1. RELATÓRIO.

Trata-se de proposição do Dr. Igor Mauler Santiago, membro da Comissão Especial de Direito Tributário do CFOAB, para que este ajuíze Ação Direta de Inconstitucionalidade contra o art. 8, II, *b*, itens 7, 8 e 9, da Lei nº 9.250/95, que *"altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências"*.

Eis o teor dos referidos dispositivos (a transcrição do inciso I faz-se apenas a bem da compreensão da matéria).

> *"Art. 8º. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:*
>
> *I – de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;*
>
> *II – das deduções relativas:*
>
> *(...)*
>
> *b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007)*
>
> *(...)*
>
> *7. R$ 3.091,35 (três mil, noventa e um reais e trinta e cinco centavos) para o ano-calendário de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)*
>
> *8. R$ 3.230,46 (três mil, duzentos e trinta reais e quarenta e seis centavos) para o ano-calendário de 2013; (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)*
>
> *9. R$ 3.375,83 (três mil, trezentos e setenta e cinco reais e oitenta e três centavos) a partir do ano-calendário de 2014; (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)"*

Segundo a proposição ora examinada, a fixação de limites tão reduzidos à dedutibilidade das despesas com educação na base de cálculo do IRPF viola os seguintes dispositivos constitucionais:

- art. 153, III – conceito de renda;

- art. 145, § 1º – capacidade contributiva;

- art. 150, IV – não-confisco tributário;

- arts. 6º, *caput*, 23, V, 205 e 227 – direito à educação, que a própria Constituição reconhece não ser plenamente garantido pelo Poder Público, tanto que imuniza de tributos as entidades educacionais sem fins lucrativos;

- art. 1º, III – dignidade humana;

- art. 226 – proteção da família; e

- art. 5º, LIV – razoabilidade (devido processo legal substantivo).

Sempre segundo a proposta, o objeto da ADI se limitaria aos anos-bases 2012 (exercício 2013) a 2014 (exercício 2015).

O limite final justifica-se pelo fato de ser este o último ano para o qual a matéria está disciplinada na legislação vigente.

O limite inicial (renúncia voluntária à discussão da matéria em anos anteriores), segundo o proponente, visa a evitar:

- que à ação direta sejam contrapostos argumentos ligados à impossibilidade financeira e à dificuldade operacional da restituição do indébito aos contribuintes que tiveram, no passado, despesas de educação maiores do que os valores então dedutíveis; e

- que seja necessário perquirir o momento a partir do qual se ultimou o processo de erosão constitucional dos limites monetários em discussão, os quais talvez tenham sido razoáveis em algum momento, mas que à toda evidência não o são na atualidade.

As razões processuais e de mérito desenvolvidas pelo proponente serão analisadas ao longo do voto, valendo notar que aquele se dispõe – em caso de acolhimento da sugestão por este Egrégio Conselho – a contribuir na elaboração da petição inicial.

É o relatório.

2. VOTO.

Leciona HUMBERTO ÁVILA[1] que o conceito constitucional de renda não deve ser buscado apenas no art. 153, III, da Carta[2], de resto nada esclarecedor, exigindo ainda a pesquisa:

(a) das demais regras de competência tributária (método de contraste: exclusão das heranças e doações, *v.g.*, do campo de incidência do IR);

---

[1] *Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 15 e ss.

[2] "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
III - renda e proventos de qualquer natureza."

(b) das normas materiais que protegem os bens jurídicos atingidos pelo imposto: dignidade humana, propriedade e liberdade, entendidas tanto como direitos quanto como finalidades; e

(c) das normas que estabelecem como devem ser repartidos esses bens ou realizadas essas finalidades: igualdade, proporcionalidade e razoabilidade.

Sobre a dignidade humana e seus corolários, aduz o Autor:

> *"Somente a renda disponível da atividade desempenhada pode ser tributada. Despesas indispensáveis à manutenção da dignidade humana e da família devem ser excluídas da tributação. Preservar a dignidade humana e a existência da família implica não as destruir por meio da tributação."*

Cumpre saber, para ir direto ao assunto, se as despesas realizadas pelo cidadão com a instrução própria e de seus dependentes situam-se entre as indispensáveis à manutenção da dignidade humana, que devem ser excluídas da tributação.

Não temos dúvida responder positivamente, diante da essencialidade da educação para o crescimento individual e para o desenvolvimento nacional e dada ainda ênfase que a Constituição de 1988 dá à matéria.

É ver, a título exemplificativo, os seguintes comandos:

> *"Art. 6º São direitos sociais a educação. a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição."*
>
> *"Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:*
> *(...)*
> *V – proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação e à ciência."*
>
> *"Art. 205. 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."*
>
> *"Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão."*

A leitura dos dispositivos afasta desde logo uma dúvida que se poderia suscitar quanto ao dever do Estado de suportar, via dedução fiscal, os custos com a educação privada[3], mesmo que a ofereça em estabelecimentos públicos.

É que esta constitui dever conjunto do Estado e da sociedade, e o primeiro deve promovê-la seja por medidas positivas – cuja exigência em juízo por parte dos desassistidos (criação de escolas públicas ou de vagas naquelas existentes) fica sujeita à reserva do possível[4] –, seja abstendo-se de coarctar, inclusive por normas tributárias[5], o acesso dos cidadãos e de seus familiares à educação privada.

Sabe-se, de um lado, que as vagas na rede pública de ensino, em qualquer nível, são insuficientes para atender a todos os brasileiros e, de outro, que a qualidade do ensino nela oferecido por vezes deixa a desejar.

Reconhece-o a própria Constituição, ao imunizar de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços as instituições de educação sem fins lucrativos que atendam os requisitos da lei (art. 150, VI, *c*), comando que seria dificilmente justificável se a opção pela educação particular pudesse ser considerada um capricho.

Assim, não é concebível sancionar com a indedutibilidade fiscal aqueles que, por uma razão ou pela outra, se viram compelidos a acorrer à rede privada.

Apropriadas as lições de WILLIAM D. ANDREWS[6], que – após admitir que um imposto de renda ideal gravaria todas as rendas do cidadão, independentemente de sua fonte e do destino que lhe fosse dado, e que a isenção/redução de alíquota para rendimentos de certa origem, ou a dedutibilidade para despesas com certa finalidade deveria ser encarada como uma despesa do Estado em prol do contribuinte beneficiado – adverte que em determinados casos a dedução é antes um refinamento do que um desvio da noção de imposto de renda ideal, não contrariando, e sim melhor implementando, a exigência de igualdade tributária.

---

[3] Na verdade, a parte deles equivalente à alíquota do IRPF aplicável a cada contribuinte.

[4] Cf. LUIZ CLÁUDIO ALLEMAND. *A Tributação do Mínimo Existencial: Desindexação da Tabela do Imposto de Renda*. Sapucaia do Sul: Datadez/Notadez, 2010, p. 35 e ss.

[5] Cuja invalidação, sobretudo com efeitos *ex nunc*, jamais passou pela discussão da reserva do possível.

[6] *Personal Deductions in an Ideal Income Tax. In* PAUL L. CARON, KAREN C. BURKE and GRAYSON M. P. McCOUCH, *Federal Income Tax Anthology*. Cincinnati, Ohio: Anderson Publishing Co., 1997, p. 278-279.

Isso o que o Autor conclui a respeito das despesas de saúde, anotando que, *"entre duas pessoas com padrões de consumo e acumulação similares quanto ao mais, o maior uso de serviços médicos por uma não parece indicar maior bem-estar ou capacidade contributiva, mas, ao contrário, apenas maior necessidade de tratamento"*.

O mesmo se diga da educação, cuja fruição não é indicador de riqueza, mas satisfação de necessidade básica a cujo cumprimento não se podem furtar, sob as penas da lei, o Estado e a família (não são raras, aliás, as iniciativas do Ministério Público para responsabilizar pais ou responsáveis negligentes nessa matéria). Nesse sentido, CARLOS ARAÚJO LEONETTI[7]:

> *"Com efeito, grande parte da população se vê obrigada a utilizar os serviços de instituições de ensino privadas, com ou sem fins lucrativos, cujos custos via de regra consomem boa parte de seus rendimentos. Dessarte, os gastos com instrução também se incluem entre aqueles* ***necessários e involuntários*** *e que beneficiam não apenas o contribuinte e/ou seus dependentes, mas a comunidade em geral. (...) Neste giro, a* ***capacidade contributiva*** *do indivíduo depende dos montantes dos gastos com educação em que este incorre, impondo-se a dedução destes dos respectivos rendimentos brutos."*

Dito isso, cabe verificar se os limites estabelecidos na lei são condizentes com a realidade nacional. Além da intuição, estudos empíricos apontam para a negativa. Observem-se as tabelas elaboradas quanto às escolas particulares do Estado de São Paulo por ANDRÉA ZAITUNE CURI, NAÉRCIO AQUINO MENEZES FILHO e ERNESTO MARTINS FARIA[8]:

Características da Escolas Particulares

Anualidade	% de escolas	Nota (média)	Nota objetiva (média)	% de escolas	Anualidade (média)
Maior ou igual a R$ 10.000,00	34,04%	57	Maior ou igual a 60 pontos	9,36%	R$ 19.323,90
Entre R$ 5.000,00 e R$ 10.000,00	56,60%	47,2	Entre 50 e 60 pontos	38,30%	R$ 11.707.50
Menor ou igual a R$ 5.000,00	9,36%	42,4	Menor ou igual a 50 pontos	52,34%	R$ 6.997,70

[7] *O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil.* Barueri: Manole, 2003, p. 194.

[8] A relação entre Mensalidade Escolar e Proficiência no ENEM. *In* *http://www.anpec.org.br/encontro2009/inscricao.on/arquivos/000-dc5eb653b0963602b4037e0ae9e07493.pdf*, acesso em 10.02.2013.

Características Socioeconômicas das Escolas Particulares[9]

Grupos por mensalidades	Nota objetiva	Anualidade
50 primeiras	59,05	R$ 18.510,74
51ª a 100ª	52,01	R$ 10.653,66
101ª a 150ª	48,77	R$ 8,016,39
151ª a 200ª	44,89	R$ 6.271,00
200ª a 235ª	43,34	R$ 4.769,27
Total	50,08	R$ 9.955,38

Vê-se claramente que, mesmo para as escolas com rendimento mais baixo no ENEM (e aqui não se estão considerando outras rubricas de valor talvez mais alto, como as creches e as universidades), a média de gasto anual por aluno é muito superior ao limite admitido pela legislação.

Confiram-se ainda as mensalidades nas dez escolas que obtiveram os melhores resultados no ENEM 2011:

Instituição	Cidade	Mensalidades 1º e 2º ano	Mensalidade 3º ano
Fonte: Inep/MEC			
1º Colégio Objetivo	São Paulo/SP	R$ 1.685	R$ 1.802
2º Colégio Elite Vale do Aço	Ipatinga/MG	R$ 725	R$ 845
3º Colégio Bernoulli – unidade Lourdes	Belo Horizonte/MG	Não informou	R$ 1.319
4º Colégio Vértice – unidade II	São Paulo/SP	R$ 2.922	R$ 3.552
5º Colégio Ari de Sá Cavalcante	Fortaleza/CE	R$ 850	R$ 914
6º Instituto Dom Barreto	Teresina/PI	R$ 760	R$ 780
7º Colégio Objetivo	São Paulo/SP	R$ 1.425	R$ 1.548
8º Coluni – Colégio Aplicação da UFV	Viçosa/MG	gratuito (federal)	gratuito (federal)
9º Colégio Santo Antônio	Belo Horizonte/MG	R$ 949	R$ 979
10º Colégio São Bento	Rio de Janeiro/RJ	R$ 2.378	R$ 2.556

Em suma, os comandos legais em apreço ofendem o conceito de renda como valor disponível após o abatimento de despesas essenciais à existência digna do contribuinte e de seus dependentes (CF, art. 153, III); a capacidade contributiva, que só se manifesta acima do mínimo existencial

[9] Foram omitidos, por não terem relevância para o presente estudo, dados sobre a composição do corpo discente por sexo e por grupo étnico.

(CF, art. 145, § 1º); o não-confisco, que obsta a apropriação pelo Estado de valores necessários à satisfação deste mínimo (CF, art. 150, IV); o direito fundamental à educação pública ou privada (CF, arts. 6º, *caput*, 23, V, 205 e 227); a dignidade humana, de que a educação é promotora (CF, art. 1º, III); a proteção à família, no que toca às despesas com a educação dos dependentes (CF, art. 226); e a razoabilidade, dado o manifesto descolamento das deduções autorizadas com a realidade nacional (CF, art. 5º, LIV).

Registramos, por oportuno, que a ampliação das categorias de despesas dedutíveis a título de educação (para a inclusão de cursos de idiomas, artes e informática, *v.g.*), ainda que por meio da supressão do caráter taxativo da lista do art. 8º, II, *b*, da Lei nº 9.250/95, pressuporia a atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, não tendo respaldo na jurisprudência do STF.

Quanto a esse ponto caberia, no máximo, uma ação direta de inconstitucionalidade por omissão, em que a Corte impusesse ao Legislativo um prazo para a colmatagem das lacunas.

O mesmo não se diga, todavia, da invalidação de teto manifestamente irrealista para a dedução das despesas realizadas quanto aos itens eleitos pelo próprio legislador.

Trata-se aqui de atuação como legislador negativo, conclusão que em nada se altera pelo fato – de resto corriqueiro no campo fiscal – de acarretar a redução do tributo devido pelo contribuinte.

Prova disso é que – independentemente da decisão de mérito – o óbice não foi levantado pelo STF nos processos em que se pedia, *v.g.*, **(a)** a invalidação do limite de 30% para a compensação de prejuízos na base de cálculo do IRPJ (RE nº 344.994/PR, DJe 28.08.2009); **(b)** a invalidação da LC nº 102/2000 nas partes em que fracionava a dedução de créditos de ICMS por bens do ativo e restringia o aproveitamento de créditos do mesmo imposto quanto às entradas de energia elétrica e serviços de comunicação (ADI nº 2.325/DF-MC, DJ 06.10.2006); **(c)** a invalidade da EC nº 41/2003 na parte em que sujeitava a contribuição previdenciária as aposentadorias e pensões dos servidores públicos, mesmo naquilo em que não atingissem o teto dos benefícios do regime geral, sabiamente imunes (ADI nº 3.128, DJ 18.02.2005).

Em todos esses casos, a invalidação das regras que impediam a dedução de certas parcelas no cálculo dos tributos em tela – e é disso que se trata aqui – acarretaria (e, de fato, acarretou, na situação referida na letra *c*) a redução do valor devido àquele título, sem que por isso se pudesse falar em atuação positiva do Judiciário.

No máximo, se poderia pensar em inconstitucionalidade por omissão parcial, que ocorre, entre outras hipóteses aqui irrelevantes, quando *"o legislador promulgou norma que não corresponde, plenamente, ao dever constitucional de legislar"* (voto do Min. GILMAR MENDES na ADI nº 875/DF – DJe 30.04.2010).

Em tal situação – que entendemos inaplicável à espécie, pois, ver-se-á abaixo, inexiste um dever constitucional de limitar as despesas com educação para efeito de IRPF – tem-se fungibilidade entre a ADI e a ACO, mormente quando, como *in casu*, a anulação da regra imperfeita basta para atender aos desígnios constitucionais (ao contrário do que ocorre, *v.g.*, na exclusão de benefício incompatível com o princípio da igualdade, quando a cassação da norma nada acrescentaria ao excluído e pioraria a situação de quem fora por ela agraciado).

. Anote-se, por último, que a proposição ora analisada distancia-se da pretensão formulada – e rechaçada pelo STF – no RE nº 388.312/MG (DJe 11.10.2011).

Ali se tratavam em conjunto, pedindo-se a sua atualização judicial pelos índices oficiais de inflação, valores referidos na legislação do IRPF para fins diversos: identificação das faixas submetidas a cada uma das alíquotas progressivas, desconto padrão por dependente (manifestação do princípio da praticabilidade, pois seria inviável apontar e comprovar as despesas efetivas com habitação, vestuário, alimentação, etc., atribuíveis a cada um deles) e despesas com educação.

A ação partia da necessidade e da validade originária de cada uma daquelas cifras, reclamando apenas a sua correção monetária, negada pelo STF ao fundamento da separação dos Poderes (legalidade estrita ↔ vedação à atuação do Judiciário como legislador positivo).

Aqui cuida-se apenas da educação – que, ao contrário das duas outras rubricas, não pressupõe necessariamente a definição de valores na lei (basta lembrar que, embora existam limites objetivos, referentes ao tipo de atividade, não há teto quantitativo para a dedução das despesas com saúde[10]) – e se pede a declaração de inconstitucionalidade dos tetos fixados de maneira específica para os anos-bases de 2012 a 2014.

---

[10] Lei nº 9.250/95: "Art. 8º, II, a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias."

Não se discute sequer se um tal limite seria aceitável em tese, desde que condizente com a realidade. O que se afirma é que ele: **(a)** não é expressamente previsto na Constituição; **(b)** não se revela imprescindível para a coerência interna do imposto de renda (vide o exemplo da saúde); e **(c)** é inconstitucional, nos termos em que ora fixado.

A procedência da ação, obviamente, não levará o STF a definir o teto de dedução de despesas com educação que entenda legítimo. Isso é tarefa a ser empreendida pelo legislador, sempre sujeito ao controle judicial.

O que se terá, até então, será a inexistência de limite quantitativo na matéria, tal como ocorre para as despesas médicas.

Em face do exposto, concluo pela viabilidade processual, pela consistência no mérito e pela indiscutível relevância jurídica e social da ADI sugerida, razão pela qual acolho a proposição em análise, recomendando o ajuizamento da medida por este Conselho.

É como voto.

Brasília, 11 de março de 2013.

LUIZ CLÁUDIO ALLEMAND
Conselheiro Federal pelo Espírito Santo