

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

DEMETRIUS NICHELE MACEI

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Liziane Angelotti Meira – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-170-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 26 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar, no XXV Encontro do CONPEDI em Brasília, realizado na Universidade de Brasília – UNB.

Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado elencando para isso temas que abordam os princípios da tributação, as imunidades, a isonomia, a capacidade contributiva, os aspectos que envolvem a dicotomia: tributação e cidadania e o papel da Justiça distributiva na tributação, tais como: Os critérios informadores do imposto sobre a renda e proventos como forma de efetivação do princípio da isonomia; Os reflexos da evolução tecnológica no âmbito tributário: a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos e aos meios magnéticos; Princípio da isonomia tributária e imunidade do FUNRURAL nas exportações do agronegócio realizadas pelas sociedades cooperativas; Regime próprio de previdência social e limites da competência tributária; Substituição tributária progressiva no ICMS praticabilidade, legalidade, legitimidade e controle; A prevalência do princípio da isonomia sobre o princípio da não cumulatividade quando da importação de veículo automotor para uso próprio, e; A extrafiscalidade condicionada do IPI no contexto da redução das desigualdades regionais.

O grupo de trabalho foi designado com vistas a refletir também sobre o Sistema tributário nacional e a tensão entre o fisco e os contribuintes, abordando trabalhos sobre o Contencioso Administrativo Fiscal, as renúncias tributárias e a lei de responsabilidade fiscal. Temas apresentados nos artigos: A análise econômica do direito tributário: as tensões entre a regularidade fiscal e os direitos fundamentais dos contribuintes; O imposto sobre transmissão de bens imóveis no código tributário do município de João Pessoa e sua adequação à regra matriz de incidência tributária prevista constitucionalmente; Os mecanismos de execução do crédito tributário em alguns países da América Latina: entre eficiência administrativa e segurança jurídica; Uber e direito tributário: uma análise tributária desta nova tecnologia; A (im) possibilidade do julgamento do crédito tributário pelo contencioso administrativo tributário constituir fato gerador da taxa instituída pela lei nº 15.838/2015 do estado do Ceará; Transparência e justiça fiscal na exigência das taxas, e; A problemática da tributação no comércio eletrônico: um paralelo enfrenta do pela União Europeia e o estado brasileiro.

Uma parte da discussão se voltou para a responsabilidade tributária e a questão da execução fiscal, para a evasão e o planejamento tributários, abordando também as garantias e privilégios do crédito tributário, constantes nos artigos: O tratamento jurídico-contábil do arrendamento mercantil na ótica do planejamento tributário; Planejamento tributário – a importância da gestão dos tributos nas organizações para a redução dos custos; Tributação e livre iniciativa sob o viés da ausência de dosimetria nas multas fiscais de ICMS e seus reflexos no desenvolvimento; Segurança jurídica: o equilíbrio entre a liberdade e o planejamento tributário; A educação fiscal como instrumento de combate ao planejamento tributário ilícito; A ratio decidendi e a modulação de efeitos em matéria tributária; e, A extinção do crédito tributário de ITR pela desapropriação por interesse social.

Tratou-se ainda da Atividade Financeira do Estado, com temáticas que envolvem as concepções e o objeto do Direito Financeiro, como despesa pública, receita pública, patrimônio e receitas originárias além de uma abordagem acerca da execução de orçamento, crédito e dívida pública nos artigos: Transparência na administração pública tributária e o controle social da gestão fiscal: o que muda quando você faz a conta?; A perpétua máquina de produzir frustrações; A inconstitucionalidade da limitação da dedutibilidade dos gastos com a educação no IRPF, e; A importância da contabilidade para uma gestão pública mais eficiente e transparente.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas no gasto da receita e na responsabilidade daquele que auferir a receita advinda da tributação.

A discussão permite aprofundar diálogos rotineiros e de difícil compreensão para os operadores do Direito Tributário e Financeiro no ordenamento jurídico brasileiro, operadores esses que não se resumem aos advogados e acadêmicos que se debruçam sobre o tema, mas para o gestor público e para todos os que estão envolvidos no funcionamento da receita e despesa pública, nos três entes políticos e nas três esferas de poderes.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas importantes e atuais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentado-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança

depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, Universidade de Brasília- UNB, com a participação da Universidade Católica de Brasília- UCB, o Centro Universitário UDF e o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei (UNICURITIBA)

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira (UCB)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

A INCONSTITUCIONALIDADE DA LIMITAÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DOS GASTOS COM A EDUCAÇÃO NO IRPF

THE UNCONSTITUTIONALITY OF EXPENSES DEDUCTIBILITY LIMITATION OF EDUCATION IN THE TAX PERSONAL INCOME

Herleide Herculano Delgado ¹
Cárita Chagas Gomes ²

Resumo

Este estudo vem corroborar com a discussão nos tribunais da atual lei federal que impõe limitação da dedutibilidade da educação no IRPF. A educação é um direito social fundamental, assim como a saúde que tem sua dedutibilidade integral no mesmo imposto. Aplicando a metodologia dialético dedutivo, e o instrumento de pesquisa bibliográfico e documental, a atual limitação fere o ordenamento jurídico e a constitucionalidade, outrossim, fere a dignidade do contribuinte, nas garantias constitucionais fundamentais, advindas do Estado Democrático de Direito, gerando insegurança jurídica e ilegitimidade do sistema normativo.

Palavras-chave: Inconstitucionalidade, Direitos fundamentais, Imposto de renda, Insegurança jurídica

Abstract/Resumen/Résumé

This study corroborates the discussion in the courts of the current federal law that imposes limitation of the deductibility of education in the tax personal income. Education is a fundamental social right , as well as health that has its full deductibility in the same tax. Applying the deductive dialectical methodology, and bibliographic and documentary research tool , the current limitation hurts the legal system and constitutionality, instead, wounds the dignity of the taxpayer, the fundamental constitutional guarantees , resulting from the law of a democratic state , generating legal uncertainty and illegitimacy of the regulatory system.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Unconstitutionality, Fundamental rights, Income tax, Juridical insecurity

¹ Mestre em Direito Econômico-UFPB. Especialista em Direito Tributário pela Universidade Anhanguera. Professora da Fesp Faculdades. Membro do Grupo NUPOD (DGP/CCJ/UEPB). Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB-PB.

² Mestre em Direitos Humanos pela UFPB

INTRODUÇÃO

O poder de tributar do Estado passa por direitos e deveres. Se por um lado ele precisa arrecadar para gerir as necessidades públicas coletivas, implementando políticas públicas e regulamentando a economia nacional, por outro, é constitucionalmente limitado em sua forma de percepção. Portanto, a distribuição de competência, a repartição de receitas e as limitações ao poder de tributar, com a devida observância aos princípios, se apresentam como instrumentos utilizados pelo ordenamento jurídico para preservar o sistema tributário nacional e garantir que o contribuinte, em face da égide estatal, não seja usurpado de seus direitos até então consagrados.

Quando esta limitação do poder de tributar não cumpre seu fiel objetivo por razões múltiplas, como controvérsias normativas ou interpretativas, instala-se um caos permeado de insegurança. Nesse contexto, o que se pretende demonstrar com este trabalho é o esclarecimento de um panorama paradoxal entre a busca sedenta de justiça, na seara tributária, em face da arbitrariedade estatal na cobrança de seus impostos e a observância constitucional sob diversos aspectos legais e principiológicos, como a capacidade contributiva, a contradição de Lei Infra Constitucional frente à lei maior e a postura dos tribunais.

Vigente no ordenamento, há anos, a Lei Federal 9.250 de 26 de dezembro de 1995 vem limitando a dedutibilidade no imposto de renda quanto à educação, atualizando estes limites até o ano de 2014, com a Lei 12. 469 de 26 de agosto de 2011. Esta limitação fere a Carta Magna, pois que a Educação é uma garantia fundamental adquirida ao longo dos tempos como Direito Social, pondo em xeque direitos adquiridos.

Afinal, como conceber a existência de uma Lei Federal que desrespeite a Constituição em seus princípios e garantias fundamentais, pondo em xeque a legitimidade do sistema normativo de um Estado, assim como a sua própria estrutura fundante?

A discussão que impera é acerca da dedutibilidade limitada que se configura como inconstitucional, uma vez que se trata de um imposto que tem seu fato gerador como o auferimento de rendas e proventos, não sendo possível conceber a ideia de que os gastos do contribuinte com a educação de seus dependentes configure ganho de renda ou capital, e sim, mera despesa e que tem ao mesmo tempo, esta despesa, natureza de garantia fundamental, não devendo ser imputado imposto sobre ela. De outro lado temos a dedutibilidade dos gastos com a saúde, que também é uma garantia fundamental social, neste mesmo imposto, mas de forma integral. Portanto, a limitação imposta na dedução dos gastos com a educação traz à tona o

princípio da segurança jurídica e nos chama a uma observância, assim como uma indignação jurídico-tributária já muito discutida.

A proposta desenvolvida neste trabalho utiliza-se como método de abordagem o dialético dedutivo, já que pretende centralizar o tema e estudá-lo em suas diversas nuances, com o problema sendo passivo de ser estudado sob outros enfoques que não apenas a proposta inicial. Quanto à pesquisa será essencialmente exploratória, utilizando-se de pesquisa bibliográfica, jornalística, documental e digital, utilizando como fontes a doutrina, a jurisprudência, julgados e o positivado jurídico pátrio: Constituição, Código Tributário Nacional e Lei Federal.

Desta forma o trabalho aborda: a constituição do Estado democrático de direito, que nos brindou com os direitos fundamentais sociais, de 2ª dimensão; o Sistema Tributário Nacional, sua evolução *pari passu* a evolução das Constituições no Brasil; os princípios da Capacidade Contributiva e da Segurança Jurídica; o imposto de renda pessoa física em si, suas particularidades; por fim, a Lei Federal 9.250/ 95 e sua afronta a Constituição Federal, quanto à limitação da dedutibilidade dos gastos com a educação no referido imposto de renda, se contrapondo a toda a sistemática no que tange a justiça fiscal.

1 ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS DE SEGUNDA GERAÇÃO

Em um breve discurso histórico, no início da história da humanidade, o Estado figurava na doutrina teológica, reclinada sob o direito natural e a revelação divina, onde Deus escolhia àqueles que deveriam representar seu povo, tendo relevância os expoentes São Tomás de Aquino e Santo Agostinho. No final da idade média, o Estado passa a migrar de um processo de historicidade para um processo de sistematização, onde a legitimidade, presente na doutrina teológica através do direito comum e natural, da esfera ontológica¹ e da revelação divina, do ser, dá lugar a legalidade, que traz em si o direito particular e positivo (codificado),

¹**Ontologia** é a essência do próprio Deus e segundo Santo Anselmo, em sua obra *Proslógio* (ou a fé que procura a inteligência), define a verdade como rectidão ontológica, a qual, dentro do plano criador, é a razão de ser de todos os seres. A alma humana sente-se, por natureza, inclinada ao conhecimento da verdade e à prática do bem, ou melhor, da justiça. Enquanto a verdade lógica é uma rectidão “só perceptível pelo espírito” (Sobre a verdade, c. 11), a justiça “é a rectidão da vontade observada por si mesma” (id., c. 12), ou seja, desinteressadamente. A vontade livre será tanto mais verdadeira ou rectamente ordenada quanto mais se conformar com a vontade de Deus; agindo desse modo, o homem alcançará a felicidade como fruto natural e espontâneo da justiça.

a esfera deontológica² e os fatos passam a ser observados sob o dever ser. No entanto, a doutrina jusnaturalista, em meio a toda quebra de paradigmas que se estabelecia, persistia ser o direito natural precedente ao direito positivo, como exposto por Moraes (2007).

Neste contexto se ergue o Estado Moderno (Absoluto), onde a suserania deu lugar a soberania, “criou-se uma estrutura burocrática administrativa; leis gerais; é criado um sistema tributário; idioma nacional; moeda unificada; força militar para proteger e manter a soberania nacional e a ordem” (MORAIS, 2007), que teve seu fim, devido ao exagero dos monarcas, que abusaram de suas funções. As revoluções³, gloriosa e francesa, assim como o pensamento iluminista, incentivaram a queda do Estado absoluto e surgimento do Estado liberal.

O Estado Liberal, se dá de maneira necessária frente ao sentimento de opressão do Estado sobre o povo e a economia, passando a se pautar pelo tripé: Liberdade, Igualdade e Fraternidade, estandarte da revolução francesa.

São justamente os dois primeiros princípios, Liberdade e Igualdade, a base do pensamento da sociedade liberal. O homem buscava espaço para se desenvolver, liberdade para viver e produzir, para isso, fazer-se-ia necessário o distanciamento da máquina estatal; o crescimento do comércio, sob os ecos da Revolução Industrial, conclamava o homem para a mercancia. O Estado, assim, deveria interferir, minimamente, nas relações sociais, o Estado é um mal, porém um mal necessário. Sua interferência é necessária, porém em apenas alguns poucos setores da vida social, o importante para o Estado Liberal é justamente limitar o poder. (Op MORAIS, 2007).

É neste envolto histórico que se vê o surgimento da limitação das funções estatais, inclusive a de tributar, como apontado por Porto, (2009, p. 19), onde o Estado perde suas forças e passa a compor um cenário onde sua “interferência é necessária, porém em apenas

² O termo **Deontologia** surge das palavras gregas “déon, déontos” que significa dever e “lógos” que se traduz por discurso ou tratado. Sendo assim, a deontologia seria o tratado do dever ou o conjunto de deveres, princípios e normas adaptadas por um determinado grupo profissional. <http://www.psicologia.pt/profissional/etica/> acesso em 30/04/2013.

³ A Revolução Gloriosa ocorreu na Inglaterra nos anos de 1688 a 1689. Com a Revolução Gloriosa, a burguesia inglesa se libertava do Estado absolutista, que com seu permanente intervencionismo era uma barreira para um mais amplo acúmulo de capital. Dessa forma a burguesia, aliada a aristocracia rural, passou a exercer diretamente o poder político através do Parlamento, caracterizando a formação de um Estado liberal, adequado ao desenvolvimento do capitalismo, que junto a outros fatores, permitirá o pioneirismo inglês na Revolução Industrial em meados do século XVIII.

<http://www.historianet.com.br/conteudo/default.aspx?codigo=187> acesso em 30/04/2015

Já a Revolução Francesa começou no século XVIII e iniciou a Era das Revoluções Burguesas, fez parte do movimento revolucionário global, atlântico e ocidental que começou nos Estados Unidos em 1776 passando por Inglaterra, Irlanda, Holanda, Bélgica, Itália, Alemanha, Suíça e termina na França em 1789. Teve repercussão em outros países, mas retorna a França em 1830 e 1848. A Revolução Francesa significou o fim do absolutismo e dos privilégios da nobreza. O povo ganhou direitos sociais e passaram a ser respeitados.

<http://www.historiadomundo.com.br/idade-moderna/revolucao-francesa.htm> acesso em 30/04/15

alguns poucos setores da vida social, o importante para o Estado liberal é justamente limitar o poder”. (MORAIS, 2007).

O Estado liberal, com a limitação do poder Estatal, nasce com fatos marcantes como o êxodo rural para as cidades, uma vez que a indústria crescia. O capitalismo se instalou pela exploração de um grupo através do trabalhador assalariado, efetivando as relações trabalhistas de forma desordenada, com mulheres e crianças trabalhando percebendo salários baixos, fixando uma luta de classes, cada vez maior, do aumento da produção. Registra-se também, como característica deste Estado as condições laborais desumanas, comprovadas através do aumento das doenças adquiridas em consequência do trabalho e dos frequentes acidentes nas fábricas, e o aumento da diferença de classes sociais, pois com a migração e a super população começam os problemas de moradia, saúde, alimentação e educação.

Com o surgimento dos efeitos das revoluções liberais eclodem questionamentos a cerca do justo, enquanto segurança, previsibilidade e estabilidade, figurando os ideais almejados pela sociedade. Havendo uma queda da legitimidade moral do Estado quando ocorrem as necessidades impostas pelo processo mercantilista. As críticas são enfatizadas e questões como a alienação sofrida pelos trabalhadores, tornam-se comuns na sociedade liberal, surgindo neste momento a reificação⁴, ideia que é a valorização do produto final acabado, não passando pelo processo do trabalhador, dando autonomia existencial para algo produzido.

O movimento operário aprendeu a se organizar para fazer frente aos patrões promovendo greves. Surgem, então, os sindicatos como forma de organização destes operários que se colocam frente à classe empregadora e, mais tardar ao próprio sistema capitalista.

Entra em crise o capitalismo e com a revolução russa, em 1917, o Estado liberal cede espaço à socialização. Ergue-se o Estado socialista, com característica de capitalismo social, que se coloca como solução para àqueles que não legitimaram o Estado liberal.

⁴ *Verdinglichung* é o termo alemão que guarda em sua tradução o sentido latino de *RES* (coisa), que poderia ser tomado como coisificação.

De acordo com Crocco, “assenta-se na análise do fenômeno da alienação e do fetichismo da mercadoria. A reificação como conceito é o desenvolvimento lógico e histórico destes. Trata-se da elaboração da temática da alienação que, passando pelo fetichismo, culmina na incubação da reificação como uma nova configuração histórica da análise social, na qual ainda estão presentes seus conteúdos constitutivos. Pode-se até mesmo afirmar que - diante da universalização da mercadoria como objetivação social - no conceito de alienação já estava presente o que viria a ser o fetichismo e a reificação...O conceito de reificação foi elaborado na obra de Lukács que tornou-se amplamente conhecida pelos marxistas”

<http://www.marilia.unesp.br/Home/RevistasEletronicas/Kinesis/Artigo04.F.Crocco.pdf> acesso em 27/04/2015
2 Sobre Capitalismo e Reificação ver também: NETO, J. P. *Capitalismo e Reificação*. São Paulo: Livraria Editora Humanas, 1981.

O Estado Socialista surge com a proposta de retomar a intervenção na economia, equilibrar a política frente à desigualdade social, com foco na coletividade, representando uma transformação estrutural do Estado liberal. Com forte influência e liderança de Karl Marx, filósofo socialista alemão, surge a Associação Internacional dos Trabalhadores ou a Primeira Internacional (1864), que não vingou devido a derrota da Comuna em Paris (1871).

Esta Associação pretendia ser o centro de uma vasta organização política operária, com ramificações nacionais, cuja finalidade era dirigir a revolução socialista em todo o planeta, a começar pelos países capitalistas mais avançados. A experiência não chegou a tomar vulto e se dissolveu logo após a derrota da Comuna em Paris (1871). (KOSHIBA e PEREIRA, 1987, p. 251)

A esta época surgiam os ideais, entre os mais fortes, do Nazismo, na Alemanha, Facismo na Itália, e Comunismo na Rússia, dando força as guerras mundiais, a primeira (1914-1918) e a segunda (1939-1945). O Estado cresce de forma totalitária. Revestidos pela legalidade, o homem sofre com a usurpação dos seus direitos em prol dos ideais políticos sociais de uns poucos.

É a partir da segunda guerra mundial que surge a crise do positivismo, dada as arbitrariedades que se instalaram fundamentadas na lei. As Constituições começam a incorporar nos seus textos os direitos internacionais de direitos humanos. Os magistrados foram chamados a ter uma visão valorativa, axiológica dos conflitos. Surge o núcleo de direito que vai respaldar o ser humano no mundo inteiro, de forma universal, e a corrente doutrinária a cerca dos conceitos do que é dignidade, do que é o ser humano, até aonde a lei fere o homem em sua integridade. Alastra-se a cultura internacional de respeito aos direitos humanos.

Quanto ao Estado social, o *Welfare State*⁵, este se vê obrigado a abrir espaço para iniciativa privada, pois não consegue responder, sozinho, as necessidades da sociedade, pois “deixa de ser mero garantidor dos direitos fundamentais tipicamente liberais, passando a ser devedor de ações positivas capazes de assegurar novos direitos” (ALEXY apud PORTO, 2009, p. 36).

A necessidade de um “Estado de Direito”, que nada mais é do que uma criação do liberalismo, segundo Silva (1993, p. 103), ganha cada vez mais vigor em meio as insatisfações da massa popular frente ao Estado Social Totalitário, onde Siddharta Legale Ferreira traduz este momento,

⁵ O enfraquecimento das ideias liberais e a contínua necessidade de uma maior participação do Estado fez surgir a figura do Estado do “bem-estar-social” ou, na expressão inglesa, “welfare state”. PORTO, Éderson Garin. Estado de Direito e Direito Tributário: Norma limitadora ao poder de tributar. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 39.

Passa-se, então, a falar em um Estado social de direito preocupado não só com a segurança jurídica, mas também com os ideais de justiça e igualdade, mobilizados especialmente para garantia e efetivação dos direitos econômicos, sociais e culturais. O Estado social de direito não deve ser confundido com o Estado socialista. Com o fim dos regimes fascistas e socialistas, percebeu-se que a história não chegou ao fim. Houve apenas o prenúncio de uma nova etapa.

http://www.cspb.org.br/docs_concursos2009/monografiasiddharta.pdf

A justiça social fazia parte agora do discurso político social, através deste viés começou-se a traçar uma nova face do Estado, que lançava um olhar sobre o seu povo e enxergava-o com cuidado. Sendo bem verdade que tudo isso acontecera de forma diferente a cada Estado. Mas a ideia de um Estado melhor, que estava sob a vigilância da sua sociedade era real e emergente. Segundo José Afonso da Silva (1993, p. 103), o Estado de direito era um conceito tipicamente liberal com características da submissão ao império da lei, divisão dos poderes e o enunciado e garantia dos direitos individuais. Quando este Estado de Direito se transforma em Estado social de direito, muda-se a leitura pois, para Eliás Diaz, o “qualificativo social refere-se à correção do individualismo clássico liberal pela afirmação dos chamados direitos sociais e realização de objetivos de justiça social.” (Diaz apud Silva, 1993, p.105).

Diante do Estado liberal de direito e o Estado social de direito, cumpre-nos ainda discursar sobre a mais bela forma de Estado já existente na história da humanidade: O Estado democrático.

Este se funda no princípio da soberania popular que “impõe a participação efetiva e operante do povo na coisa pública, participação que não se exaure, na simples formação das instituições representativas, que constituem um estágio da evolução do Estado democrático, mas não o seu completo desenvolvimento”⁶ (Emílio Crosa apud Silva, 1993, p. 106-107). Para José Afonso da Silva o Estado democrático “visa, assim, a realizar o princípio democrático como garantia geral dos direitos fundamentais da pessoa humana” (1993, p. 107).

Posto então sob os pilares da lei, o Estado democrático se torna de direito. Eis então o Estado democrático de direito. Um Estado fulcrado na participação popular, no compromisso com as funções sociais e com os direitos fundamentais emanados dos direitos humanos.

Em síntese, é a partir da segunda guerra mundial que os direitos sofre a crise do positivismo dada as arbitrariedades fundada na lei. As Constituições começam a incorporar no seu texto os direitos internacionais de direitos humanos. Os juízes são chamados a ter uma

⁶Ver mais sobre a temática em: Emílio Crosa, *Lo Stato Democratico*, Turim, UTET, 1946, p. 25

visão valorativa, axiológico. Surge o núcleo de direito que vai respaldar o ser humano no mundo inteiro, de forma universal. Surge a corrente doutrinária a cerca destes conceitos do que é dignidade, do que é o ser humano, até onde a lei fere o homem. Cultura internacional de respeito aos direitos humanos.

Estes direitos orbitam entre o direito internacional público e o direito constitucionais. Estados, através de negociações e concessões recíprocas, que visam ao interesse dos próprios Estados pactuantes. Começa a conexão entre os direitos humanos e os Estados.

O Direito Constitucional é a organização de um Estado. Tratando da primazia do valor da dignidade humana, se relacionando materialmente com os direitos humanos. Estes direitos humanos quando adentram na constituição se revestem de cláusulas pétreas, como direito fundamental, não podendo ser feridos pelos seus governantes de maneira arbitrária.

2 O ESTADO DE DIREITO E A PROTEÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DE SEGUNDA GERAÇÃO

Não há como falar em Direitos fundamentais sem antes recorrermos sobre os Direitos humanos, que teve sua origem cultural ou histórico-social a partir da idade moderna e sua origem conceitual nas doutrinas filosóficas, éticas, políticas e religiosas.

Apesar de não serem sinônimos, direitos humanos e direitos fundamentais, se entrelaçam. Ora, os direitos humanos foram forjados na vida do homem na sociedade e suas necessidades no que tange a sua dignidade, já os direitos fundamentais são aqueles positivados na Constituição de cada Estado, normas jurídicas intimamente ligadas a dignidade humana e à limitação do poder do Estado, pois que, segundo Flávio Gonçalves:

[...]a expressão “direitos fundamentais” é que tem um sentido mais restrito, já que se refere apenas aos direitos humanos positivados, enquanto que a locução “direitos humanos” é mais abrangente, abarcando todo e qualquer direito inerente à pessoa humana, positivado ou não. (1997, p. 36)

Desta forma, os direitos fundamentais serão sempre os humanos, mesmo que a recíproca não seja verdadeira. A relevância dos direitos humanos positivados nas Constituições dos Estados, nos indicam, que os direitos fundamentais são direitos consagrados, que protegem e garantem a dignidade do homem, limitam o poder, acentua a democracia e a constitucionalização.

Para tanto, na República Federativa do Brasil esses direitos detém algumas características, como: a) Possuem aplicação imediata, por força do artigo 5º, § 1º da CF/88, ou

seja, não precisam de regulamentação para sua efetivação, são diretamente vinculadas e plenamente exigíveis; b) São cláusulas pétreas, por força do artigo 60, § 4º, IV, da CF/88, não podendo ser abolidas por emenda constitucional; c) Possuem hierarquia constitucional, podendo determinada lei ser declarada inconstitucional se dificultar ou impedir a efetivação de um direito fundamental, assim como, não ser recepcionada caso seja anterior a CF/88 e não seja compatível com tais direitos.

É certo que esses direitos tem em sua fonte primária a Constituição e trazem atributos da dignidade humana, quais sejam, respeito à autonomia da vontade, respeito à integridade física e moral, não coisificação do ser humano e garantia do mínimo existencial, como bem expõe Sarlet:

Onde não houver respeito pela vida e pela integridade física e moral do ser humano, onde as condições mínimas para uma existência digna não forem asseguradas, onde não houver limitação do poder, enfim, onde a liberdade e autonomia, a igualdade e os direitos fundamentais não forem reconhecidos e minimamente assegurados, não haverá espaço para a dignidade da pessoa humana e esta, por sua vez, poderá não passar de mero objeto de arbítrio e injustiças. (2009, p. 65)

Apesar da CF/88 trazer em si um rol extensivo de direitos fundamentais, presentes no artigo 1º, III e 5º da Carta Magna, estes não são exaustivos podendo-se encontrar direitos fundamentais fora destes artigos, assim como fora até da própria constituição, desde que prestigie o espírito destes direitos, por força da chamada cláusula de abertura, presente também no artigo 5º, § 2º, que assegura não ser preciso que o direito fundamental esteja expressamente escrito na Constituição. Bastando que ele possa ser extraído do espírito constitucional do seu regime, seus princípios e decorrentes dos tratados internacionais.

[...] é de certa forma indissociável a relação entre a dignidade da pessoa e os direitos fundamentais, que mesmo nas ordens normativas onde a dignidade não mereceu referência expressa, não se poderá – apenas a partir deste dado – concluir que não se faça presente, na condição de valor informador de toda ordem jurídica, desde que nesta estejam reconhecidos e assegurados os direitos fundamentais inerentes a pessoa humana. (SARLET, 2009, p. 93)

Mas é importante ressaltar que a concepção normativa dos direitos fundamentais surge juntamente com a afirmação do Estado democrático de direito, onde teve início no século XVIII e não representam valores imutáveis, antes se revelam continuamente e de forma inesgotável, evoluindo juntamente com o processo civilizatório.

Para representar essa constante evolução, o jurista Karel Vasak, no ano de 1979, desenvolveu a “teoria das gerações de direitos”, inspirado pelo lema da revolução francesa: liberdade, igualdade e fraternidade. Como descrito por Piovesan, em sua obra Temas de Direitos Humanos:

De acordo com o referido jurista, a primeira geração dos direitos humanos seria a dos direitos civis e políticos, fundamentados na liberdade (*liberté*). A segunda geração, por sua vez, seria a dos direitos econômicos, sociais e culturais, baseados na igualdade (*égalité*). Por fim, a última geração seria a dos direitos de solidariedade, em especial o direito ao desenvolvimento, à paz e ao meio ambiente, coroando a tríade com a fraternidade (*fraternité*) (1998, p. 28)

Apesar das críticas doutrinárias quanto a terminologia geração, onde se cogita chamá-las de dimensão, o certo é que há um movimento que dinamiza a evolução da sociedade com os direitos fundamentais. Nesta seara, observa-se a importância do tema, assim como, a observância do seu cumprimento para uma saudável relação jurídico-social. Salientando-se aqui a segunda geração que é aquela que aduz os direitos fundamentais representados pelos direitos sociais, acentuando-se o direito à educação que é um dos pontos relevantes deste trabalho quando discutida a limitação da dedutibilidade da tributação do imposto de renda pessoa física, fixada pela Lei 9.250/95, configurando-se como inconstitucional, que será melhor explorada em capítulo ulterior.

3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL E AS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS

No Brasil, a partir da Constituição de 1824, vê-se o poder de tributar do Estado de forma mais positiva, pois foi nesta Carta onde se instituíram as cláusulas pétreas e os direitos fundamentais da primeira geração: liberdade, segurança individual e a propriedade, como relatado por Porto (2009), que para o sistema tributário, fora um período de flexibilização onde “dispunha o legislador ordinário de ampla liberdade em sua ação de instituir, desembaraçadamente, quantos tributos quisesse, pela forma que desejasse e quando lhe aprovesse” (ATALIBA 1968 apud PORTO, 2009, p. 31).

Na Constituição de 1891 a tributação já encontrava algumas barreiras, e, foi ela que, segundo Porto, “disciplinou de forma expressa as condições ao exercício da tributação” (2009, p. 32), assim como a divisão dos tributos entre a União e os Estados como marca da história da tributação no Brasil.

Sob o governo de Getúlio Vargas surge a Constituição de 1934, marcada pela influência da Constituição alemã de Weimar⁷, onde se introduziram os direitos de segunda

⁷ A Constituição de Weimar, uma Constituição Alemã, se caracterizou na história pelo seu viés social. Segundo o publicista Paulo Sarasate, citado pelo ilustre Paulo Bonavides “Foi indisfarçável a ressonância da Constituição de Weimar nos textos brasileiros de 1934 e 1946, os quais tiveram na mesma um reluzente espelho”. Paulo Sarasate, A Constituição do Brasil ao Alcance de Todos, 3ª Ed., p.15. Ver mais em: Paulo Bonavides, Curso de Direito Constitucional. 21ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 369

geração, os chamados Direitos Sociais, instituindo a ordem social e econômica, segundo José Afonso da Silva (1993, p. 75). Na esfera financeira e tributária foi uma Constituição marcada por mais rigidez. Esta outorgou a inclusão dos municípios na repartição das receitas tributárias, vedou a bitributação, impedindo que o mesmo tributo fosse instituído por mais de um ente federativo, e, no artigo 17, foram contempladas as limitações constitucionais do poder de tributar, assim como a abordagem ao tratamento igualitário tributário, contrariando práticas discriminatórias, como disposto na Carta Magna de 1934. Éderson Porto, citando Geraldo Ataliba, atribui a esta Constituição fato marcante “a rigidez e a inflexibilidade sobre o tema que a partir de então passa a constituir característica própria do que viria a ser o sistema tributário brasileiro” (2009, p. 38). Pondo fim à imprevisão e à insegurança na seara tributária, comum até então.

Da contemplação do sistema formado por esse diploma constitucional, vê-se que, pela primeira vez, em todo o mundo, estrutura-se um sistema constitucional tributário rígido e inflexível que ao legislador ordinário não deixa margem alguma de discricção ou liberdade. (...)Tudo que em matéria tributária se pode fazer é previsto, quanto ao conteúdo, à forma, à oportunidade, à qualidade e à quantidade – de antemão – pela Constituição. Às legislaturas somente resta a liberdade de...obedecer estrita e rigorosamente à Lei Máxima. É a inauguração da característica tão típica do Brasil, da absoluta e inarredável rigidez de seu sistema constitucional tributário, que vimos mantendo até hoje⁸. ATALIBA (1968 *apud* PORTO, 2009, p. 38)

Mais adiante, eclode a Constituição de 1946, marcada pelo pós-guerra e por movimentos que ansiavam por uma redemocratização do país. No que interessa à tributação, naquela época, a Constituição de 46, de acordo com registro do autor citado (2009, p. 43), retirou do seu texto a vedação a bitributação, entendendo ser inconstitucional por natureza, portanto dispensável sua materialidade, instituiu, com base em seu artigo 15, § 1º, a isenção de impostos sobre o mínimo indispensável às pessoas de restrita capacidade econômica. Vedou a criação de tributos pelos entes no que se refere à limitação de tráfego, ou liberdade de ir e vir, conforme seu artigo 27. Limitou categoricamente o poder de tributar, em seu artigo 31, inciso V, quando vedou a cobrança de tributos sobre templos, bens, rendas e serviços de partidos políticos, instituições educacionais e assistenciais e papel destinado exclusivamente a jornais, periódicos e livros, dando a noção do que seria hoje a imunidade tributária.

Por fim, também se destacou o artigo 202 onde a Carta Magna externou o princípio da capacidade contributiva, que já era previsto na Constituição Imperial, declarando que os

⁸ Ver mais em: ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: RT, 1968, p. 61

tributos teriam caráter pessoal, sempre que possível, e seriam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Anos depois, aconteceu, então, o que a doutrina conceituaria como o marco do Direito Tributário, trata-se do Sistema Tributário Nacional (STN), instituído pela Emenda Constitucional n. 18, em 1º de dezembro de 1965, quando se inseriu no corpo da Carta Magna um capítulo reservado apenas para matéria tributária. Conforme Fabio Fanucchi,

[...]o texto constitucional expressamente referiu que competia à União legislar sobre direito financeiro e direito tributário. Essa singela inclusão da expressão “direito tributário” marcou a preocupação de reconhecer competência legislativa à União Federal a um ramo do Direito até então reconhecido apenas em nível de doutrina. (1971 *apud* PORTO, 2009, p.45)

Antes de completar um ano da referida emenda, em 1966, surgiu a Lei n. 5.172, que posteriormente, pelo Ato Complementar n. 36/67, vinha a ser denominada de Código Tributário Nacional (CTN), que, fundamentando-se na emenda n. 18/65, regulou o Sistema Tributário Nacional e, com base na Constituição, em seu artigo 5º XV, b, estabeleceu normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, como escrito em seu artigo 1º.

Afora o CTN, a CF/88 reserva o Título VI do seu corpo para a tributação e o orçamento, do artigo 145 ao 162. São postos, em seu primeiro capítulo, principalmente, disposições sobre o STN, como princípios gerais, as limitações do poder de tributar, delimita os impostos da União, dos Estados e distrito Federal, e dos Municípios, assim como expõe a repartição das receitas tributárias.

O Estado, com poderes instituídos para tanto, tem acesso ao patrimônio do administrado para poder mover a máquina estatal, em sua atividade financeira, e atender a preceitos constitucionais, como no seu art. 6ª que expõe as garantias sociais da educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, lazer.

Esta relação de poder entre o cidadão-contribuinte e o Estado é regrado pela legalidade, caracterizando-se como relação jurídica, contemplando o princípio constitucional tributário da legalidade que respalda o contribuinte frente a postura coercitiva do Estado. O tributo vem ser a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins, conforme o artigo 145, CF/88 como impostos, taxas e contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Em se tratando dos impostos, estes não dependem de atividade estatal ou de obrigação de contra-atividade estatal, ou seja, não são vinculados a serviço de contrapartida estatal. Isto

quer dizer, que os impostos são recolhidos sem destinação específica, mas visa custear as despesas públicas gerais e universais, educação, segurança pública.

Para fins deste estudo, os impostos, em especial o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza Pessoa Física (IRPF), têm relevância significativa, sendo o objeto do estudo em tela, no qual estaremos a partir de agora adentrando com particularidade, afim de, expormos a atual afronta da Lei Federal 9.250/95, em seu artigo 8º, II, b, quanto o limite da dedução dos gastos com educação, à Constituição Federal em seus direitos fundamentais sociais.

4 IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA (IRPF) E SUAS PARTICULARIDADES

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, ou simplesmente Imposto de Renda (IR), é o imposto que incide tanto sobre as pessoas físicas quanto sobre as jurídicas, para contribuição aos cofres públicos, tendo função meramente fiscal e sendo instituído somente pela União, por força do artigo 153, III, da CF/88: Compete à União instituir Imposto sobre: (...) III – renda e proventos de qualquer natureza.

O código tributário nacional trata da matéria na seção IV, do art. 43 ao 45, trazendo as especificações quanto ao fato gerador, base de calculo e quais são os contribuintes. A regulamentação do imposto de renda (RIR), atualmente o 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.

O nosso ordenamento jurídico ainda dispõe da Lei Federal 9.250 de 26 de dezembro de 1995, que altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras disposições. É com base nesta lei, 9.250/95, em seu artigo 8º, II, b, que se detém umas das controvérsias no ordenamento jurídico, pois que, este artigo nos remete as deduções inerentes a este imposto para pessoas físicas e nos posiciona frente a temática deste trabalho.

Como todo tributo, o Imposto de Renda (IR), depende de lei que o defina anteriormente, de uma hipótese de incidência, que irá traçar uma possibilidade abstrata do cidadão com a lei e de um fato gerador que o posicione nas regras estabelecidas quando da materialização da hipótese de incidência. Neste contexto, o fato gerador do IR é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, como exposto pelo artigo 43, do CTN. Segundo José Minatel, no que pese o próprio artigo citado acima, a renda é todo acréscimo identificando uma riqueza nova mensurada em determinado período de tempo, estipulado pela

lei. Já proventos são definidos por via de exclusão contemplando todos os acréscimos patrimoniais não enquadráveis no conceito legal de renda.

O fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica, indicada pelo então art. 43 do CTN, ou, em outras palavras, o acréscimo patrimonial. Este acréscimo patrimonial é representado pela renda auferida pelo contribuinte, seja renda capital, proveniente do trabalho, da combinação do capital e do trabalho ou de qualquer outro provento.

Cumpre-nos agora estender o assunto acerca do fato gerador, pois que o IR é designado como complexo, ou fatos periódicos ou completos, continuativos ou de formação sucessiva. Pela sua natureza o IR é designado como tal, pois que não se concretiza em um único momento, mas na soma de fatos isolados, ao longo do tempo, tempo este que coincide com o ano civil, determinado entre 1º de janeiro e 31 de dezembro, denominado de “ano-base”, ou “período-base”, ou ainda “ano- calendário”.

A par disso, os fatos geradores do IR irão se somar algebricamente, ao longo do ano-base, para então se concretizarem ao final deste tempo, ou pelo último fato ocorrido, tendo que ser declarado no ano subsequente. Para se calcular o imposto em tela, uma vez ocorrido o fato gerador, serão observados os valores que serão alcançados e tributar do contribuinte, ou seja a renda ou acréscimos obtidos numa determinada linha temporal, que serão a base de cálculo, determinada pelo legislador, assim determinados em regra constante no art. 83 do Decreto 3.000/99 (RIR)

Art. 83. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, e Lei nº 9.477, de 1997, art. 10, inciso I):

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 ao somatório dos valores de que tratam os arts. 74, 75, 78 a 81, e 82, e da quantia de um mil e oitenta reais por dependente.

Afora a base de cálculo temos a alíquota que nada mais é do que o percentual aplicado sobre o valor da renda/acréscimos, ou base de cálculo, pela Fazenda, que resulta no valor do Imposto devido, e este percentual será informado através de critérios, conforme o artigo 153, § 2º, inciso I, da CF/88, de **generalidade** (onde haverá a incidência deste imposto sobre todas as pessoas físicas ou jurídicas que auferirem rendas ou proventos), **universalidade** (prevê a incidência sobre todas as rendas e proventos auferidos) e **progressividade** (determina que a alíquota irá variar de acordo com a situação econômica do

contribuinte), decorrendo, tais critérios, dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Neste sentido, os princípios citados vão orientar tais critérios para o devido alcance da justiça fiscal, em que pelo critério da progressividade observa-se que quem auferir mais rendas e proventos pagará mais, se posicionando um critério imbuído. Por tais razões, a incidência deste imposto, para pessoas físicas (objetivo deste trabalho), atenta-se à observância de tabelas que fixam o *quantum debeatur* (alíquotas + base de cálculo) de cada contribuinte, disponibilizadas no site da Receita Federal, autoridade competente, a cada ano, antes do ano de exercício, para fim de cobrança da União e planejamento orçamentário individual.

Dentro deste contexto aqueles que não atingirem o auferimento mínimo são considerados isentos, não precisando declarar nem devendo pagar o imposto de renda. Além dos isentos, por não terem atingido a faixa mínima da tabela pré-fixada, a legislação, RIR/88, traz um rol de contribuintes que terão isenção por determinados motivos afins, como aposentados motivados por algumas doenças ou acidentes, indenizações por acidente de trabalho, valores de bens adquiridos por herança ou doação, entre outros relacionados no artigo 6º do regulamento citado.

Outrossim, é o exposto no artigo 8º, da Lei 9.250/95 que trata das deduções a que o contribuinte terá direito aos valores que serão tributados, como despesas com saúde e educação, como exposto no artigo citado em suas alíneas a e b, entre outras. Essas deduções são feitas no ato da declaração quando o contribuinte informará a soma dos valores subtraindo as deduções devidamente especificadas, para depois haver a homologação pela Fazenda dos valores declarados e até já pagos.

Reportando-nos ao art. 8º, exposto acima, cumpre-nos pontuar a dedução relativa à saúde, em sua íntegra, pois que se trata de um direito fundamental onde a Constituição assegura direito de todos e dever do Estado. Muito embora não se estenda esta mesma prerrogativa para os gastos com a educação, sendo imposto um limite de dedutibilidade por dependente por ano-calendário. Não seria a educação também direito fundamental, portanto, direito de todos e dever do Estado como a saúde, artigo 6º, *caput*, da CF/88?

A justiça tributária é um dos objetivos de um Estado democrático de direito, no que tange a evolução do Estado e sua responsabilidade social com seus cidadãos e em se tratando desta temática da limitação imposta na dedutibilidade nos gastos com a educação é possível detectar uma latente afronta à constituição os direitos fundamentais postos. Informado pelo princípio da capacidade contributiva o Estado presa pelo mínimo existencial em sintonia com

fundamento da dignidade da pessoa humana (Art. 1º, III, CF/88). Assim o ato de tributar percorre todo um caminho de observância legal no fito do não cometimento de injustiças fiscais sociais, tendo em vista que o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, artigo 3º, I e III, “é construir uma sociedade livre, justa e solidária e erradicar a pobreza e a marginalização” e erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais.” Assim sendo, como afirma Paulsen,

[...]a tributação, no Estado Democrático de Direito, constitui instrumento da sociedade. É através das receitas tributárias que são viabilizadas a manutenção da estrutura política e administrativa do Estado e as ações do governo. Mas a tributação arbitrária ou excessiva pode, por si própria, ter efeitos perversos.(2009, p. 13)

Em se tratando aos direitos sociais, dito direitos fundamentais de segunda geração, exposto nos artigos 6º da Carta Magna, a sua proteção vem do Estado Democrático de Direito com a preservação do mínimo existencial, pois, “O Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que como Estado Social, tem de lhe devolver” (TIPKE, 2002, p. 31).

Entende-se, pois, acerca deste raciocínio jurídico, que a atual legislação privilegia aquele contribuinte que obteve despesas com gastos relativos ao cumprimento dos direitos sociais, como moradia, saúde, educação, entre outros, assim, compreendem-se as deduções realizadas ao IRPF no que pese estes direitos, contidas na lei 9.250/95, em seu artigo 8º.

No entanto, ao avaliarmos a Lei 9.250/95, no seu artigo 8º, II,b, constatamos que há uma limitação da dedutibilidade dos gastos com a educação, o que nos induz a questionar a constitucionalidade de tal fato.

Não é a educação direito fundamental social, igualmente a saúde, e, portanto, não deveria ser resguardada quanto a tributação, vez que esta é direito de todos e dever do Estado? Como passar ileso este inciso e alínea, sem um questionamento mínimo jurídico social diante de tal afronta constitucional?

5 A INSEGURANÇA JURÍDICA REFLETIDA NA INCONSTITUCIONALIDADE DA LIMITAÇÃO DAS DEDUÇÕES DOS GASTOS COM A EDUCAÇÃO NO IRPF

Vimos que, a aplicabilidade de limites da dedução com gastos na educação no IRPF pela Lei 9.250/95, fere de morte a sistemática normativa diante de controvérsias que vem à tona quando da necessidade de resgatar a eficácia dos dispositivos, no fito de se obter a

almejada segurança jurídica, necessária a todo ordenamento jurídico que se fundamenta como Estado Democrático de Direito.

O ordenamento jurídico ao ser ferido encontra guarida em seus princípios e normas constitucionais na busca da preservação de bens jurídicos sagrados, como expostos por Porto (2009, p. 126), o da certeza, previsibilidade, calculabilidade e, principalmente segurança. No intuito de harmonizar estas confusões, preservando a dignidade do contribuinte, vem as discussões doutrinárias afim de levantar o questionamento e restabelecer o sistema, assim como discorre Carraza:

(...) Os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (mínimo vital), garantidas pela Constituição, especialmente em seus artigos 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, transporte etc.) não podem ser alcançados pelos impostos. Tais recursos devem ser salvaguardados pela cuidadosa criação de situações de não-incidência ou mediante oportunas deduções. (2002, p. 87)

A Constituição de 1988, ou chamada Constituição cidadã, trouxe para o ordenamento jurídico pátrio uma acentuada importância aos direitos fundamentais, como uma extensão das garantias individuais. E é neste contexto que vemos a gritante inconstitucionalidade do atual dispositivo que passeia entre nós há alguns anos.

Fere-nos este dispositivo não só por ter uma limitação, no caso, já prevista para 2015, de R\$3.561,50 por educação de dependente, como não abarcando os demais itens inerentes a educação como material escolar, cursos de línguas estrangeiras entre outros. É fato que todos estes direitos já nos pertenciam em tempos pretéritos e que foram alterados e limitados por força da lei em foco, o que a torna ainda mais gravosa. Em importante relato na doutrina Hugo de Brito Machado (2007, p. 261) discorre que:

A conta da educação, porém, há de ser compartilhada com toda a sociedade e a melhor forma de fazê-lo, além da oferta de escola pública gratuita que afinal é paga pelos contribuintes em geral, é, sem dúvida, admitir-se a dedução integral, sem limites, dos gastos com a educação. Gastos efetivos, é certo, mas a questão de possíveis fraudes é outro problema que reclama solução diversa, não sendo justo que a pretexto de evitar-se a fraude anule-se o direito constitucionalmente assegurado.

Ora, o autor bem ressalta que não somos nós que deveremos ser atingidos por insegurança normativa, enquanto a possibilidade de fraudes e sim o sistema buscar ajustar meios eficazes para assim evitá-las sem causar danos ao contribuinte cumprindo as exigências constitucionais. É possível, nesta seara, de pronto identificar a inconstitucionalidade do assunto em tela, sob várias perspectivas: Por ir de encontro aos direitos fundamentais sociais; decorrendo assim na afronta à hierarquia normativa sistemática; lesar o princípio da capacidade contributiva, princípio este que respalda os critérios do imposto de renda; ferir a

dignidade do cidadão contribuinte; e por fim, não menos importante a indisposição em por em analogia com os gastos relacionados com a saúde, que tem sua dedução integral. Em unidade com este entendimento muitos outros pensadores tributaristas entendem que a dedutibilidade deve ser ampla e irrestrita, pois que estariam sobre a mesma lógica sistêmica normativa.

Destarte, conseguimos detectar a afronta e o presente trabalho vem ressaltar o tema e evidenciar a necessidade urgente em extirpar do ordenamento jurídico tal insanidade normativa. Que neste intuito o conselho federal da ordem dos advogados do Brasil no dia 25 de março de 2013, ajuizou Ação Indireta de Inconstitucionalidade (ADI 4927), segundo o próprio site do STF, com pedido de liminar, questionando dispositivo da Lei 9.250/95 (com a redação dada pela Lei 12.469/2011) que estabelecem limites de dedução no IRPF.

Segundo a OAB, a imposição de limites reduzidos de dedutibilidade ofende comandos constitucionais relativos ao conceito de renda, capacidade contributiva, dignidade humana, da razoabilidade e o direito à educação. Nesta ADI, a OAB argumenta que, não deve haver o limite a dedução por ser inconstitucional e por, aliás, não ser imposto a saúde e nem a pensão alimentícia, “o que apenas se afirma é que [o limite] é inconstitucional, nos termos em que ora fixado. A procedência desta Ação Direta, obviamente, não levará o STF a definir o teto de abatimento que entenda legítimo. Isso é tarefa a ser empreendida pelo legislador, sempre sujeito ao controle judicial”, sustenta a OAB.

A ADI vai ser submetida ao plenário que até o presente momento não tem data, mas, que já se pronunciou pedindo a Advocacia Geral da União informações sobre o tema que respondeu nos seguintes termos “o fim do limite causaria “desfalque de ingentes recursos, inclusive para a prestação de ampla e adequada educação pública.” “Somente as pessoas de maior poder aquisitivo, a minoria do povo brasileiro, é que custeiam a educação própria ou dos dependentes em instituições privadas,” assevera o documento. Para a AGU o fim do teto estabelecido geraria uma um prejuízo de R\$ 50 (cinquenta) bilhões de reais.

Segundo informações obtidas pelo site de notícias G1, em 03 de maio de 2013, a AGU argumenta, ainda, que a Constituição não assegura aos contribuintes do imposto sobre a renda o direito à dedução das despesas com educação privada. Diz também que eventual decisão do Supremo favorável ao pedido da OAB “representaria inconcebível intromissão do Poder Judiciário em questões relacionadas com escolhas de políticas públicas para o custeio da educação, matéria da competência exclusiva do Poder Executivo”.

Mas em se tratando de um cumprimento constitucional expresso, fundamental ao cidadão, o que se põe em questão é a inconstitucionalidade. Que aos olhos da AGU não ocorre, e mesmo que ocorresse importaria a arrecadação e não a capacidade contributiva, a

dignidade, a razoabilidade, a segurança jurídica tributária, entre tantos argumentos conquistados ao longo de uma história da humanidade e suas conquistas.

É, portanto, de solar clareza entender que o contribuinte, sobre a égide da atual lei, vem se colocando numa posição de total insegurança jurídica tributária, fato que desfigurada e demonstra uma sistema normativo vulnerável e oportuno à arbitrariedades.

6 CONCLUSÃO

Com base nas pesquisas bibliográficas e documentais, realizados para a elaboração deste estudo, tivemos a oportunidade de constatar os danos materiais e, por que não (?) morais, no que concerne à desfiguração da dignidade da pessoa do contribuinte imputados ao cidadão, decorrentes da atual limitação da dedutibilidade dos gastos com a educação no IRPF.

Conclui-se, portanto, com vistas à proposta inicial desta monografia, que no Brasil, apesar de estarmos sob a égide de uma Constituição formal e rígida, que busca um sistema normativo harmônico, nos deparamos, vez ou outra, com descumprimentos e inobservância de leis infraconstitucionais que ferem princípios e direitos fundamentais.

Essa inobservância nos remete a uma motivação do enfraquecimento do Estado, quanto a seu ordenamento jurídico, pois termina por gerar uma incredulidade dos cidadãos acerca de sua vulnerabilidade e uma deflagrada sensação de insegurança jurídica.

Ao aplicar tais limitações nas deduções, vimos que os valores preservados pelo Estado Democrático de Direito, como da previsibilidade, calculabilidade e estabilidade, são assaltados do contribuinte e tornam a relação jurídica tributária frágil e sombria.

Extirpar esta limitação, trazida pela Lei 9.250/95, e estender a dedução dos gastos com a educação para o IRPF é a grande expectativa dos contribuintes e também da doutrina, no que acreditamos ser a solução, uma vez que enquanto assim estiver ficará a mercê de críticas e total indignação do cidadão contribuinte que espera viver sob a égide de uma Constituição eficaz.

O escopo deste estudo foi expor esta limitação, não só, como inconstitucional a sua existência, mas também a restrição da dedução dos os gastos com a educação no IRPF, buscando ampliar o entendimento destes gastos assegurado nos direitos sociais, tidos como fundamentais, e chegar a compreensão de um ordenamento jurídico como um todo sistêmico e harmônico.

Finalmente, observa-se que este trabalho não veio para inovar a temática, antes cumpre o papel de elastecer a discussão, à luz dos direitos fundamentais de segunda geração,

direitos sociais, dos princípios axiologicamente inseridos em nosso sistema normativo, e corroborar no âmbito da pesquisa científica quanto à insegurança nas relações jurídicas tributárias.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília-DF:Senado, 1988.

BRASIL. Receita Federal. **Tabela de alíquotas IRPF**. Brasília-DF, 2013.
Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/contribfont2012a2015.htm>>
acesso em: 09 de jun. 2013

_____. **Regulamento do Imposto de Renda**. Brasília-DF, 2013.
Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br>> acesso em: 09 de jun. 2013

BRASIL. 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, DF, 27 dez 1995.

BRITO, Mirella Barros Conceição. **Segurança jurídico-tributária e proteção da confiança do contribuinte no Estado de Direito**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2789, 19 fev. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18518>>. Acesso em: 28 abr. 2012.
CAPEZ, Fernando. Súmula vinculante. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 10, n. 911, 31 dez. 2005. Disponível em <<http://jus.com.br/revista/texto/7710>>. Acesso em: 9 jun. 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

GONÇALVES, Flávio José Moreira. “Notas para Caracterização Epistemológica da Teoria dos Direitos Fundamentais”, **Dos Direitos Humanos aos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997.

KOSHIBA, Luiz; PEREIRA, Denise Manzi Frayze. **História do Brasil**. 5 ed. ver. e ampl. São Paulo: Atual, 1987.

LIMA, George Marmelstein. **Críticas à teoria das gerações (ou mesmo dimensões) dos direitos fundamentais**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 173, 26 dez. 2003. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/4666>>. Acesso em: 10 jun. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. v. 1. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MINATEL, José Antônio. **Conteúdo do Conceito de Renda e Estrutura da Regra de Incidência do Imposto**. Cadernos da Direito e Relações Internacionais (UniBrasil), v. 1, p. 259-273, 2006. Material da 5ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Impostos em Espécie, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual de Direito Tributário – REDE LFG

MORAIS, Márcio Eduardo da Silva Pedrosa. **Sobre a evolução do Estado. Do Estado absolutista ao Estado Democrático de Direito**. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2833, 4 abr. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18831>>. Acesso em: 23 jun.2013.

OLIVEIRA, Mariana. Fim do Limite para Dedução de IR vai ao plenário do STF. **G1.globo.com**, Brasília, 18 de abr. 2013. Disponível em <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2013/05/deducao-ilimitada-de-educacao-no-ir-geraria-perda-de-r-50-bi-diz-agu.html>> acesso em: 27 de jun. 2013.

OLIVEIRA, Mariana; PASSARINHO, Nathalia. Dedução ilimitada de educação no IR geraria perda de R\$ 50 bi, diz AGU. **G1.globo.com**, Brasília, 03 de mai. 2013. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2013/05/deducao-ilimitada-de-educacao-no-ir-geraria-perda-de-r-50-bi-diz-agu.html>> acesso em : 27 de jun.2013

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11º Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

PIOVESAN, Flávia. **Temas de Direitos Humanos**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

PORTO, Éderson Garin. **Estado de Direito e Direito Tributário: Norma limitadora ao poder de tributar**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

REPORTAGEM do STF (Supremo Tribunal Federal). **Supremo recebe ADI contra limites de dedução com educação no Imposto de Renda**. Brasília-DF, 25 de mar de 2013. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=234353>> acesso em: 25 de jun.2013

ROCHA, Eduardo Moraes. **A Análise da Súmula 584 do Supremo Tribunal Federal**. Revista CEJ, Brasília, Ano XIV, n. 50, p. 18-24, jul/set. 2010

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana na Constituição Federal de 1988**. 7 ed. rev. atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 9 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Jurisdição Constitucional, Democracia e Racionalidade Prática**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

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