

IMPOSTO SOBRE A RENDA E O DIREITO À EDUCAÇÃO

A inconstitucionalidade da limitação da dedução na base de cálculo do imposto sobre a renda com relação ao direito à educação

Carmen dos Santos Oñoro, graduada em direito na PUC/SP. Advogada.

RESUMO:

O artigo discute a inconstitucionalidade em limitar a dedução da base de cálculo do **imposto sobre a renda** referente aos gastos com a **educação**, uma vez que trata-se de **direito fundamental** que deve ser garantido pelo Estado.

PALAVRAS-CHAVE: IMPOSTO SOBRE A RENDA; EDUCAÇÃO; DIREITO FUNDAMENTAL.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. IMPOSTO SOBRE A RENDA; 2.1. HISTÓRICO; 2.2. CRITÉRIOS CONSTITUCIONAIS; 2.3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, SUJEITO ATIVO E SUJEITO PASSIVO; 2.4. FATO GERADOR; 2.5. BASE DE CÁLCULO; 3. DEDUÇÕES DO IMPOSTO DE RENDA E SUAS LIMITAÇÕES; 4. DIREITO À EDUCAÇÃO; 4.1. CONSTITUIÇÃO FEDERAL; 4.2. ORGANIZAÇÃO JURÍDICA E REGIME DE COLABORAÇÃO; 4.3. PRINCÍPIOS; 4.4. EDUCAÇÃO É DIREITO DE TODOS E DEVER DO ESTADO – DIREITO PÚBLICO SUBJETIVO; 5. A INCONSTITUCIONALIDADE DAS LIMITAÇÕES; 6. POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL; CONCLUSÕES; REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. INTRODUÇÃO.

O imposto sobre a renda (IR) é a principal fonte de receita tributária da União, possuindo nítida e predominante função fiscal (visa à arrecadação de recursos para o Poder Público), apesar de também possuir função extrafiscal (objetiva intervir no domínio econômico). Tal imposto é cobrado tanto de pessoas físicas como jurídicas, a partir de alíquotas distintas de acordo com o contribuinte, ou seja, dependendo da renda do indivíduo este irá se enquadrar

em uma das faixas existentes para determinar qual a alíquota que será aplicada no caso em questão, podendo, inclusive, haver a incidência da alíquota zero.

Deste imposto, que deve ser pago anualmente, algumas despesas podem ser abatidas de sua base de cálculo, por exemplo, gastos referentes à educação, previdência, saúde, pensão judicial e doações com incentivos fiscais.

Entretanto, por meio de leis, o Poder Legislativo vem limitando algumas destas deduções. Este artigo visa à análise da constitucionalidade da limitação da dedução existente em relação aos gastos com a educação.

2. IMPOSTO SOBRE A RENDA:

2.1. HISTÓRICO:

Não há consenso sobre a origem do imposto de renda no mundo, deste modo, enquanto alguns pesquisadores defendem a existência de tributo semelhante em Roma e em Atenas, outros afirmam que o nascimento do imposto visando tributar a renda em si, se deu apenas no século XV, em Florença, sob a denominação inicial de *catasto*, o qual, por haver apenas uma alíquota, não possuía a característica da progressividade. Assim, mais tarde ao se tornar gradual e progressivo o imposto ficou conhecido como *scala*, instituindo-se a Décima Scalata ou Décima Scalinata, designação utilizada por Rubens Gomes de Sousa. Entretanto, tal tributo foi extinto, uma vez que as classes com melhor condição financeira, que arcavam com uma carga tributária maior, não o aceitavam.

Do ponto de vista da história moderna, destaca-se o momento referente a trinta de novembro de 1796, na Inglaterra, em que o primeiro-ministro britânico William Pitt apresentou aos diretores dos Bancos ingleses um plano denominado *empréstimo de lealdade*, o qual tinha como objetivo obrigar os detentores de determinada renda a emprestar uma parcela dela, ante a necessidade do financiamento da guerra contra a França, passando a ser cobrado apenas em 1799. O imposto sofreu diversas alterações tributárias, no entanto, em 1816 foi suprimido, pois em junho do ano anterior Napoleão Bonaparte fora derrotado na Batalha de Waterloo, Bélgica.

No Brasil, no ano de 1843, início do reinado de Dom Pedro II, foi estabelecido um imposto progressivo sobre os vencimentos compreendidos pelos cofres públicos. Contudo, o imposto sobre a renda apenas foi instituído em

1922, através da lei nº 4.625, com o intuito de angariar recursos para a República dos Estados Unidos do Brasil.

2.2. CRITÉRIOS CONSTITUCIONAIS:

O artigo 153, §2º, I, da Constituição Federal (CF) de 1988, traz de modo expresso os critérios que devem ser utilizados especificamente para o IR, quais sejam a generalidade, a universalidade e a progressividade, assim, o texto constitucional impôs uma conduta positiva à União, que se entrelaça com outros princípios.

A generalidade condiz com o fato do IR alcançar todos os indivíduos que realizam seu fato imponible, excluindo-se, portanto, as pessoas imunes, pois de acordo com a Carta Magna não realizam seu fato imponible, ou seja, atinge todos os contribuintes que praticam o fato descrito na hipótese de incidência, uma vez que afrontaria o princípio da isonomia se tratassem contribuintes em situação equivalente de forma distinta (artigo 150, II, da CF).

Por outro lado, orientando-se, mormente, pelos princípios da igualdade e da capacidade contributiva são admitidas as isenções, bem como os incentivos e benefícios fiscais, pois pessoas em situações econômicas diversas devem ser tratadas na medida de suas desigualdades, mantendo-se, para tanto, o caráter geral. Deste modo, respeitada a generalidade será possível instituir critérios distintos entre pessoas físicas e jurídicas.

Quanto ao critério da universalidade, este condiz com a base de cálculo do gravame, uma vez que deve alcançar todos os lucros e ganhos obtidos pelo contribuinte em território nacional e também no exterior, observando-se os acordos para se evitar a bitributação internacional, contrapondo-se ao critério da seletividade. Assim, evita-se que apenas uma parte do rendimento seja levada a tributação, desvendando qual foi o real acréscimo obtido pelo contribuinte durante o período aquisitivo.

Por último, o critério da progressividade consiste na variação positiva da alíquota do imposto à medida que há aumento de base de cálculo, ou seja, ante o princípio da capacidade contributiva e da igualdade, haverá um desenvolvimento gradual das alíquotas que serão aplicadas ao IR, de modo que quanto maior for a base de cálculo, maior será o percentual a ser utilizado, determinado por meio de norma infraconstitucional. Deste critério, importante mencionar também o princípio da não-confiscatoriedade, pois nenhum indivíduo

será forçado a arcar com a manutenção da coletividade além de sua possibilidade financeira.

Nota-se, que os três critérios previstos pelo texto constitucional se entrelaçam, visando a uma tributação técnica que esteja de acordo com a Carta Maior, devendo, desta forma, ser aplicados em conjunto para alcançar o objetivo de cada um.

2.3. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, SUJEITO ATIVO E SUJEITO PASSIVO:

O artigo 153 da CF expõe no *caput* que, *Compete à União instituir imposto sobre*, e completa no inciso III, *renda e proventos de qualquer natureza*.

Desta forma, extraem-se algumas informações da norma, tais como que a competência tributária para instituir o IR é da União, sendo ela o sujeito ativo, bem como que o sujeito passivo se refere ao contribuinte que, pessoa física ou jurídica (também as pessoas jurídicas estrangeiras desde que funcionem no Brasil), é o titular da renda ou provento de qualquer natureza, titular sobre sua disponibilidade, ou seja, o contribuinte ou o responsável.

Assim, em consonância com os artigos 45, parágrafo único e 121 ambos do Código Tributário Nacional (CTN), por meio de lei, pode ser atribuída à fonte pagadora da renda a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IR, figurando, para tanto, o empregado como contribuinte e o empregador como responsável.

Cabe, quanto ao tema apresentado, exibir um trecho escrito por Roque Antonio Carraza: *A União deve, no entanto, respeitar, em tudo e por tudo, a regra matriz constitucional deste tributo, pois do contrário estará exigindo – indevidamente, é claro – um arremedo de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*.¹³

2.4. FATO GERADOR:

O artigo 43 do CTN traz o conteúdo do fato gerador do IR, que será a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. Traz, ainda, o momento para a ocorrência do fato gerador,

¹³ CARRAZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos). 3ª edição. São Paulo: malheiros editores, 2009, página 37.

qual seja a partir da ocasião em que houve a entrada da renda ou dos proventos, independentemente de qualquer destinação que o contribuinte possa dar.

Assim, a hipótese de incidência é o acréscimo patrimonial, ante a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, a qual decorre do capital, do trabalho ou dos dois, além de proventos de qualquer natureza.

Neste ponto convém destacar que o legislador infraconstitucional não possui ampla liberdade para definir renda e proventos de qualquer natureza, visto que há uma noção constitucional acerca de tais termos.

Através da análise do texto constitucional nota-se que a ideia trazida com relação a rendas e proventos de qualquer natureza se refere a ganhos ou a riquezas novas (disponibilidade econômica, acréscimo patrimonial), uma vez que se deve atentar aos princípios que norteiam a tributação, como o princípio da capacidade contributiva.

Assim, a renda deve ser capaz de medir a capacidade contributiva do indivíduo, envolvendo o acréscimo patrimonial, uma vez que para se tributar será necessária à aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza, ou seja, não basta auferir rendas e proventos, deve haver a disponibilidade dos mesmos.

A renda pode ser de capital (aluguel, recebimentos decorrentes de aplicações financeiras, participação nos lucros, bonificações), do trabalho (salário, honorários, pró-labore, comissões), ou, ainda, da combinação de capital e trabalho (pró-labore).

Enquanto os proventos de qualquer natureza referem-se aos acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda, como as aposentadorias e pensões, sendo tributáveis, do mesmo modo que a renda, aqueles que aumentam a riqueza econômica do contribuinte.

2.5. BASE DE CÁLCULO:

De saída, cabe frisar que de acordo com o artigo 97, IV, do CTN, a base de cálculo deve se submeter ao princípio da legalidade (artigo 150, I, da CF), uma vez que se trata de elemento essencial para se quantificar a obrigação tributária. Assim, de acordo com o professor Ruy Barbosa Nogueira a base de cálculo será *o retrato quantitativo do próprio cerne do fato gerador*, já Geraldo

Ataliba a denomina como *uma perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência*.

Desta forma, ocorrida à hipótese de incidência a base de cálculo e a alíquota serão aplicadas sobre a obrigação tributária resultando no *quantum debeat*, ou seja, na quantia devida.

Outro ponto importante a se destacar é que a base de cálculo e a hipótese de incidência devem estar em sintonia, ou então, o tributo padecerá de inconstitucionalidade, sendo inexigível, pois de acordo com o professor Luís Eduardo Schoueri a ausência do aspecto material devido fere a relação de inerência explícita na Carta Magna. Acerca deste tema o professor Roque Antonio Carraza ensina:

O que estamos querendo expressar é que ao legislador é interdito distorcer a regra-matriz constitucional do tributo, elegendo-lhe base de cálculo inadequada – isto é, que não se preste a medir o fato tributável. Neste caso: (a) o tributo será inconstitucional; (b) o contribuinte terá o direito subjetivo de não o recolher; e (c) o Judiciário, quando provocado, terá o dever jurídico de amparar essa legítima pretensão.¹⁴

Dito isso, deve-se observar o artigo 44 do CTN, que trata a respeito do IR e traz em seu texto: *A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis*, assim, a base de cálculo refere-se à soma de fatores algébricos positivos e negativos que se engrenam ao patrimônio.

Do artigo supra citado também depreende-se que a lei deverá respeitar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza, outrora explicitados, e não pode escolher qualquer base imponível, sendo passível de análise de sua constitucionalidade e, ainda, possibilitando ao contribuinte demonstrar se houve ou não acréscimo de riqueza.

Quanto ao imposto sobre a renda da pessoa física (IRPF), este só poderá alcançar a renda líquida, o montante líquido dos acréscimos de riqueza obtidos por determinado período, denominada pelo professor Roque Antonio Carraza como *variação patrimonial positiva havida pelo contribuinte num dado lapso de tempo*, deste modo, para tributar a renda será necessário um acréscimo de valor patrimonial.

¹⁴ CARRAZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos). 3ª edição. São Paulo: malheiros editores, 2009, página 77.

Simplificando, serão somados todos os rendimentos e lucros de capital da pessoa física, bem como de seus dependentes (rendimento bruto), e destes serão subtraídos os encargos, tanto reais como presumidos, que forem autorizados pela legislação (observados os princípios constitucionais tributários), resultando no rendimento líquido que será tributado.

Enquanto a base de cálculo do imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) é o montante do lucro efetivamente obtido (mutações patrimoniais positivas) em determinado lapso temporal, normalmente durante o exercício financeiro, ou seja, também busca tributar o acréscimo patrimonial, utilizando o mesmo embasamento do IRPF, para tanto, subtrai-se das receitas, os custos e as despesas, além das deduções previstas em lei.

3. DEDUÇÕES DO IMPOSTO DE RENDA E SUAS LIMITAÇÕES.

Em conformidade com o exposto anteriormente é possível extrair a existência de descontos e abatimentos autorizados por lei no que concerne ao pagamento do IR, com o devido reajuste anual observando-se os índices inflacionários.

Deste modo, algumas despesas podem ser deduzidas (abatidas da base de cálculo), diminuindo, neste caso, o montante a ser pago referente ao IR.

Quanto a estas deduções, elas podem ser integrais ou parciais, de acordo com o disposto em lei. Assim, observando o disposto por norma quanto ao IR referente ao exercício de 2017, as despesas médicas, por exemplo, podem ser deduzidas integralmente quando relacionadas a tratamentos próprios ou de algum dos dependentes, o mesmo ocorre com as despesas referentes à pensão alimentícia e a contribuição à previdência social. Por outro lado, há outros gastos que sua dedução é limitada, como as despesas com os dependentes e relativas às aposentadorias e pensões dos maiores de sessenta e cinco anos de idade.

Este artigo tem por objetivo discutir a limitação da dedução do IR no âmbito das despesas relativas à educação, das quais são permitidas deduzir os gastos com creche, educação infantil, ensino fundamental, ensino médio, curso superior, cursos de especialização e profissionalizantes.

Em consonância com a Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015, as despesas relativas à educação serão deduzidas até o limite anual individual de R\$ 3.375,83 (três mil, trezentos e setenta e cinco reais e oitenta e três centavos) para o ano-

calendário de 2014 e de R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos) a partir do ano-calendário de 2015.

Ressalta-se que os limites para dedução do Imposto de Renda do ano de 2017 são os mesmo do ano anterior, uma vez que houve, por parte do governo, o congelamento da tabela do IR sem a reposição do valor da inflação.

4. DIREITO À EDUCAÇÃO:

4.1. CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

Em um primeiro momento cabe mencionar que a educação trata-se de um serviço público, denominado pelo professor José Afonso da Silva como *serviço público essencial*, o qual se destina a satisfazer os interesses da coletividade, possuindo tamanha importância que é dever do Estado assumi-la, correspondendo, portanto, a disciplina de direito público.

Entretanto, ser titular do serviço público não significa que, necessariamente, o Estado deva ser titular da prestação do serviço, podendo apenas estar obrigado a discipliná-lo ou a promover sua prestação.

Quanto à educação a classificação conferida pelo professor Celso Antonio Bandeira de Mello a respeito da prestação é de serviço público que o Estado tem obrigação de prestar, mas sem exclusividade, ou seja, não pode ser prestado exclusivamente pela iniciativa privada, então, o Estado tem o dever de prestar e o particular tem a possibilidade de ser o titular daquela prestação de serviço (passível de exploração econômica), desde que cumpridos determinados requisitos, e, ainda, desde que autorizado e sendo fiscalizado pelo Poder Público (artigo 209 da CF).

O artigo 6º da CF traz os direitos sociais, dentre eles está presente o direito à educação, confirmando-o como direito fundamental. O artigo 7º, inciso IV, reforça essa ideia, ao tratar dos direitos dos trabalhadores urbanos e rurais.

Os artigos 205 ao 214 da CF, por sua vez, trazem as diretrizes básicas que devem ser aplicadas na esfera da educação e a Lei nº 9.394/96 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação) regulamentou tal direito no âmbito infraconstitucional, buscando disciplinar tanto o ensino público quanto privado.

Através da leitura do texto constitucional se extrai que a educação é um direito de todas as pessoas do território brasileiro, portanto, trata-se de um direito individual e difuso, além de ser um dever da família e do Estado.

Também se observa os objetivos básicos que a CF visa no âmbito educacional, os quais, de acordo com o professor José Afonso da Silva, são o pleno desenvolvimento da pessoa, o seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, confirmados pelo artigo 22 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação.

O professor José Afonso da Silva observa em sua obra a necessidade do Estado montar uma estrutura democrática que possibilitasse a todos o acesso igualitário à educação, respeitando os preceitos constitucionais.

A consecução prática desses objetivos só se realizará num sistema educacional democrático, em que a organização da educação formal (via escola) concretize o direito ao ensino, informado por alguns princípios com eles coerentes, que, realmente, foram acolhidos pela Constituição, tais são: universalidade (ensino para todos), igualdade, liberdade, pluralismo, gratuidade do ensino público, valorização dos respectivos profissionais, gestão democrática da escola e padrão de qualidade, princípios esses que foram acolhidos no art. 206 da Constituição, com pormenores que examinaremos no capítulo correspondente da ordem social.¹⁵

Outro ponto importante a se destacar é que caberá ao Estado dar atendimento especializado aos portadores de deficiências.

Por fim, resta salientar a Declaração Universal dos Direitos Humanos, proclamada pela Assembleia Geral das Nações Unidas em Paris, em 10 de Dezembro de 1948, e assinada pelo Brasil, a qual, ao enfatizar o direito à educação, traz no artigo 26 a seguinte redação:

Artigo 26: 1.Toda a pessoa tem direito à educação. A educação deve ser gratuita, pelo menos a correspondente ao ensino elementar fundamental. O ensino elementar é obrigatório. O ensino técnico e profissional deve ser generalizado; o acesso aos estudos superiores deve estar aberto a todos em plena igualdade, em função do seu mérito. 2.A educação deve visar à plena expansão da personalidade humana e ao reforço dos direitos do Homem e das liberdades fundamentais e deve favorecer a compreensão, a tolerância e a amizade entre todas as nações e todos os grupos raciais ou religiosos, bem como o desenvolvimento das atividades das Nações Unidas para a manutenção da paz. 3.Aos pais pertence a prioridade do direito de escolher o gênero de educação a dar aos filhos.

4.2. ORGANIZAÇÃO JURÍDICA E REGIME DE COLABORAÇÃO.

¹⁵ DA SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 13ª edição. São Paulo: malheiros editores, 1997, página 301.

O artigo 208 da CF, bem como o artigo 21 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação, apontam critérios para a organização da educação, assim, divide-se a educação formal, a qual deverá ser garantida por meio de instituições de ensino, em dois patamares, são eles a educação básica (formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio) e a superior (bacharelado e pós-graduação, tanto *lato sensu* como *stricto sensu*).

Em consonância com o artigo 211 da CF haverá um regime de colaboração quanto ao sistema de ensino, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, assim os entes poderão realizar convênios ou consórcios públicos.

Os parágrafos do artigo em questão trazem, basicamente, a informação de que a União será responsável pela organização do sistema federal de ensino e dos Territórios, e, ainda, viabilizará a assistência técnica e financeira para os sistemas estaduais e municipais de ensino. Aos Estados membros e ao Distrito Federal caberá, primordialmente, atuar no ensino fundamental e médio, enquanto aos Municípios no ensino fundamental e na educação infantil.

Posto isso, o tema relativo ao direito à educação trata-se de competência material comum, uma vez que todos os entes terão que tratar do assunto em questão (artigo 23, V, da CF) e competência legislativa concorrente, pois dentro de determinado assunto mais de um ente federativo irá legislar, respeitada a divisão de competências (artigos 24, IX e 30, II, ambos da CF).

4.3. PRINCÍPIOS.

Além dos princípios constitucionais conhecidos, o artigo 206 da CF adicionou alguns princípios próprios ao direito à educação visando a melhor efetividade da questão, para tanto, possui as mesmas funções que os demais princípios, como a interpretativa, intuito de determinar o sentido e o alcance da norma e a supletivo-normativa, a qual lhes é conferida eficácia reguladora de condutas.

Desta forma, dentre os princípios informadores da educação destaca-se a liberdade de aprender e ensinar, visto que traz uma garantia aos indivíduos do direito de aprender e transmitir seus conhecimentos, decorrendo deste, outro princípio denominado pluralismo de ideias e concepções pedagógicas.

A Constituição empalmou, como princípio angular, a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber. Com isso, garante-se a todos o direito de pretender adquirir a mesma

cultura e a mesma instrução, o direito de transmitir aos outros sua crença e sua ciência e de escolher o tipo de ensino a ser recebido de acordo com seus valores.¹⁶

Outros princípios importantes de observar são a coexistência de escolas públicas e privadas (descarta a atuação exclusiva do Poder Público ou da iniciativa privada, apesar da preferência constitucional ser pelo ensino público), a valorização do profissional do ensino, a garantia de padrão de qualidade do ensino, e, ainda, a gratuidade do ensino em estabelecimentos oficiais, sendo que quanto ao último foi editada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) a Súmula Vinculante nº 12, a qual expressa que *a cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal*.

Por fim, importante destacar que o artigo 207 da CF, foi responsável por constitucionalizar o princípio da autonomia universitária, o qual antes da Constituição Federal hodierna existia apenas como lei ordinária, assim, as universidades possuem autonomia didático-científica, administrativa, de gestão financeira e patrimonial.

4.4. EDUCAÇÃO É DIREITO DE TODOS E DEVER DO ESTADO – DIREITO PÚBLICO SUBJETIVO.

O capítulo III da CF, que se refere ao direito à educação é iniciado pelo artigo 205, cujo texto normativo é *a educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho*.

Através deste artigo extrai-se que as normas constitucionais referentes ao direito à educação devem observar, para serem aplicadas, o seu alcance e a sua efetividade, e que ao Estado cabe conseguir meios para oferecer o ensino conforme estabelecido constitucionalmente. Ademais, a CF reconhece o direito à educação como direito público subjetivo, assim caso tal direito não seja atendido pelo Poder Público, ao indivíduo é possibilitado reivindicá-lo judicialmente, atribuindo de acordo com os professores Luiz Alberto David Araújo e Vidal Serrano Nunes Júnior *justiciabilidade ao direito à educação*.

¹⁶ ARAUJO, Luiz Alberto David; JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. Curso de Direito Constitucional. 16ª edição. São Paulo: Editora verbatim, 2011, página 533.

O professor José Afonso da Silva disserta, em sua obra, acerca do tema tratado:

(...) significa, em primeiro lugar, que o Estado tem que aparelhar-se para fornecer, a todos, os serviços educacionais, isto é, oferecer ensino, de acordo com os princípios estatuídos na Constituição (art. 206); que ele tem que ampliar cada vez mais as possibilidades de que todos venham a exercer igualmente esse direito; e, em segundo lugar, que todas as normas da Constituição, sobre educação e ensino, hão que ser interpretadas em função daquela declaração e no sentido de sua plena e efetiva realização. A Constituição mesmo já considerou que o acesso ao ensino fundamental, obrigatório e gratuito, é direito público subjetivo; equivale reconhecer que é direito plenamente eficaz e de aplicabilidade imediata, isto é, direito exigível judicialmente, se não for prestado espontaneamente.¹⁷

Dito isso, o Estado tem a obrigação de garantir o ensino básico gratuito à população, estando incluso o direito a educação dos jovens (dos quatro aos dezessete anos de idade), adultos (não tiveram acesso a tal direito na idade apropriada) e pessoas com deficiência, como dispõe o artigo 208, tendo sido o inciso I consolidado pela Emenda Constitucional nº 59/2009. Ressalta-se o dever de participação da família para promover o direito à educação, corroborado pelos artigos 229 da CF e 22 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação, bem como pelo artigo 55 do Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA), sob pena de suspensão ou perda do poder familiar (artigo 24 do ECA).

Além disso, com o intuito de dar efetividade ao direito à educação, outros direitos necessariamente devem estar inclusos, desta forma, envolve também a garantia de, por exemplo, fornecimento de material escolar, de transporte e de alimentação, assegurando a igualdade material.

Nesse caminho, veja-se que a vontade constitucional de assegurar igualdade material no acesso à educação foi clara, dispondo inclusive quanto à necessidade de programas de material didático e de transporte. E tais dispositivos afiguram-se autoaplicáveis, uma vez que sem transporte, por exemplo, o aluno que estuda a uma grande distância de sua residência e não possui condições de pagar as tarifas diárias se vê privada do acesso à escolarização.¹⁸

Os argumentos expostos acima estão de acordo com o posicionamento do STF como visto no recurso especial nº 1.85.47/SC, cujo Relator é o Ministro Humberto Martins, tendo sido julgado em 20/04/2010.

¹⁷ DA SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 13ª edição. São Paulo: malheiros editores, 1997, página 302.

¹⁸ ARAUJO, Luiz Alberto David; JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. Curso de Direito Constitucional. 16ª edição. São Paulo: Editora verbatim, 2011, página 533.

5. A INCONSTITUCIONALIDADE DAS LIMITAÇÕES.

À luz dos ensinamentos expostos conclui-se, primordialmente, que a educação é um direito fundamental e essencial, devendo o Estado em colaboração com a família fornecê-lo de forma gratuita a todos os indivíduos no território brasileiro, sob pena de ser movida ação judicial para garantir o direito em questão.

No entanto, diante da incapacidade do Estado de fornecer a todos a efetivação do direito à educação através de estabelecimentos públicos oficiais, permitiu a sua exploração pela iniciativa privada, desde que cumpridos os requisitos do artigo 209 da CF.

Aqueles indivíduos que optarem pelo ensino de estabelecimentos privados deverão também submeter-se a exigências específicas, como o pagamento de mensalidade e de material escolar.

A legislação referente ao IR permite deduzir de sua base de cálculo os valores gastos com a educação própria e de seus dependentes, entretanto, estabelece uma limitação, uma quantia máxima que poderá ser deduzida anualmente.

Neste ponto se encontra a discussão acerca da constitucionalidade, pois como foi relatado a CF atribuiu grande importância ao ensino, elevando-o a qualidade de direito fundamental, elemento imprescindível ao pleno desenvolvimento da pessoa, bem como de direito público subjetivo.

Deste modo, é obrigação do Estado garantir o direito à educação, porém, ante a incapacidade de ser garantida a efetivação do direito, parte da população busca o ensino em instituições privadas, e o Estado em obediência a Carta Magna deve estimular o povo a buscar o ensino, seja público ou privado.

A existência de limitação para a dedução com os gastos referentes à educação mostra-se, portanto, inconstitucional, uma vez que cria um obstáculo para a efetivação de um direito essencial, desconsiderando a finalidade do texto e dos princípios constitucionais, pois o legislador deve apenas ampliar o alcance das normas constitucionais e não reduzi-los. Dito isso, nota-se que além de não cumprir seu papel de fornecer o acesso ao ensino gratuito a todos, o Estado ainda onera o contribuinte através da tributação.

Outro ponto que demonstra a importância conferida pela CF ao direito à educação é a hipótese de imunidade tributária das instituições de ensino sem fins lucrativos, previsto pelo artigo 150, VI, c, da CF.

Em resumo, o Estado deve fomentar, incentivar e facilitar o direito social à educação, cuja prestação deve partir dele, uma vez que não possui condições para assegurar a efetivação deste direito, deve, no mínimo, abster-se de tributar os gastos referentes ao ensino, assim, não deve haver qualquer limitação ou vedação para a dedução na base de cálculo do imposto de renda de pessoa física, respeitando as diretrizes apresentadas pelo Poder Constituinte Originário.

Ademais, de acordo com a definição de renda, já explicitado, e de acréscimo patrimonial adquirido em determinado período de tempo, conclui-se que os valores gastos com a educação não se enquadram nesse conceito, por se tratar de despesa suportada pelo contribuinte (decrécimo patrimonial para a satisfação de necessidades fundamentais), uma vez que o Estado não conseguiu assegurar a efetivação de um direito fundamental, que deveria ser garantido de forma universal e gratuita, havendo, para tanto, ofensa ao princípio da capacidade contributiva, bem como a dignidade da pessoa humana.

Por estas razões, a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), ajuizou em 25 de março de 2013, a ação direta de inconstitucionalidade (ADI) nº 4927, questionando dispositivos da Lei nº 9.250/1995, a qual estabelece limitação para a dedução das despesas gastas com educação na base de cálculo do IRPF, tendo sido recebido pela Ministra Relatora Rosa Weber.

Também é o posicionamento adotado pelo Tribunal Regional Federal em reiteradas decisões, como na apelação cível nº 2208013/SP - 0001321-59.2015.4.03.6100, julgada em 15/03/2017, pela Terceira Turma.

6. POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

O tema em apreço já alcançou o STF por diversas vezes, como no agravo regimental em recurso extraordinário nº 984.430/São Paulo, julgado em 08/08/2017, todavia o Supremo em suas decisões alega, basicamente, estar impossibilitado de discutir o tema, sob pena de atuar como legislador positivo, e, assim, estaria invadindo a competência do Poder Legislativo. Outro ponto mencionado é a necessidade de análise das normas do CTN (artigos 44 e 45), a qual é inviável por se tratar de recurso extraordinário.

Entretanto, ao analisar a decisão nota-se que caso o STF tivesse decidido pela inconstitucionalidade das limitações das deduções referentes à educação não estaria inovando no ordenamento jurídico, e, portanto, não estaria atuando como legislador positivo. Neste caso, o STF estaria apenas avaliando se a lei em questão é incompatível com a CF, uma vez que atrapalha o exercício do direito fundamental à educação, fato este que demonstra, ao contrário do defendido pela Suprema Corte, a necessidade de manifestação a respeito.

A OAB na ADI nº 4927 ajuizada também para questionar os limites impostos pela legislação para as deduções do IR no âmbito da educação, disserta acerca do STF não realizar papel de legislador positivo, caso entenda pela inconstitucionalidade das limitações em questão.

O que apenas se afirma é que 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.

Deste modo, cabe ao STF verificar a compatibilidade das limitações impostas em legislações com a Constituição Federal, todavia, não é possível que o mesmo defina um teto para tais limitações.

CONCLUSÕES.

Este artigo buscou discutir, basicamente, a existência da limitação das deduções dos gastos referentes à educação na base de cálculo para efeito do IRPF em contraposição ao texto e preceitos constitucionais.

Foram analisados, para tanto, o conceito e as generalidades do IR, o direito à educação como direito essencial e o dever do Estado de fomentá-lo e incentivá-lo, ao invés de obstaculizar a sua efetivação.

Em síntese, defende-se não ser constitucional impor limites para a dedução de despesas que se referem a direitos fundamentais, essenciais, como o direito à educação, o qual, por sua vez, deveria ser garantido pelo Estado de modo universal e gratuito, sendo, para tanto, considerado direito público subjetivo, ou seja, passível de ação judicial para sua satisfação.

Posto isso, entende-se pela necessidade do STF analisar a questão de mérito, visto que, atualmente, o entendimento se resume a impossibilidade de se julgar a questão, sob pena de atuar como legislador positivo, argumento este que também foi combatido no artigo.

REFERÊNCIAS

ARAUJO, Luiz Alberto David; JÚNIOR, Vidal Serrano Nunes. **Curso de Direito Constitucional**. 16ª edição. São Paulo: Editora *verbatim*, 2011.

CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3ª edição. São Paulo: malheiros editores, 2009.

DE MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. 26ª edição. São Paulo: malheiros editores, 2009.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. 1ª edição. São Paulo: Editora *quartier latin*, 2008.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 13ª edição. São Paulo: malheiros editores, 1997.

Receita Federal (Brasil). **História do Imposto de Renda**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda>. Acessado em 18/09/2017.

BRASIL. Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015. Altera os valores da tabela do imposto sobre a renda da pessoa física. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13149.htm.

BRASIL. Lei nº 9.394/1996, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9394.htm.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

BRASIL. **Código Tributário Nacional**, de 26 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm.