também sobre as ilícitas ou imorais, pelo viés do princípio da *pecúnia non olet* (dinheiro não tem cheiro), ou seja, para o fisco pouco importa se os rendimentos tributáveis tiveram ou não fonte lícita.

2. Art. 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei.

A intenção desse princípio é dar tratamento isonômico às pessoas que tenham capacidade contributiva e evitar que as atividades criminosas sejam beneficiadas com alguma isenção tributária.

2.3 Base de cálculo

Também denominada base imponible, a base de cálculo é o valor fixado em lei, sobre o qual se aplica a alíquota para determinar o montante do tributo.

Assim, a base de cálculo dos impostos deve ser definida em lei complementar. Sua alteração está sujeita aos princípios da legalidade, anterioridade e irretroatividade. Podemos citar como exemplo a base de cálculo do IRPF, o valor da renda.

2.4 Alíquota

É o percentual aplicado sobre a base de cálculo para quantificação do tributo. No caso do IRPF, temos uma alíquota progressiva que varia de 7,5% até 27,5% (tabela 1), ou seja, quanto maior for a base de cálculo, maior será a alíquota.

TABELA 1
Tabela progressiva anual (2017-2018)

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (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	15,0	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Receita Federal.

Assim, a tabela supracitada do IRPF é divulgada pela Receita Federal no início de cada ano e antes das datas e prazos para declaração, para não ter erro para o contribuinte. A tabela serve para que o cidadão saiba se precisa declarar seus ganhos ou não, além das alíquotas referentes ao imposto daquele ano da declaração.

2.5 Obrigação tributária

Os elementos da obrigação tributária são: sujeito ativo (arts. 119 e 120 do CTN), sujeito passivo (arts. 121 a 123 do CTN). A prestação dessa obrigação pode ser positiva, sendo de dar ou fazer, ou negativa, sendo de não fazer.

De acordo com o art. 113 do CTN, a obrigação tributária é dividida em duas espécies: principal e acessória. A obrigação principal surge em decorrência do fato gerador e traz consigo a obrigação de pagar. A obrigação acessória trata das prestações positiva ou negativa do contribuinte, e o não cumprimento delas acarreta

uma penalidade pecuniária, ou seja, obrigação de pagar, sendo transformada, assim, em obrigação principal.

2.5.1 Sujeito ativo

É representado pelos entes que devem realizar a invasão patrimonial, isto é, a parte credora da relação tributária, retirando compulsoriamente valores a título de tributo (Sabbag, 2013). O sujeito ativo tem a competência de exigir o cumprimento da obrigação tributária, como dispõe o art. 119 do CTN (Brasil, 1966).³ Pode cobrar, fiscalizar e aplicar o produto da arrecadação do tributo. Contudo, pode também ser o detentor da competência tributária, ou seja, além de exigir, pode instituir o tributo.

No direito tributário brasileiro não é permitida a solidariedade ativa, sendo assim, somente um ente poderá cobrar determinado tributo, uma vez que a bitributação não é admitida.

2.5.2 Sujeito passivo

De maneira geral o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária, ou seja, é a parte devedora da relação tributária. É quem tem seu patrimônio invadido para fins de tributação.

2.6 Crédito tributário

O crédito tributário representa o momento de exigibilidade da relação jurídico-tributária, ou seja, é a obrigação tributária transformada em líquida e certa. Isso se dá por intermédio do lançamento, que é o instrumento que confere a exigibilidade a essa obrigação, quantificando-a e qualificando-a. Isso quer dizer que, antes do lançamento, existe obrigação tributária. Depois do lançamento há o crédito tributário.

O lançamento pode ser feito de três formas: por declaração, homologação e de ofício.

No lançamento por declaração, o sujeito passivo ou um terceiro declara à autoridade administrativa a ocorrência de fatos possíveis de efetuar o lançamento. Em seguida, a autoridade confirma os elementos, efetua o lançamento e notifica o sujeito passivo para pagá-lo ou impugná-lo, como por exemplo o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

O lançamento por homologação é aquele procedimento por meio do qual todos os atos relativos à liquidação da obrigação tributária são efetuados pelo próprio sujeito passivo, ou seja, é ele que presta as informações. Após calcular o montante

3. Art. 119 - Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

do tributo devido, o sujeito passivo submete a apuração à autoridade administrativa para que esta homologue o lançamento ou o retifique, como no caso do IR.

Já o lançamento de ofício é feito sem a participação do sujeito passivo. A própria fiscalização é que efetua o lançamento, como ocorre com o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU).

2.7 Conceito de tributo

De acordo com o art. 3º do CTN, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, é uma obrigação de pagar ao Estado, e o pagamento deve ser em moeda corrente. Isso significa que o pagamento não pode ser em bens, serviços etc. O pagamento é compulsório, ou seja, é obrigatório porque independe de prestações voluntárias.

A referida prestação é cobrada por lançamento, que é a forma de exigir o tributo. Ele é vinculado, logo, independe da vontade do agente passivo, e deve ser por escrito. Com o lançamento é possível quantificar e qualificar a obrigação tributária que o gerou. Por fim, toda arrecadação deve ser encaminhada aos cofres públicos, sob pena de responsabilização do agente público que agir de forma diversa.

2.8 Espécies de tributo

Tributo é categoria genérica de que se reparte em espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Essas espécies estão previstas no art. 5º do CTN e no art. 145 da CF/1988. Infere-se daí uma teoria tripartida (ou tripartite), porém, atualmente, o sistema tributário constitucional brasileiro adotou a teoria pentapartida (ou pentapartite).

Isso se dá pelo conceito de tributo, pois, mesmo que não colocados no mesmo artigo, o empréstimo compulsório (art. 148 da CF/1988) e as contribuições (art. 149 da CF/1988) seguem as mesmas características do tributo, quais sejam: prestações pecuniárias, compulsórias, diversas de multa, instituídas por meio de lei e cobradas por lançamento.

Assim, são espécies de tributos: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e as contribuições especiais.

3 IRPF

O CTN traz nos arts. 43 a 45 as características gerais do IR. No entanto, foi na Inglaterra que houve os primeiros relatos sobre o referido imposto. No Brasil, ele foi primeiramente apresentado como Imposto de Renda Geral e foi formalizado

com a Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922. O art. 31 dessa lei definia que: “Fica instituído o imposto geral sobre a renda que será devida, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem” (Brasil, 1922).

É importante ressaltar que quando o IR foi instituído, a Constituição não fazia menção a ele. A primeira vez que isso aconteceu foi na Constituição de 1934. Daí em diante, a fórmula de que deveria ser instituído um imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza foi empregada em todas as constituições posteriores.

Para melhor compreensão sobre o IR hoje, é válido como apontamento inicial conceituar separadamente imposto e renda.

3.1 Conceito de imposto

De acordo com o art. 16 do CTN, imposto é um tributo cujo fato gerador independe de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte, ou seja, é uma espécie de tributo não vinculado, e é tido como uma das principais fontes de arrecadação do Estado.

A principal justificativa para esse tributo está no princípio da capacidade contributiva. Assim, a arrecadação dos impostos é para fins de custear as despesas públicas gerais, e isso faz dele um tributo contributivo.

Trata-se de um tributo cujo fato gerador não tem vínculo com uma prestação estatal específica, ou seja, não tem relação direta de contraprestação do Estado em relação ao contribuinte. Não é, portanto, vinculado, isto é não se pode atar a receita pública provinda dos impostos a despesas determinadas, evitando assim seu comprometimento com determinados fins. O imposto existe para abastecer os cofres públicos e manter o funcionamento da alçada dos entes federativos e também das obrigações constitucionais.

Sendo assim, o imposto tem como principal característica a capacidade contributiva, provindo proporcionalmente à capacidade financeira de cada contribuinte. O retorno do Estado na prestação de serviços e benfeitorias decorrentes dessa arrecadação, no entanto, são feitas de forma isonômica.

3.2 Conceito de renda e proventos de qualquer natureza

Na definição de Coêlho (2009, p. 444-445),

renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo (na prática, esses dois momentos são o início e o fim do exercício financeiro). Desse conceito básico decorre que uma determinada soma de riqueza, para constituir renda, deve reunir simultaneamente os três elementos seguintes:

- a) provir de uma fonte patrimonial determinada e já pertencente ao próprio titular da renda. É preciso esclarecer que se considera patrimônio, para este efeito, tudo que seja capaz de produzir um acréscimo de riqueza;
- b) ser periódica, isto é, capaz de se reproduzir de tempos em tempos. Só é renda o acréscimo de patrimônio que possa ser consumido sem reduzir ou fazer desaparecer o patrimônio que o produziu: do contrário, renda se confundiria com capital;
- c) ser proveniente de uma exploração do patrimônio do titular da renda, isto é, do exercício de uma atividade que tenha por objeto fazer justificar o patrimônio.

Conforme o autor, renda, portanto, quer dizer “riqueza nova”. Uma expressão jurídico-tributária que significa acréscimo ao patrimônio do indivíduo (um *plus*). Independentemente de o destino ser de consumo ou poupança. Independe também se a renda deriva de atividade ilícita ou imoral. É aquilo que se incorpora aos direitos líquidos do contribuinte.

A renda advém do produto do capital (aluguéis, dividendos, juros) e/ou do produto do trabalho (salários, vencimentos, honorários) ou ainda da combinação de ambos. Já os proventos de qualquer natureza, que são tratados de forma conjunta com a renda no art. 43 do CTN, referem-se aos acréscimos patrimoniais que não provêm das mesmas origens citadas anteriormente, por exemplo, aqueles advindos de prêmios em loterias.

Assim, não pode incidir o IR sobre a indenização por danos morais, consoante análise da Súmula nº 498 do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Isto é, a indenização por dano estritamente moral não é fato gerador do referido imposto, pois se limita a recompor o patrimônio imaterial da vítima, atingido pelo ato ilícito praticado.

3.3 Competência tributária

Competência tributária é uma aptidão, ou seja, é o poder dos entes tributantes (pessoas políticas) legislarem e criarem tributos, conforme estabelece a própria CF/1988.

É no art. 145, inciso I da CF/1988 que nasce a competência de instituir impostos, onde se estabelece que eles poderão ser instituídos por qualquer dos entes federativos (União, estados, DF ou municípios). Adiante, no art. 153, inciso III, está definido que a competência de instituir o IR pertence à União.

Conforme menção do art. 7º do CTN, a competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributo ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público e outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição (Brasil, 1966).

É importante diferenciar capacidade tributária de competência tributária. A competência tributária, que é a aptidão para instituir tributos, é indelegável.

Já a capacidade tributária, que é aptidão apenas para fiscalizar e arrecadar tributos, esta sim pode ser delegada ou transferida.

3.4 Sujeito passivo do IR

O sujeito passivo do IR pode ser pessoa física ou jurídica que seja titular de renda ou provento de qualquer natureza. Em função do objeto de estudo do trabalho, focaremos, no entanto, o IRPF.

O imposto está previsto no art. 5º da Lei nº 9.250/1995.

Art. 5º As pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil que recebam rendimentos de trabalho assalariado, em moeda estrangeira, de autarquias ou repartições do Governo brasileiro, situadas no exterior, estão sujeitas ao imposto de renda na fonte incidente sobre a base de cálculo de que trata o art. 4º, mediante utilização da tabela progressiva de que trata o art. 3º (Brasil, 1995).

Também se encontra previsto nos arts. 2º e 3º no Decreto nº 3.000/1999.

Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

§ 1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor;

§ 2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85.

Art. 3º A renda e os proventos de qualquer natureza percebidos no País por residentes ou domiciliados no exterior ou a eles equiparados, conforme o disposto nos arts. 22, § 1º, e 682, estão sujeitos ao imposto de acordo com as disposições do Livro III (Brasil, 1999).

Esse decreto regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do IR.

4 DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM A EDUCAÇÃO NO IMPOSTO DE RENDA

As deduções no IR são abatimentos de despesas obtidas do contribuinte e de seus dependentes. Os gastos que podem ser deduzidos são determinados pela lei que regulamenta o imposto, a Lei nº 9.250/1995. Esse abatimento interfere diretamente na base de cálculo, permitindo uma restituição mais generosa ou um valor menor a ser pago pelo contribuinte.

As despesas que podem ser deduzidas na base de cálculo para declaração do IR estão estabelecidas no art. 8º, inciso II da Lei nº 9.250/1995. Para o ano-calendário de

2016, o qual será usado como base para a Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF) de 2017, ficou estabelecido como limite individual de dedução para com os gastos com educação o valor de R\$ 3.561,50. Aqui podem ser computados os gastos com o próprio contribuinte, seus dependentes e alimentandos quando houver determinação judicial, acordo homologado judicialmente ou por escritura pública.

As despesas consideradas como gastos com instrução e que podem ser deduzidas no IR estão elencadas no art. 8º, inciso II, b da Lei nº 9.250/1995.

Pagamentos 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 (Brasil, 1995).

É importante observar que toda despesa deve ser comprovada. Os recibos que comprovam essas despesas devem ser guardados por no mínimo cinco anos, pois o contribuinte pode cair na malha fina e, nesse caso, deverá comprovar os gastos declarados.

Em suma, o limite anual de dedução de despesas com educação do contribuinte, seus dependentes e alimentandos. Pela legislação atual (Lei nº 9.250/1995 modificada pela Lei nº 13.149/2015), desde 2015, o limite de dedução por ano é de R\$ 3.561,50 por pessoa. Contudo, o limite dos gastos com educação para dedução no IR poderá ser extinto. É que estabelece o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 303/2017.

A possível inconstitucionalidade abordada há anos vem sendo questionada tanto no judiciário quanto no legislativo do nosso país. Consoante à tese em questão temos tramitando hoje, entre outros, o PLS nº 303/2017, a ADI nº 4.927 ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), todos têm por finalidade fundamentar o tema aqui exposto.

4.1 PLS nº 303/2017

O senador Lasier Martins, autor do projeto, argumenta que as despesas estão sujeitas a um limite anual individual que está muito aquém dos valores efetivamente despendidos pelas famílias.

Apesar de a Constituição determinar o provimento de educação gratuita, essa educação ofertada pelo poder público não é muito boa. Em decorrência da má qualidade da escola pública, muitas famílias recorrem à rede privada de ensino, consumindo parte significativa de sua renda em uma atividade que deveria ser prestada a contento pelo Estado.

Assim, o PLS nº 303/2017, se aprovado, pode amenizar essa injustiça, pois quando as famílias buscam o ensino privado, também abdicam de vagas no ensino

público, liberando o Estado para dar maior atenção e qualificação ao ensino daqueles que dispõem unicamente do sistema público.

Por fim, para o senador Lasier Martins, o PLS nº 303/2017 é uma oportunidade para valorizar a educação paga e garantir, simultaneamente, recursos para que a educação pública se mantenha e se aperfeiçoe.

4.2 A ADI nº 4.927

A ADI nº 4.927 foi ajuizada pelo CFOAB contra os limites de dedução de gastos com educação para fins de recolhimento do IRPF.

A referida ação tem por objeto ajustar a legislação infraconstitucional com a realidade e a Constituição, uma vez que a imposição de limites para dedução de despesas de educação, especialmente nos valores atuais, representa verdadeira afronta aos direitos constitucionais, especialmente se considerarmos que o ensino público não oferece condições iguais às oferecidas na rede privada e que os valores praticados pelas instituições de ensino privado são bem superiores aos previstos pela legislação do IR.

Caso seja julgada procedente, a ADI nº 4.927 corrigirá essa distorção legal, e permitirá a dedução integral dos valores gastos a título de educação, assim como ocorre hoje com as despesas médicas.

Como o Estado falha ao oferecer educação gratuita de qualidade, deve ao menos não cobrar IR sobre os valores gastos com educação particular.

5 CONCLUSÃO

A educação é a chave para o desenvolvimento de uma nação. Importante ressaltar que um dos objetivos fundamentais do Estado brasileiro é garantir o desenvolvimento nacional. Portanto, é cediço que o caminho adequado para essa finalidade é a educação, bem como o investimento na formação de cada pessoa. Ou seja, essas garantias devem alcançar a todos sem qualquer discriminação.

Tendo em vista a ineficácia do Estado em assegurar a educação a todos e o fato de que há previsão legal autorizando as instituições privadas oferecerem o ensino (Brasil, 1988, art. 209),⁴ seria então justo o contribuinte sofrer tributação sobre um gasto que o Estado deixou de ter com ele?

Superando a questão de justiça, educação é um direito fundamental. Seu gasto com ela, portanto, é necessário, já que o Estado não obedece ao padrão de qualidade

4. Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições: I- cumprimento das normas gerais da educação nacional; II- autorização e avaliação de qualidade pelo poder público.

exigido constitucionalmente e também não consegue atender à demanda, levando um grande número de pessoas a recorrerem às instituições privadas educacionais.

Sendo assim, só pode ser objeto de tributação a renda que auferir acréscimo patrimonial. Quando ocorre o oposto, o decréscimo patrimonial decorrente dos gastos com educação e instrução de forma geral, tal despesa não pode ser tributada. A mesma situação acontece, com o gasto com saúde, que tem o mesmo *status* que a educação perante a Constituição, no entanto as despesas referentes aquelas são deduzidas ilimitadamente.

Dessa forma, é inconstitucional o limite à dedução das despesas com educação para base de cálculo na DIRPF. Assim, a proposta do CFOAB com a ADI nº 4.927, que versa sobre esse limite na dedução, é um avanço significativo na defesa dessa tese, pois o conselho tem competência para tal, e o STF, por sua vez, também é competente para declarar a inconstitucionalidade e, proferir uma decisão com efeito *erga omnes*, ou seja, que alcance a todos.

Essa medida amenizaria a carga tributária sobre o contribuinte, porém, ainda seria relevante que o art. 8º, inciso II, alínea b da Lei nº 9.250/1995 fosse exemplificativo, e não taxativo como é hoje, para que, assim, a dedução ilimitada proposta neste capítulo pudesse alcançar as mais variadas formas de investimento em instrução que uma pessoa pode ter, ou que, pelo menos, aumentasse o rol taxativo em relação à hoje, acrescentando, por exemplo, despesas com cursos de língua estrangeira, informática, preparatórios etc.

É verdade que, com uma reforma tributária ou com a declaração dessa inconstitucionalidade, a diminuição na arrecadação de imposto auferido sobre a renda traria onerosidade aos cofres públicos. O Estado, no entanto, já ganha com a arrecadação de tributos das instituições privadas de ensino, que por sinal fazem o papel que lhe cabe, evitando assim que ele tenha mais gasto público caso optasse por atender a todos em relação à educação.

Além disso, a educação é um fator indispensável para o desenvolvimento do cidadão, e o investimento em sua formação trará retorno ao país, já que quanto mais qualificado for o indivíduo maior a probabilidade de possuir uma renda maior, aumentando assim seu poder de consumo – uma forma de arrecadação não passível de restituição. Ou seja, seria uma maneira de contribuir com a economia do país, pois quanto maior o consumo maior a arrecadação do Estado com impostos.

Não obstante o Brasil ter uma riqueza global enorme tem também uma má distribuição de renda, que é reflexo da educação de baixa qualidade e da falta de acesso à escola. A educação, portanto, cumpre um papel fundamental e estratégico em tornar a riqueza de uma nação mais compartilhada.

A relação direta entre avanços da economia e educação é confirmada pelos resultados do Programa Internacional de Avaliação de Alunos (Programme for

International Student Assessment – Pisa), que testa o desempenho dos países em educação. Na última avaliação, feita entre alunos de 15 anos dos 57 países que participam do programa, a Finlândia ocupou o segundo lugar tanto em matemática quanto em leitura. Já o Brasil ficou em 54º em matemática e 49º em leitura.

Os números comprovam que investir em educação é condição básica para uma sociedade mais justa, igualitária e desenvolvida. Quando uma pessoa tem um ano a mais de estudos no Brasil, o impacto na renda é de 15%. Se ela possui o ensino superior completo e cursa um ano de pós-graduação, o salto é de 47%. Contudo, se tiver apenas o ensino fundamental I, um ano a mais de estudo representa um impacto de somente 6% na renda.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), a projeção de arrecadação com impostos no ano de 2016 foi de quase 40% do produto interno bruto (PIB), isso tudo devido ao crescente aumento de tributos em busca de solucionar o aumento das contas públicas. E não deve ficar por aí, haja vista que o ex-diretor do Banco Central Alexandre Schwartzman, em entrevista publicada pela revista *Exame*, disse, que o país vai precisar de mais dinheiro para fechar as contas, pois o governo não está diminuindo seus gastos.⁵

É sabido que o Brasil já tem a maior carga tributária da América Latina. Entretanto, as contas não fecham não é por falta de arrecadação, mas por falta de gestão. Tanto é verdade, que países que arrecadam menos oferecem bem mais para sua população. Assim, a dedução integral dos gastos com a educação traz bem menos onerosidade ao Estado do que a má gestão em que se encontra.

Por fim, a referida reforma tributária é necessária, pois a imposição de limites tão reduzidos à dedutibilidade das despesas com educação na base de cálculo do IRPF ofende diversos comandos constitucionais, como o conceito de renda (art. 153, inciso III), a capacidade contributiva (art. 145, § 1º), o direito à educação (arts. 6º, *caput*, 23, inciso V, 205, 208, 209 e 227), que a Constituição admite não ser plenamente garantido pelo Poder Público (art. 150, inciso VI, alínea c), a dignidade humana (art. 1º, inciso III), a proteção da família (art. 226) e a razoabilidade (art. 5º, inciso LIV).

5. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/revista-exame/edicoes/1092/noticias/os-impostos-ja-sao-quase-40-do-pib-e-seguem-aumentando>>. Acesso em: 14 set. 2017.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

BRASIL. Decreto nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, p. 63, 1922. Seção 1.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

_____. CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. Publicado em 27 de out. 1966, retificada em 31 de out. 1966. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1966.

_____. **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**, Brasília, 27 dez. 1995.

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Publicado em 29 de mar. 1999 e republicado em 17 de jun. 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 mar. 1999.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. 847p.

PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. 495p.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. 1164 p

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. 512p.

BRASIL. Recurso Extraordinário nº 146733. Requer segurança para garantir-se o direito ao não recolhimento, no exercício de 1989, da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, incidente sobre o lucro da empresa e destinada ao financiamento da seguridade social. Argui-se inconstitucionalidade da exigência. **Supremo Tribunal Federal**, Brasília, 1992. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28146733%2ENUME%2E+OU+146733%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mmuu6tv>>. Acesso em: 3 nov. 2015.

_____. Lei nº 11.494 de 20 de junho de 2007. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de valorização dos profissionais da Educação – FUNDEB, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; altera a Lei nº 10.195, de 14 de fevereiro de 2001; revoga dispositivos das leis nºs 9.424, de 24 de dezembro de 1996; 10.880, de 9 de junho de 2004; e 10.845, de 5 de março de 2004; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2007.

_____. Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0005067-86.2002.4.03.6100. Constitucional. Tributário. Imposto de renda. Pessoa física. Limites à dedução das despesas com instrução. Arguição de inconstitucionalidade. Art. 8º, ii, “b”, da lei nº 9.250/95. Educação. Direito social fundamental. Dever jurídico do estado de promovê-la e prestá-la. Direito público subjetivo. Não tributação das verbas despendidas com educação. Medida concretizadora de diretriz primordial delineada pelo constituinte originário. A incidência do imposto sobre gastos com educação vulnera o conceito constitucional de renda e o princípio da capacidade contributiva. **Tribunal Regional Federal 3ª Região**, São Paulo, 28 mar. 2012. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/1763813>>. Acesso em: 22 jan. 2016.

_____. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4927. Do parecer sobre a Ação Direta de Inconstitucionalidade com pedido de medida cautelar, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil contra o art. 8º, II, alínea b, itens 7, 8 e 9, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, com redação dada pela Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011, que fixam limites para dedução, do imposto de renda da pessoa física, de despesas com educação, para os anos-base 2012 a 2014. **Supremo Tribunal Federal**, Brasília, 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4384177>>. Acesso em: 24 jan. 2016.

_____. Lei nº 13.149 de 21 de julho de 2015. Altera as Leis nºs 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, 7.713 de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003. **Diário Oficial da União**, Brasília, 22 jul. 2015.

CASSONE, V. **Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas S.A., 2004. 519 p.

COSTA, A. J. *et al.* **Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1996. 254 p.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 3. ed. Curitiba: Positivo, 2004.

MARTINS, S. P. **Manual de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014. 334 p.

NEVES, A. P. B. **A Reconstrução do Princípio da Capacidade Contributiva para o Imposto de Renda da Pessoa Física sob o enfoque da declaração dos direitos do homem e do cidadão**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2010. 128 p.

PAULO, V.; ALEXANDRINO, M. **Direito Constitucional Descomplicado**. 12. ed. Forense: Rio de Janeiro; Método: São Paulo, 2014. 1059 p.

PIGNATARO, O. M. A. **Terceiro setor e tributação**. Coordenação José Eduardo Sabo Paes, coordenadora adjunto Juliana Aparecida Magalhães. Volume 6. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. 919 p.

SITES CONSULTADOS

ACADEMIA. Disponível em: <http://www.academia.edu/4951643/Non_Olet>. Acesso em: 26 jan. 2016.

ALMEDINA BRASIL. Disponível em: <http://www.almedina.com.br/catalog/product_info.php?products_id=5715>. Acesso em: 27 jan. 2015.

APRENDA TRIBUTÁRIO. Disponível em: <<http://www.aprendatributario.com.br/?p=68>>. Acesso em: 9 nov. 2015.

DIREITONET. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/dicionario/busca?palavras=Erga+Omnes>>. Acesso em: 3 nov. 2015.

DIREITONET. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/dicionario/exibir/208/Liminar>>. Acesso em: 10 fev. 2016.

EDITORA FERREIRA. Disponível em: <https://www.editoraferreira.com.br/Medias/1/Media/Professores/ToqueDeMestre/AlbertoAlves/alberto_toq13.pdf>. Acesso em: 8 nov. 2015.

FECOMÉRCIO RJ – SESC/SENAC. Disponível em: <<http://www.fecomercio-rj.org.br/publico/media/13.pdf>>. Acesso em: 8 de nov. 2015.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/fundeb-sp-1090794249>>. Acesso em: 23 jan. 2016.

MINISTÉRIO DA TRANSPARÊNCIA E CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/glossario/DetalheGlossario.asp?letra=r>>. Acesso em: 18 jan. 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2015/perguntao/assuntos/deducoes-dependentes.htm>>. Acesso em: 22 jan. 2016.

RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 25 jan. 2016.

RECEITA FEDERAL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/ContribFont2012a2015.htm>>. Acesso em: 22 jan. 2016.

REVISTA EXAME. Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/revista-exame/edicoes/1092/noticias/os-impostos-ja-sao-quase-40-do-pib-e-seguem-aumentando>>. Acesso em: 10 fev. 2016.

SENADO FEDERAL. Disponível em: <<http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=169056&tp=1>>. Acesso em: 23 jan. 2016.

SENADO FEDERAL. Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/orcamento/glossario/principio-da-nao-afetacao-de-receitas>>. Acesso em: 15 jan. 2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/glossario/verVerbete.asp?letra=A&id=124>>. Acesso em: 25 jan. 2016.

UOL. Disponível em: <<http://www2.uol.com.br/JC/sites/educacaobasico/sociedade.html>>. Acesso em: 30 jan. 2016.

UOL ECONOMIA. Disponível em: <<http://economia.uol.com.br/imposto-de-renda/noticias/redacao/2015/03/14/ir-2015-saiba-qual-e-a-diferenca-entre-dependente-e-alimentando.htm>>. Acesso em: 21 jan. 2016.

