UNIVERSIDADE PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS - UNIPAC

BACHARELADO EM DIREITO

ADÉLIA DOS SANTOS GRIGOLI

A INCONSTITUCIONALIDADE NA LIMITAÇÃO DA DEDUÇÃO DOS GASTOS COM EDUCAÇÃO NA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

JUIZ DE FORA

2011

ADÉLIA DOS SANTOS GRIGOLI

A INCONSTITUCIONALIDADE NA LIMITAÇÃO DA DEDUÇÃO DOS GASTOS COM EDUCAÇÃO NA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC, como requisito à obtenção de título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profª Luciana de Oliveira Zimmermann.

JUIZ DE FORA

2011

ADÉLIA DOS SANTOS GRIGOLI

A INCONSTITUCIONALIDADE NA LIMITAÇÃO DA DEDUÇÃO DOS GASTOS COM EDUCAÇÃO NA DECLARAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA

Monografia de conclusão de curso apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC, como requisito à obtenção de título de Bacharel em Direito.

Aprovada em: 18/06/2011

_____

Professora Luciana de Oliveira Zimmermann – Orientadora

_____

Professora Laura Aparecida Vieira

_____

Professor Fábio Monteiro de Andrade

Dedico este trabalho aos meus pais que sempre me apoiaram, estiveram presentes e acreditaram em meu potencial, me incentivando na busca de novas realizações.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por se fazer presente em todos os momentos da minha vida, a vocês meus pais pelo amor, carinho e dedicação. E que nos momentos de luta, cansaço, fraqueza e desanimo me acompanharam e me deram apoio, a vocês meus irmãos lindos sempre presentes. Ao meu esposo Marcelo pelo apoio e compreensão, a todos os meus familiares que de alguma forma me ajudaram nesta conquista.

A minha professora orientadora, Dra Luciana Zimmermann, pelo auxílio, disponibilidade de tempo e material, sempre com uma simpatia contagiante.

A professora e coordenadora Luciana Braga pelo convívio, pelo apoio, pela compreensão.

A todos os professores da UNIPAC, que foram tão importantes na minha vida acadêmica e no desenvolvimento desta monografia.

Aos meus amigos Arléa e Welington pelo incentivo, pelo carinho, pelo apoio e em especial a você Jardel que esteve presente ao meu lado nessa longa jornada compartilhando das minhas lágrimas e sorrisos, dividimos agora, o mérito desta conquista. Valeu a pena os dias de angústia, de cansaço, de tédio e exaustão cada momento vivido nessa louca correria em busca de um sonho que hoje se torna real.

Obrigada a todos.

”Na maior parte dos países desenvolvidos, o princípio da proteção da família esta continuamente em discussão dentro do Direito Tributário, impondo que a lei autorize a dedução integral dos gastos profissionais, bem como daqueles necessários ao sustento dos dependentes (educação, saúde, transporte)”

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 11°. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2009, p. 301.

RESUMO

O presente trabalho defende a inconstitucionalidade dos limites para dedução no imposto de renda, mais especificamente os gastos com educação (instrução). O contribuinte anualmente paga imposto de renda e pelo princípio da capacidade contributiva o contribuinte devera pagar de acordo com a sua capacidade econômica subjetiva. Anualmente faz-se abatimento do montante de imposto de renda pago a autoridade administrativa, porém a lei limita às deduções com educação, a educação é um direito social previsto na Constituição Federal não podendo ser limitado pelo Estado sob pena de ofender a Constituição Federal. Se as despesas com saúde não tem limite para serem deduzidas e como não há hierarquia entre os direitos sociais, então, as despesas com educação não podem ser limitados na dedução do imposto de renda pessoa física.

O trabalho em questão irá abordar os direitos sociais, o imposto de renda, o seu fato gerador, sua base de calculo e suas alíquotas, confrontando a busca pela plenitude dos direitos sociais especialmente o direito a educação e a sua limitação perante o imposto de renda, que impõe um limite para dedução dos gastos com educação contrariando a Carta Magna.

Ao contrariar Constituição de Federal a legislação do imposto de renda está contrariando o principio da dignidade da pessoa humana.

Palavras-chave: Direitos sociais. Imposto de Renda. Inconstitucionalidade. Dedução. Direito à Saúde. Direito à Educação.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO ---------- 9

1 DIREITOS SOCIAIS---------- 11
1.1 Direitos sociais constitucionais---------- 12
1.2 Direito social à saúde ---------- 13
1.3 Direito social à educação---------- 13
1.4 A eficácia dos direitos fundamentais sociais---------- 14
1.5 A inexistência de hierarquia entre os direitos sociais---------- 15

2 IMPOSTO DE RENDA---------- 16
2.1 A historia do imposto de renda no mundo e no Brasil---------- 16
2.2 Conceito de Renda---------- 16
2.3 Conceito de imposto---------- 17
2.4 Sujeito ativo e passivo da obrigação tributária---------- 18
2.5 Fato gerador, Base de cálculo, alíquotas---------- 19
2.6 Deduções---------- 21

3 A INCONSTITUCIONALIDADE NA LIMITAÇÃO DO ABATIMENTO DAS DESPESAS COM INSTRUÇÃO NO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FISICA ------- 23

CONCLUSÃO ---------- 27

REFERÊNCIAS ---------- 28

INTRODUÇÃO

A declaração do Imposto de Renda pessoa física, tem como objetivo informar à Receita Federal a renda anual auferida pelo contribuinte, visando apurar possíveis débitos ou créditos (imposto a pagar ou restituição).

O Imposto de Renda pessoa física é um imposto federal que recai sobre todas as pessoas físicas que auferirem um rendimento mensal acima de um determinado valor mínimo definido pela tabela progressiva do IRPF estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Neste sentido, a Administração Tributária Federal, anualmente, realiza as restituições dos valores pagos indevidamente a título de imposto de renda, referente ao exercício financeiro anterior. Isto acontece porque o Imposto de Renda é lançado por homologação, ou seja, o sujeito passivo que realiza todos os atos identifica a ocorrência do fato gerador, aplica a legislação vigente, calcula o montante do tributo devido e efetua o pagamento antecipadamente, e fica aguardando que o Sujeito Ativo homologue o referido lançamento.

No entanto, no momento que o contribuinte recolhe o IR, muitas vezes é recolhido na fonte, onde se presume qual foi o seu acréscimo patrimonial durante aquele exercício financeiro, mas só depois com a sua declaração de renda é que poderá demonstrar o que realmente se auferiu de renda naquele exercício financeiro, uma vez que irá deduzir da sua base de cálculo os valores gastos com educação, saúde e etc, ou seja, aqueles valores que são passíveis por lei de serem deduzidos da base de cálculo do referido imposto.

Por conseguinte, é aqui que está o problema a ser discutido neste trabalho, uma vez que a Lei do Imposto de Renda permite que sejam realizadas deduções na base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas físicas de forma integral para os gastos com a saúde, mas já para os gastos com a educação as deduções estão limitadas a um teto.

Neste diapasão, o presente estudo versará sobre a limitação na dedução das despesas com educação, argüindo a sua inconstitucionalidade, diante da não limitação da dedução com as despesas médicas no IRPF, lançando-se um olhar panorâmico acerca da questão, tirando daí algumas considerações.

Uma vez que a saúde e a educação são direitos sociais, constituindo garantias fundamentais protegidas pela Constituição Federal de 1988, que proíbe mediante uma

interpretação sistemática e teleológica a limitação no abatimento com as despesas com medicamentos e educação, e ainda cabendo ao Estado proteger e ofertar esses direitos.

Esta pesquisa é relevante tendo em vista a importância da educação no pleno desenvolvimento da pessoa, no seu pleno exercício da cidadania e na sua qualificação para o trabalho. A educação é um direito social de todo cidadão brasileiro cabendo ao Estado promover, valorizar, incentivar e efetivar.

Nesta seara, verifica-se que o estudo será realizado através de uma análise teórico-metodológica, que busque demonstrar que a saúde e a educação são direitos sociais de igual valor e importância, e que por isso, os gastos com ambos devem ser tratados de forma igual pelo Fisco. O Estado deve promover e fomentar uma educação de qualidade para os seus cidadãos, e uma das formas de se obter esse objetivo é conferindo ao contribuinte o direito de deduzir integralmente do IR, os seus gastos com a educação. A educação é a base, o alicerce do Estado, meio de promover o desenvolvimento econômico, social e cultural de um país.

Quanto à técnica de pesquisa, opta-se pela documentação indireta, tendo como fontes tanto dados primários, como legislação; quanto dados secundários como livros e artigos.

O presente trabalho é composto de três capítulos. No primeiro capítulo, será realizado uma breve consideração a cerca dos direitos sociais constitucionais, no qual se buscará demonstrar que não existe hierárquica entre os ditos direitos.

No segundo capítulo, será feita uma abordagem sobre o imposto de renda e seus aspectos legais.

Já no terceiro capítulo, é que se adentrará mais fortemente na discussão a cerca da inconstitucionalidade na limitação do abatimento das despesas com instrução no imposto de renda pessoa física.

Por fim, busca-se ampliar as discussões sobre a dedução no gastos com educação e comparar com a dedução com gastos com saúde, à luz da Constituição Federal, demonstrando que a educação é um bem essencial para a promoção do bem estar social, e ainda que a necessidade de atuação da Administração Pública no sentido de garantir que se promova uma educação de qualidade, permite uma dedução integral no valor de IR da pessoa física com os gastos com educação.

1 DIREITO SOCIAIS

As primeiras Declarações de Direito são contemporâneas da idéia de Constituição. A primeira Declaração de direito foi a da Virgínia de 12 de janeiro de 1776. Anos depois veio com bojo na Revolução Francesa a Declaração do Homem e do Cidadão em 1789.

Essas primeiras declarações preocupavam-se, sobretudo em proteger os homens contra o poder estatal, surgem os direitos individuais. No século XX, a Constituição de Weimar (Alemanha) de 1919, realiza o compromisso dos direitos individuais, das primeiras Declarações e novos direitos, que decorrem do constitucionalismo social que surge na idéia de que a felicidade dos homens não se alcança apenas contra o Estado, mas, sobretudo, pelo Estado, surgem os direitos sociais.

Os direitos sociais são considerados direito fundamentais de 2° geração, constituindo segundo José Afonso da Silva (2009, p.286):

> (...) prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tende a realizar a igualização de situações sociais desiguais. São portanto, direitos que se ligam ao direito de igualdade.

Estabelece Alexandre de Moraes (2007, p.187):

> Os direitos sociais são direitos fundamentais do homem, caracterizando-se como verdadeiras liberdades positivas de observância obrigatórias em um Estado Social de Direito, tendo por finalidade a melhoria de condições de vida aos hipossuficientes, visando à concretização da igualdade social e são consagrados como fundamentos do Estado democrático, pelo art. 1°, IV da Constituição Federal.

Este conceito é reafirmado por Guilherme Peña de Moraes (2008, p.499):

> Os direitos sociais são direitos fundamentais próprios do homem-social, porque dizem respeito a um complexo de relações sociais, econômicas ou culturais que o individuo desenvolve para realização da vida em todas as suas potencialidades, sem as quais o seu titular não poderia alcançar e fruir dos bens de que necessita.

Diante desta gama de conceitos, pode concluir que os direitos sociais são fundamentais e visam atingir a igualdade social entre as pessoas, o que inclui os aspectos econômicos e culturais.

A base dos nossos direitos sociais é a Declaração Universal dos Direitos Humanos aprovada por unanimidade pela Assembléia Geral da ONU em 10 de dezembro de 1948.

Na declaração os direitos humanos são considerados como direitos naturais, inerentes à pessoa humana.

A Constituição de 1988, chamada constituição “cidadã” foi promulgada após intensa participação popular, estabelece em seu art.6°(com nova Emenda Constitucional n° 64, de 4 de fevereiro de 2010) que: “são direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistências aos desamparados, na forma desta Constituição.”(BRASIL, 1988).

1.1 Direitos Sociais Constitucionais

Os direitos sociais não são somente os do art.6° da Constituição Federal estão presentes nos artigos 7°, 8°, 9°, 10, 11. Estão presente também no Título VIII- Da Ordem Social, artigos 193 e seguintes. Portanto, pode-se verificar que a nossa Carta Magna faz uma classificação dos direitos sociais.

Primeiramente, tem-se a classificação em direitos sociais relativos ao trabalho que são de duas espécies: os direitos dos trabalhadores em suas relações individuais de trabalho (art.7°CF) e os direitos coletivos dos trabalhadores (arts. 9 a 11°).

Verifica-se também, os direitos sociais relativos a Seguridade, que compreendem os direitos à saúde, à previdência e assistência social, e estão regulamentados no Título da Ordem Social, artigos 193 e seguintes. Já os Direitos sociais relativos á educação e á cultura estão presentes em diversos artigos da Constituição, artigos 5°, IX, 23, III a IV, 24, VII a IX, 30, IX, 205 a 217.

Por fim, tem-se os direitos sociais relativos à família, criança, adolescente e idoso poderão ser encontrados em capítulos da Ordem Social, art. 201, II, art.203, I, II, arts. 226 e 227, art. 230. E ainda, têm-se os direitos sociais relativos ao meio-ambiente ecologicamente equilibrado, impondo-se ao poder publico e a coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações, conforme dispõe o artigo 225 da CF/88.

Portanto, necessário se faz localizar os direitos na Constituição Federal de 1988, uma vez que esta pesquisa será focada nos direitos sociais à Educação e à Saúde, com relação ao tratamento diferenciado que os dois direitos tem perante a Receita Federal do Brasil.

1.2 Direito Social à Saúde

A saúde foi definida pela OMS em 1946 como o completo bem-estar físico, mental e social e não somente a ausência de doenças ou agravos, bem como, reconhecida como uns dos direitos fundamentais de todo ser humano, seja qual for sua condição social e econômica e sua crença religiosa e política.

Esse direito é assegurado constitucionalmente, objetivando a proteção do cidadão brasileiro e conforme o artigo 196 da Constituição Federal a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantindo mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução de doenças e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para promoção, proteção e recuperação.

O artigo 197 da CF/88 dita ser a saúde serviço de relevância publica e o artigo 198, II da CF/88, versa que as ações e serviços públicos de saúde devem ter tratamento integral, com prioridade para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais.

O direito a saúde esta presente em vários artigos da nossa Magna Carta, a saber: artigos 5°, 6°, 7°, 21, 22, 23, 24, 30, 127, 129, 133, 134, 170, 182, 184, 194, 195, 197, 198, 199, 200, 216, 218, 220, 225, 227 e 230.

A moderna Doutrina jurídica afirma que o direito social a saúde estar interligado com vários outros direitos como o direito ao saneamento, à moradia, à educação e à seguridade social entre outros.

Sendo assim, a saúde esta relacionada com a educação, visto que, o individuo que recebe uma correta educação evitará muitos problemas devido à informação e o entendimento no assunto. Desta forma o acesso à educação de qualidade é primordial para manutenção da saúde sendo condição para mesma.

1.3 Direito Social à Educação

A educação é direito de todos, sendo um dever do Estado e da Família. De um lado, temos a pessoa humana portadora do direito à educação e, do outro, a obrigação estatal de presta - lá. Logo, a favor do individuo há um direito subjetivo, e em relação ao Estado, há um dever jurídico de cumprimento.

Sendo assim, a Constituição Federal em seu artigo 205 define a educação:

> 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. (BRASIL, 1988)

No entanto, a educação só poderá ser considerada como um direito de todos, se houver escolas para todos. Como é um direito publico subjetivo à educação, o individuo tem direito de exigir do Estado o cumprimento da prestação educacional pelo Estado.

Neste contexto, Esther de Figueiredo Ferraz (1982-1983, p 28-29) dispõe que: "o direito a educação é um direito fundamental, inalienável, de que é titular cada pessoa humana, independentemente de sua raça, origem, sexo, cor, convicções políticas, religiosas".

Portanto, se o direito à educação deve ser acessível a todos, bem como a saúde, questiona-se a causa da Lei do Imposto de Renda dar tratamento desigual para ambos direitos.

1.4 Eficácias Dos Direitos Fundamentais Sociais

As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicabilidade imediata conforme o artigo 5° §2° da Constituição Federal de 1988.

Assim aponta José Afonso da Silva (2009, p. 180):

> Por regra, as normas que consubstanciam os direitos fundamentais democráticos e individuais são de eficácia contida e aplicabilidade imediata, enquanto as que definem os direitos econômicos e sociais tendem a sê-lo também na Constituição vigente, mas algumas, especialmente as que mencionam uma lei integradora, são de eficácia limitada, de princípios programáticos e de aplicabilidade indireta, mas são tão jurídicas como as outras e exercem relevante função, porque, quanto mais se aperfeiçoam e adquirem eficácia mais ampla, mais se tornam garantias da democracia e do efetivo exercício dos demais direitos fundamentais.

Os direitos fundamentais não precisam de uma norma legal que regulamentem a sua aplicação, exceto quando o texto constitucional assim mencionar, caso em que a norma definidora do direito constitucional terá natureza pragmática.

Logo, nenhuma norma infraconstitucional ou decisão judicial pode ofender ou suprimir os direitos fundamentais.

1.5 Inexistência de Hierarquia entre os Direitos Sociais

O Poder Constituinte Originário ao elaborar a Constituição de 1988 adotou o Regime Democrático de Direito o qual privilegia o bem estar social e os direitos fundamentais.

A idéia do Regime Democrático de Direito adotado pela Constituição Federal de 1988 é que não deve haver prevalência entre os Direitos Fundamentais Sociais, e sim uma unidade entre eles. Esses direitos fundamentais são essenciais e devem ser efetivados igualmente entre todos os seres humanos.

Esses direitos são dotados de três características, a saber; a inalienabilidade, a historicidade e da ausência de hierarquia entre eles.

Inalienabilidade é a característica dos direitos fundamentais serem intrínsecos ao homem, não podendo ser renunciados, ou seja, ninguém poderá abrir mão desses direitos.

A historicidade está relacionada com as características de os direitos sociais serem suscetíveis de transformações ao longo da historia. Enquanto o processo histórico continuar se transformando, haverá novas gerações de direitos fundamentais que são fruto da evolução histórica do homem, sendo dotados de historicidade.

Já a ausência de hierarquia dos direitos sociais significa dizer que nenhum direito fundamental é hierarquicamente superior ao outro, e que havendo conflito entre eles, deve-se ponderar com outros princípios constitucionais, sempre mediante o critério da razoabilidade e da proporcionalidade para solucionar a questão.

Os direitos fundamentais encontram-se em uma mesma hierarquia de modo que nenhum direito fundamental é mais importante do que o outro, todos possuem um mesmo grau de importância e visam a proteção do homem e de sua família, garantindo a eles o mínimo existencial (princípio da proteção da família).

Logo, pode-se verificar que esses direitos são essenciais para o homem, e que, portanto, possuem igual importância, não podendo a administração pública tratá-los de forma diferenciada, criando uma hierarquia entre eles, contrariando o preceito básico de que esses direitos são essenciais e que não deva existir uma hierarquia entre eles.

2 IMPOSTO DE RENDA

2.1 A História do Imposto de Renda no Mundo e no Brasil

O imposto de renda surge no mundo após o desenvolvimento da moeda, do dinheiro. Com a consolidação no uso da moeda a quantidade de riqueza passou a ser contabilizada pela quantidade de moedas acumuladas.

No século XV na Itália em Florença é instituída a Décima Scalata um protótipo do imposto de renda.

No século XVIII surge na Inglaterra o Imposto de Renda que foi criado para financiar a guerra entre a Inglaterra e a França de Napoleão Bonaparte em 1798. Tal imposto consistia no pagamento de 10% sobre a renda total no ano acima de 60 libras, podendo se paga em até seis meses.

Datam de mais de 100 anos a vontade de introduzir no Brasil o imposto de renda mesmo quando a nossa economia era propriamente agrária. Vários homens públicos de grande influência na época como Visconde de Jequitinhonha, o Visconde de Ouro Preto, o Conselheiro Lafayette assim como Ruy Barbosa defendiam a implantação desse imposto no nosso país.

A Constituição de 1891 não contemplou o imposto de renda, somente no ano de 1922 o artigo 3° da lei 4.625 contemplou o imposto de renda, sendo preenchidas as lacunas do dispositivo por outro da lei 4.738, de 1923, e da lei 4.984, de 1925.

2.2 Conceito de Renda

O Código Tributário Nacional conceitua Renda em seu artigo 43, a saber: “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, assim como “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Segundo Misabel Abreu Machado Derzi são duas correntes que do ponto econômico-fiscal buscam compreender o conceito de renda:

- Como excedente, ou acréscimo de riqueza, considerando o fluxo de satisfações e serviços consumidos ou meramente disponíveis, representados por seu valor

monetário, fluxo que engloba as entradas e saídas em um período determinado de tempo. Será sempre riqueza nova, emanada do patrimônio ou capital como fonte produtiva, entendida essa como a disponibilidade possuída por uma determinada pessoa, de bens materiais ou força produtiva, assim, o patrimônio é tudo aquilo que possa vir a traduzir um acréscimo de riqueza. É o conceito utilizado na apuração de renda pessoa física.

- Como acréscimo de valor ou de poder econômico ao patrimônio, apurado a renda pela comparação dos balanços de abertura e encerramento de determinado período. É o conceito utilizado na apuração da renda pessoa jurídica.

2.3 Conceito de Imposto

O imposto constitui uma espécie de receita pública derivada, na modalidade de tributo, conforme dita o artigo 145 da Carta Constitucional:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> I- Os impostos;
> II- Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
> III- Contribuição de melhoria, decorrente de obras publicas. (BRASIL, 1988)

Neste sentido temos o que diz Alexandre de Moraes (2007, p.832) sobre a característica dos impostos:

> A característica essencial do imposto é a inexistência de atividade estatal específica em favor do contribuinte e sua incidência sobre fatos descritos em lei só pela atuação do contribuinte. Trata-se da denominada atividade estatal em caráter uti universi, ou seja, destinada a população em geral.

Tal conceito deriva do artigo 16 do Código Tributário Nacional, que dita: “O imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Em outras palavras, o imposto constitui uma obrigação em dinheiro imposta pelo Estado ao contribuinte, sendo que tal obrigação independe de qualquer atuação estatal, ou

seja, o imposto não é pago como forma de contraprestação. Por isto, são chamados de tributos não vinculados.

Portanto, o imposto é a prestação pecuniária imposta legalmente pelo Estado e que independe de qualquer atividade estatal em relação ao Sujeito passivo. Concluindo, pode-se verificar que o aludido imposto de renda tem na realidade todas as características de tributo, na modalidade específica de imposto.

2.4 Sujeito Ativo e Passivo da Obrigação Tributária

A União é detentora do poder de legislar e de exigir o imposto de renda, conforme dita o artigo 153 da Constituição Federal de 1988, a saber:

> Art.153. Compete a União instituir impostos sobre:
> I. Importação de produtos estrangeiros;
> II. Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
> III. Renda e proventos de qualquer natureza [...] (BRASIL, 1988)

Desta afirmação, é possível se extrair que a União tem competência tributária para instituir o Imposto de Renda, a qual abarca além da função instituir as funções de arrecadar, fiscalizar e executar. No entanto, o sujeito ativo da obrigação tributária será aquele que tem a capacidade tributária ativa, ou seja, aquele que tem as funções de arrecadar o tributo, fiscalizar e executar, as quais podem ser delegadas a uma pessoa jurídica de direito público. Logo, o sujeito ativo da relação obrigacional tributária decorrente do imposto de renda é a União, pois compete a ela todas as funções abarcadas na competência tributária, e ainda, devido ao fato de não ter delegado a sua capacidade ativa. Portanto, o referido imposto é pago para a União, que exerce tanto a competência tributária como a capacidade tributária ativa, através de seu órgão que é a Receita Federal.

O sujeito passivo da obrigação tributária é o contribuinte ou o responsável pelo cumprimento da obrigação tributária. Para Hugo de Brito Machado (2009, p.325):

> O contribuinte do imposto de renda pode ser pessoa física ou pessoa jurídica. Pessoa física é a pessoa natural, é o indivíduo. Pessoa jurídica é aquela criada pelo direito. É pessoa porque pode ser sujeito de direitos e obrigações, sendo distinto daquelas pessoas naturais que a compõem.

Daí conclui-se que os contribuintes do imposto de renda são as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no país, que venham a auferir rendimentos tributáveis, e também as pessoas jurídicas domiciliadas no país, e ainda algumas pessoas da administração pública, como por exemplo, as empresas públicas ou sociedades de economia mista que exploram atividade econômica.

2.5 Fato Gerador, Base de Cálculo e Alíquotas

O fato gerador pode ser definido como um evento de conteúdo econômico descrito na lei tributária, cuja concreta realização determina o nascimento da obrigação de pagar o tributo, é com a realização do fato gerador pelo contribuinte é que surge a obrigação tributária.

O fato gerador do imposto de renda estar estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, a saber:

> Art.43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
>
> I- De renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
> II- De proventos de qualquer natureza, assim entendido os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (BRASIL, 1966)

A incidência do imposto de renda é anual, desta forma o fato gerador é continuado, pois ocorre durante todo o ano, e seu fato gerador é complexo, uma vez que resulta de um conjunto de fatos que geram ao longo do ano uma renda (ou lucro) final.

A base de cálculo pode ser definida como expressão econômica do fato gerador do tributo. O artigo 44 do Código Tributário Nacional estabelece: “a base de cálculo do imposto de renda é o montante real arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

Dita Hugo de Brito (2009, p. 321):

> Em se tratando de pessoa jurídica, a base de cálculo do imposto é o lucro que pode ser, conforme critério de determinação, real, arbitrado e presumido. Em se

> tratando de pessoa física, ou natural, a base de calculo do imposto era a renda líquida, mas agora passou a ser o rendimento.

Portanto, a base de cálculo depende do sujeito passivo, se for pessoa jurídica, a base de cálculo será o lucro que pode ser real, arbitrado ou presumido, se for pessoa física a base de cálculo será o rendimento.

Entendendo, assim, como lucro o resíduo da atividade produtiva após pagarem todas as dívidas da produção, e este será real quando consistir no lucro líquido auferido pela empresa, que será presumido quando há uma presunção legal do lucro obtido durante o ano-calendário, ou também será arbitrado quando estabelecido de acordo como uma porcentagem da receita bruta.

Já a alíquota é a relação existente entre a expressão quantitativa, ou dimensível, do fato gerador e o valor do tributo correspondente. É uma porcentagem aplicada sobre a base de cálculo (expressão econômica do fato gerador), a qual resultará no valor do tributo a ser pago. O imposto de renda das pessoas físicas tem alíquotas progressivas, uma vez que há alíquotas diversas e crescentes para faixa em que se encontrar a base de cálculo do tributo. O parágrafo único do artigo 1° da lei 11482/07 (com redação dada pelo artigo 23 da lei 11945/09) estabelece que:

> Art. 1º. [...]
> Parágrafo único. O imposto de renda anual devido incidente sobre os rendimentos de que trata o caput deste artigo será calculado de acordo com tabela progressiva anual correspondente à soma das tabelas progressivas mensais vigentes nos meses de cada ano-calendário. (BRASIL, 2007)

Encontra-se no art. 1º, inciso IV, da lei 11.482, de 31 de maio de 2007 (alterado pelo artigo 23, inciso IV, da Lei nº 11.945, de 04 de junho de 2009) com a criação de duas novas alíquotas na tabela progressiva do Imposto de renda pessoa física (IRPF).

Sendo assim, para o ano base 2011, a alteração dos valores constantes da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física do art. 1º da Lei 11.482 de 31 de maio de 2007 é feita através do art. 1º, inciso V da Medida provisória nº 528 de 25 de março de 2011, a qual tem a seguinte redação:

> É isento de imposto de renda a pessoa física que aufere mensalmente a quantia de até R$ 1.566,61 (um mil quinhentos e sessenta e seis reais e sessenta e um centavos). E para contribuinte que auferir renda mensal superior a R$ 1.566,61 (um mil quinhentos e sessenta e seis reais e sessenta e um centavos) aplica-se as alíquotas constantes na referida tabela que são quatro alíquotas diferentes, a saber :

> 7,5% (sete e meio por cento) para quem aufere renda mensal de R$ 1.566,61 (um mil quinhentos e sessenta e seis reais e sessenta e dois centavos) até R$ 2.347,85 (dois mil trezentos e quarenta e sete reais e oitenta e cinco centavos), 15% (quinze por cento) para quem aufere renda mensal entre R$ 2.347,86 (dois mil trezentos e quarenta e sete reais e oitenta e cinco centavos) e R$ 3.130,51 (três mil cento e trinta reais e cinquenta e um centavos), 22,5% (vinte e dois e meio por cento) para quem aufere renda mensal entre R$ 3.130,52 (três mil cento e trinta reais e cinquenta centavos) a R$ 3.911,63 (três mil novecentos e onze reais e sessenta e três centavos) e por final 27,5% (vinte e sete e meio por cento) para quem aufere renda mensal acima de R$ 3.911,63 (três mil novecentos e onze reais e sessenta e três centavos). (BRASIL, 2011)

Portanto, agora necessário se faz a análise do instituto das deduções no imposto de renda pessoa física, no qual repousa o objeto de estudo da presente pesquisa, uma vez que se quer demonstrar a inconstitucionalidade das deduções desiguais a direitos sociais que se equivalem, como a educação e a saúde.

2.6 Das Deduções

É possível ao contribuinte deduzir as despesas que teve durante o exercício financeiro. Segundo o Regulamento do Imposto de Renda é possível fazer a seguintes deduções: das contribuições previdenciárias; das despesas escrituradas no livro caixa; das despesas mensais com dependentes; dos valores pagos mensalmente a título de pensão alimentícia; dos proventos e pensões dos maiores de 65 anos; das despesas médicas anuais; das despesas anuais com educação; e das contribuições anuais aos fundos de aposentadoria programada individual – FAPI limitando a 12% (doze por cento) do total dos rendimentos.

É importante atentar-se para as deduções com saúde e educação, tendo em vista ser o tema central a ser abordado pelo trabalho.

As despesas médicas ou de hospitalização dedutíveis restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte para o seu próprio tratamento ou o de seus dependentes relacionados na Declaração de Ajuste Anual. E não possuem um valor limite para sua dedução na base de cálculo do imposto de renda podendo ser deduzidas o valor integral em que tenham sido realizadas.

Porém, as despesas com educação (instrução) possuem um valor limite para sua dedução na base de calculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual. Cujo limite estabelecido no exercício de 2011 ano base 2010 foi de R$ 2.830,84 (dois mil, oitocentos e trinta reais e oitenta e quatro centavos) e já para o exercício 2012 ano base 2011 é de R$

2.958,23 (dois mil novecentos e cinquenta e oito reais e vinte e três centavos) anual por dependente ou por instrução própria do contribuinte, efetuados a estabelecimentos de ensino. Essas despesas com instrução compreendem todos os níveis da educação desde a infantil até superior e devem estar relacionadas com o contribuinte e seus dependentes.

3 A INCONSTITUCIONALIDADE NA LIMITAÇÃO DO ABATIMENTO DAS DESPESAS COM INSTRUÇÃO NO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FISICA

O Princípio constitucional da Capacidade contributiva tem como objetivo a busca de uma justiça social e fiscal e com base nesse principio é possível deduzir na Declaração do Imposto de renda anual gastos feitos pelo contribuinte com seus dependentes e com sua subsistência.

> Os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes, eles não podem aniquilar essa capacidade econômica, no sentido de não permitir que o sujeito passivo possa ter a possibilidade de desenvolver sua existência digna. (Ávila, 2006, p. 363).

Os Direitos sociais são direitos que tem como objetivo proporcionar e possibilitar, aos sujeitos de direitos melhores condições de vida ou uma condição de vida mais digna. Tais direitos sociais somados ao Principio da capacidade contributiva, verifica-se que ambos buscam uma justiça social e fiscal. Diante disto, o legislador permitiu através de lei, que determinadas despesas realizadas em prol de alguns direitos sociais tais como: Saúde e educação fossem dedutíveis do Imposto de renda a pagar. Porém, essas deduções são limitadas por lei ordinária, que é o caso das despesas com a educação, conforme artigo 8º, inciso II, alínea “b” da lei 9250/95, dita:

> Pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuadas a estabelecimento de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional compreendendo o ensino técnico e o tecnológico até o limite anual individual de: R$2.958,23(dois mil, novecentos e cinqüenta e oito reais e vinte e três centavos) para o ano-calendário de 2011; (incluído pela medida provisória n° 528 de 2011) (BRASIL, 1995)

Para terem os direitos sociais efetivados com qualidade os contribuintes têm gastos, e como o princípio da capacidade contributiva busca atingir uma justiça social e fiscal, permitindo as deduções das despesas com a educação e com a saúde na declaração do imposto de renda, no entanto, estas deduções não poderiam sofrer limitações, mas sim deveriam ser totais. Porém, não ocorre para os gastos com a educação, a plenitude nas deduções como ocorre para os gastos com a saúde.

Posiciona-se desta forma Roque Antonio Carrazza (2010, p. 129):

> O direito constitucional subjetivo à educação, para usufruí-lo uma dada pessoa vê-se compelida a pagar uma escola particular, a ordem jurídica garante o total abatimento destas despesas, por ocasião do ajuste anual. E isto independentemente do que vier a dispor, a respeito a legislação do imposto de renda, pois é inconstitucionais as leis, decretos, portarias, atos administrativos que com a constituição contraste.

Com base nesse posicionamento, tem-se que a limitação nas deduções com a educação nas declarações do imposto de renda significa um impedimento ao alcance à igualdade social. Ao impedir a igualdade social, impede-se a efetivação dos direitos sociais, impede-se também a aplicação do princípio da capacidade contributiva, que tem como objetivo atingir igualdade social e fiscal.

A legislação infraconstitucional não pode contrariar a Constituição Federal, vindo a exercer limitação aos direitos sociais constitucionais. Aceitar essa limitação é permitir que a nossa Constituição seja ignorada, principalmente no tocante aos direitos sociais e ao princípio da capacidade contributiva.

Dita Hugo de Brito Machado (2009, p. 40):

> Não é razoável entender-se que o legislador tem ampla liberdade para resolver quando é e quando não é possível exigir-se obediência ao princípio da capacidade contributiva porque tal compreensão anula inteiramente a sua supremacia. Em outras palavras, essa interpretação rebaixa o princípio em do nível da Constituição para o nível das leis ordinárias, o que não é razoável admitir-se.

As deduções são limitadas por previsões infraconstitucionais do artigo 8°, inciso II, da alínea “b”, da lei 9.250/95, a essas leis ordinárias são transferidas o poder de limitar a obediência ao princípio da capacidade contributiva e a plenitude dos direitos sociais, o que não pode jamais ser admitido.

Em um país carecedor de mão-de-obra qualificada, devidamente formada e instruída, apresenta-se moralmente condenável que o Estado não estimule o cidadão a despender valores com sua educação e dos seus dependentes, especialmente quando é sabido que o teto de dedução é ínfimo em face dos custos das escolas e universidades particulares.

Neste sentido, verifica-se o artigo 205 e seguintes da nossa Carta Maior que dita: “A educação, direito de todos e dever do Estado e da família será promovida e incentivada

com a colaboração da sociedade (...) terá como base o princípio da garantia do padrão de qualidade".

Porém, sabe-se que o ensino oferecido pelo Estado não possui um bom padrão de qualidade, logo, o benefício da dedução integral de despesas com instrução seria uma forma de o Estado compensar a sua incapacidade de fornecer um ensino de qualidade a todos os cidadãos, apesar da obrigação que lhe pesa por força da norma constitucional no seu artigo 206, inciso VII.

Ademais, pode-se também argumentar que os gastos com a educação e demais direitos fundamentais devem ser abatidos em sua totalidade na declaração anual do imposto de renda se feita analogia com as deduções com os gastos médicos. Pois, a saúde e a educação são direitos sociais constitucionalmente protegidos, não existindo hierarquia entre esses dois direitos sociais fundamentais.

Conforme esclarece Jose Afonso da Silva (2009, p.286):

> Por analogia, as deduções com as despesas educacionais também não podem ser limitadas, mas deduzidas no valor daquilo que efetivamente foi gasto pelo contribuinte. Isto porque não existe hierarquia entre os direitos fundamentais saúde e educação que devem ser igualmente protegidas e garantidas

No mesmo sentido, pondera Misabel Derzi (2009, PP. 301-303):

> Na maior parte dos países desenvolvidos, o princípio da proteção da família está continuamente em discussão dentro do Direito Tributário, impondo que a lei autorize a dedução integral dos gastos profissionais, bem como daqueles necessários ao sustento dos dependentes (educação, saúde, transporte etc.).

Não é qualquer espécie de despesa que deve ser integralmente deduzida no cálculo do imposto de renda, mas somente as despesas ligadas aos direitos sociais e fundamentais. Logo, qualquer gasto ligado aos direitos sociais e fundamentais deve ser deduzido integralmente, pois a partir do momento que se limita o acesso a um direito social fundamental, estará limitando-se a cidadania e a dignidade do contribuinte, sendo, portanto, inconstitucionais toda e qualquer limitação a esses direitos.

São, portanto, quatro motivos que levam a inconstitucionalidade na limitação nas despesas com instrução, a saber: primeiramente tem-se a ofensa ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que tal princípio busca uma justiça social e fiscal, e o legislador considerou menos capaz de contribuir com o imposto de renda aquele que teve despesas na efetivação de seus direitos sociais.

Já o segundo motivo está no desrespeito aos direitos fundamentais, ao limitar as deduções com os gastos com instrução, pois o direito a educação é fundamental e um dever do Estado, devendo o mesmo garantir um ensino de qualidade e como não garante esse ensino de qualidade, ele não pode limitar a dedução dos gastos do contribuinte e de seus dependentes ao contratar um ensino de qualidade com uma instituição privada na declaração do imposto de renda.

Em relação ao terceiro motivo que leva a inconstitucionalidade do dispositivo legal, está o fato do desrespeito à hierarquia das normas, uma vez que considera o direito a saúde mais importante que o direito a educação, pois os gastos com saúde podem ser deduzidos em sua totalidade, enquanto os gastos com educação limitados a sua dedução a um teto. Porém, ambos (saúde e educação) são direitos sociais, que estão na mesma hierarquia, não podendo ser tratados pelo Estado de forma hierarquizada, onde a saúde é mais importante que a educação.

Por fim, o quarto motivo repousa na analogia com as despesas médicas, ao qual o Estado ao permitir que sejam inteiramente abatidas na base de cálculo do imposto de renda as despesas com saúde deverá permitir o mesmo com as despesas com instrução, pois como dito anteriormente a saúde é um direito social assim como a educação estando ambos na mesma hierarquia, não podendo haver distinção entre esses dois direitos fundamentais para dignidade da pessoa humana.

CONCLUSÃO

Após o estudo do imposto de renda e dos direitos sociais de ordem constitucional, chega-se à conclusão de que os gastos médicos e educacionais não podem ser limitados nas deduções do imposto de renda, pois tal limitação impede a efetivação dos direitos sociais contrariando a Constituição Federal.

Cabe ao Estado efetivar estes direitos, inclusive na seara tributária, pois o respeito aos direitos fundamentais é considerado um dever estatal, o que exige que a atuação do Estado seja condizente com esses direitos sociais, os quais deveram ser materialmente efetivados.

O pagamento feito a creches, escolas, faculdades particulares devem ser totalmente deduzidos na base de cálculo do imposto de renda, assim como ocorre com as despesas médicas , pois não há distinção entre esses dois direitos sociais, os quais estão numa mesma hierarquia.

E ainda, tem-se que somente as despesas que dizem respeito à efetivação de direitos e garantias fundamentais é que devem ser ilimitadamente abatidas da base de cálculo do imposto de renda.

Logo, em relação aos direitos concedidos pela Constituição, não pode a normas infraconstitucionais limitá-los, por isso, chega-se à conclusão que os limites na dedução dos gastos com educação, disposta no artigo 8º, inciso II, alínea “b” da lei 9250/95, é inconstitucional.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 2ª edição – São Paulo: Ed Saraiva, 2006.

BRASIL. **Constituição da República, 5 de outubro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/legislacao/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm> Acesso em: 15 março de 2011.

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

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito tributário Brasileiro**. *10ª* ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Regina Helena; **Curso de Direito Tributário** – 2009. – São Paulo: Ed. Saraiva, 2009.

DEMO, Pedro. **Metodologia científica em ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 11º edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. **Decreto n° 3000 de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm> Acesso em: 15 março de 2011.

GUSTIN, Miracy B. S.; DIAS, Maria Tereza F. Repensando a pesquisa jurídica: teoria e prática. Belo Horizonte: Del Rey, 2002, p.39-52; 63-113.

_____. **Lei 9.250 de 26 de dezembro de 1995**. Regulamento altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9250.htm> Acesso em: 15 março de 2011.

_____. **Lei 11.482 de 31 de maio de 2007**. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11482.htm> Acesso em: 15 março de 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30 ed., rev., atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2007

_____. **Medida provisória n° 528 de 25 de março de 2011**. Altera os valores constantes da tabela do importo sobre a Renda da Pessoa Física. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislação/MPs/2011/mp528.htm> Acesso em: 20 Abril de 2011.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Regulamento do imposto de renda: anotado e comentado:** 2009. 4 ed., ver., atual e ampl. São Paulo: MP Ed., 2009.

SILVA, Jose Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 32. Ed., ver e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.