

## **DEDUÇÃO DAS DESPESAS COM EDUCAÇÃO NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO RENDA DE PESSOAS FÍSICAS.**

Carlos Alberto de Souza Passos<sup>1</sup>  
Newton José Araújo Júnior<sup>2</sup>

**RESUMO:** Pretendeu-se nesta abordagem sumária apresentar, pelo método indutivo, pontos relevantes da discutida inconstitucionalidade do limite das despesas com educação utilizada para reduzir a base de cálculo do imposto de renda, sob o aspecto do Princípio Tributário da Capacidade Contributiva e sua implicação na Justiça Social e Fiscal.

**PALAVRAS CHAVES:** Capacidade Contributiva. Direito Tributário. Imposto de Renda.

### **INTRODUÇÃO**

Vivemos em um Estado Democrático de Direito segundo preceitos de nossa Constituição, onde o Poder é exercido em nome do povo e em seu favor, entretanto este dogma constitucional vive sendo contrariado de sorte que o exercício da democracia no Brasil tem sido uma guerra sem fim, onde a arma principal tem sido a interpretação da Constituição.

Atualmente, em um dos vários fronts desta “guerra”, ocorre a batalha entre o Estado e a população contribuinte do Imposto de Renda das pessoas físicas.

O Estado é o detentor do poder emanado do povo, e por isso deve buscar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, que estão elencados nos incisos do artigo 3º da Constituição Federal.

Logo para efetivação destes objetivos é preciso arrecadar tributos na forma que a constituição determinar.

---

<sup>1</sup> Discente do 10º termo A do Curso de Direito do Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente, possui Graduação no Curso de Bacharel em Contabilidade da “Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas de Presidente Prudente, mantida pela Instituição Toledo de Ensino de Presidente Prudente”. [cjpassos@ig.com.br](mailto:cjpassos@ig.com.br)

<sup>2</sup> Discente do 10º termo A do Curso de Direito do Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. [Newton.jose.araujo@gmail.com](mailto:Newton.jose.araujo@gmail.com)

## AS REGRAS DO IMPOSTO DE RENDA

O artigo 145 da Constituição Federal faculta ao Estado instituir tributos e a lei 5.172/1966 instituiu normas gerais de tributação, de forma a impor a sua obrigatoriedade aos contribuintes, já que “consiste a obrigação tributária no poder que o Estado tem de exigir do contribuinte uma prestação positiva ou negativa, de acordo com a previsão da lei” (MARTINS, 2009, p. 144).

A obrigação tributária é “ex lege”, é imposição de lei, independe da vontade do Estado ou do contribuinte, pois ela tem natureza pública e o Estado se vincula ao que a lei determina.

Dentre os tributos previstos pela constituição estão os impostos que não estão vinculados a uma atividade estatal em favor do contribuinte, como ensina Alexandre de Moraes (2007, p. 832):

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 beneficiar a população em geral.

Mesmo sendo desvinculado de uma atividade específica do Estado em relação ao contribuinte, o imposto deve retornar para o povo de forma a atender o que dispõem o artigo 3º da Constituição Federal.

O “Imposto de renda e proventos de qualquer natureza” está relacionado no artigo 153 da Constituição Federal, entre os de competência da União, para instituir, assim se trata de um tributo federal. A União também é sujeito ativo do imposto de renda, já que ela tem a função administrativa de arrecadar o tributo, com leciona Yoshiaki Ichihara (2001, p. 215).

Os sujeitos passivos do Imposto de Renda são pessoas físicas ou jurídicas como detalha Hugo de Brito Machado (2009, p. 325):

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

Segundo Zelmo Denari (2008, p. 187), o fato gerador pode ser definido como “um evento de conteúdo econômico, previamente descrito e tipificado na lei tributária, cuja a correta realização determina o nascimento da obrigação de pagar tributo”.

O fato gerador do Imposto de Renda está previsto no artigo 43 do Código Tributário Nacional:

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 entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Seja por meio do recebimento efetivo de renda ou da aquisição de direito sobre títulos de crédito, ocorrendo o aumento do patrimônio, estes serão passíveis de imposto de renda.

A incidência do imposto de renda é anual, muito embora os rendimentos do salário, por exemplo, sejam mensais.

A base de cálculo depende do sujeito passivo. Se o sujeito é uma pessoa jurídica a base de cálculo será o lucro auferido na exploração de sua atividade. Se o sujeito for uma pessoa física a base de cálculo será o rendimento.

Tratando especificamente do Imposto de Renda da Pessoa física, que é o foco do presente trabalho, a alíquota aplicada é disposta em uma tabela progressiva, que a diferencia de acordo com o valor do rendimento obtido. A lei 11.482 de 31 de maio de 2007 vem reiteradamente sendo alterada ora por lei ora por medida provisória. Recentemente a Lei 11.482/2007 foi alterada no seu artigo 1º pela medida provisória 670 de 2015, que definiu a tabela progressiva mensal vigente deste de março de 2015, isso ocorre em função da necessidade de se atualizar o valor da tabela em relação à economia.

O imposto de renda é anual, mas a tabela de imposto de renda procura apurar o imposto decorrente dos rendimentos auferidos mensalmente, definindo o valor do tributo a ser recolhido no mês subsequente ao do fato gerador. Isto decorre do lançamento por homologação, que consiste na hipótese em que a lei tributária

determine ao sujeito passivo que antecipe o pagamento do imposto, sem prévio exame do credor. (AMARO, 2003, p. 353)

No início de cada ano o contribuinte enquadrado nos limites de renda e outras condições impostas por lei é obrigado a efetuar a declaração de imposto de renda pessoa física relativa aos rendimentos auferidos no ano anterior.

A partir da tabela anual do imposto de renda se apura o valor do imposto de renda anual e em seguida compensa-o com o imposto já recolhido em função da aplicação da tabela de imposto de renda mensal, nos termos do artigo 1º da lei 11.482/2007.

Através de simples conta aritmética se apura se o contribuinte ainda deve recolher imposto complementar ou se tem o direito à restituição do imposto recolhido a maior.

O artigo 81 do Decreto 3000/1999 prevê a possibilidade de redução da base de cálculo do imposto de renda anual, apurado na declaração, do valor de despesas com a educação:

Art. 81. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de um mil e setecentos reais (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "b").

§ 1º O limite previsto neste artigo corresponderá ao valor de um mil e setecentos reais, multiplicado pelo número de pessoas com quem foram efetivamente realizadas as despesas, vedada a transferência do excesso individual para outra pessoa (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, inciso II, alínea "b").

§ 2º Não serão dedutíveis as despesas com educação de menor pobre que o contribuinte apenas eduque (Lei nº 9.250, de 1995, art. 35, inciso IV).

§ 3º As despesas de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial ou de acordo homologado judicialmente, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo, observados os limites previstos neste artigo (Lei nº 9.250, de 1995, art. 8º, § 3º).

§ 4º Poderão ser deduzidos como despesa com educação os pagamentos efetuados a creches (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 7º).

Desta forma o valor acumulado no ano a título de base de cálculo poderá ser deduzido do valor de instrução do contribuinte e de seus dependentes, fazendo com que o valor pago durante o ano a título de imposto possa ser reduzido, o que ocasiona a restituição.

Além dos gastos com educação o artigo 80 do Regulamento do Imposto de Renda permite a dedução da totalidade de gastos com despesas médicas do contribuinte e seus dependentes.

## **INCONSTITUCIONALIDADE DO LIMITE DE DEDUÇÃO**

Aqui se põem o problema. O limite determinado pela lei para a dedução das despesas com instrução é inconstitucional, porque fere o princípio tributário da capacidade contributiva, que está consagrada no artigo 145, §1º, da Constituição Federal:

Art. 145. [...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva se aplica, não só, mas especialmente aos impostos. Ele está intimamente ligado ao princípio da igualdade, de tal sorte que constitui eficaz mecanismo para se alcançar a Justiça Fiscal (CARRAZZA, 2010, p. 94).

O princípio da capacidade contributiva tem aspecto subjetivo quando considerado os impostos de caráter pessoal, como é o imposto de renda, assim diz Roque Antônio Carrazza (2010, p. 99):

II - Importante destacar, ainda, que o legislador deve, enquanto descreve a norma jurídica instituidora dos impostos de caráter pessoal (v.g., do imposto sobre a renda), não só escolher fatos que exibam conteúdo econômico (capacidade contributiva objetiva), como atender às desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes. Noutras palavras, a norma jurídica tributária deve trazer em seu bojo elementos suficientes para que, no momento da aplicação ao caso concreto, as especificidades econômicas de cada contribuinte, isoladamente considerado, sejam levadas em conta (capacidade contributiva subjetiva). A própria Constituição Federal sinaliza neste sentido quando manda dispensar tratamento privilegiado às cooperativas (art. 146, III, "c", da CF), às microempresas e empresas de pequeno porte (art. 146, III, "d", da CF) etc.

Desta forma, o legislador deve levar em conta a capacidade contributiva subjetiva ao instituir imposto de caráter pessoal, a fim de atender às desigualdades inerentes aos diferentes contribuintes.

Este entendimento se afina aos que entendem que a norma do artigo 145, §1º da Constituição Federal é uma norma jurídica de eficácia contida, e não limitada, como leciona Alfredo Augusto Becker (2007, p. 518):

Regra jurídica que vincula o legislador ordinário, obrigando-o a escolher para a composição da hipótese de incidência das regras jurídicas tributárias, fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável. A desobediência pelo legislador ordinário desta regra jurídica constitucional provoca a inconstitucionalidade da lei tributária. A regra de conduta, juridicizada pela regra constitucional em foco, também se dirige ao juiz.

Desta forma o princípio da capacidade contributiva deve vincular o legislador ordinário e o judiciário, ou seja, ele gera para o legislador e para o magistrado a obrigação de respeitá-lo e aplicá-lo, sob pena da norma ou decisão confrontante serem declaradas inconstitucionais.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva no que diz respeito ao limite de dedução das despesas com instrução na base de cálculo do imposto de renda pessoa física anual, leva em consideração que a educação é um direito social, previsto na constituição e definido como meta para o Estado, já que arrecada para isso.

É obrigação do Estado garantir a educação e o faz disponibilizando a educação feita pelas escolas, no sentido amplo (pré-escolas, escola de ensino fundamental, médio, universidades e cursos profissionalizantes), públicas. Entretanto alguns optam por pagar escolas particulares, fazendo desta forma o papel que a constituição determinou ao Estado.

Logo, para realizar a justiça fiscal, seria necessário que o valor pago pelo contribuinte a título de despesas com educação fosse pelo menos deduzido da base de cálculo do imposto de renda, para que este valor não fosse objeto de apuração de imposto, haja vista, a educação é obrigação do Estado, a exemplo do que ocorre com as despesas médicas, previstas no artigo 80 do decreto 3000/1999, que são deduzidas integralmente da base de cálculo do imposto de renda, o que implica na realização de justiça social também.

Neste sentido, posiciona-se Roque Antônio Carrazza (2010, p. 129):

Com efeito, se todos têm o direito constitucional subjetivo à educação e à moradia e se, para usufruí-lo, uma dada pessoa vê-se compelida a, respectivamente, pagar uma escola particular e locar um imóvel urbano, 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 IR, que, por óbvio, não se sobrepõe à Constituição. Nem se diga que esta é uma norma meramente programática, já que, nos dias atuais, a moderna Ciência do Direito ensina que todo dispositivo constitucional encerra norma de observância obrigatória, tornando, pois, inconstitucionais as leis, decretos, portarias, atos administrativos etc. que com ele se ponham em contraste.

Assim limitar a dedução das despesas com educação na base de cálculo do imposto de renda da pessoa física significa impedir que se alcance a igualdade fiscal e a igualdade social.

Impede a igualdade fiscal, pois a capacidade contributiva é um princípio que decorre da igualdade e que visa atingir, portanto, a Justiça Fiscal (CARRAZZA, 2010, p. 94).

Impede a igualdade social, pois coíbe a efetivação dos direitos sociais, cujo objetivo é justamente atingir essa igualdade (SILVA, 2009, p. 286).

Hugo de Brito Machado (2007, p. 261) no mesmo sentido:

A conta da educação, porém, há de ser compartilhada com toda a sociedade e a melhor forma de fazê-lo, além da oferta de escola pública gratuita que a final é paga pelos contribuintes em geral, é, sem dúvida, admitir-se a dedução integral, sem limites, dos gastos com a educação.

## **CONCLUSÃO**

Conclui-se que se o Estado Democrático de Direito é pressuposto de uma ordem jurídica, que apresenta em seu ápice Normas Constitucionais e estas devem ser obedecidas pelo legislador infraconstitucional e vincular o judiciário, a ponto de se afirmar que a limitação das despesas com educação na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas é inconstitucional e deve se excluído do ordenamento jurídico, pois caso contrário o próprio Estado seria ilegítimo já que os princípios são uns dos pedestais da Constituição e desrespeita-los e torna-la questionável, e o poder tributário do Estado decorre da Constituição.

## REFERÊNCIAS:

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

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

\_\_\_\_\_. **Lei 9.250 de 26 de dezembro de 1995**, Dispõe sobre as sociedades por ações. Vade Mecum Acadêmico de Direito Rideel, Organizadora Anne Joyce Angher, 18. ed. São Paulo: Rideel, 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei 5.172 de 25 de outubro de 1996**, Dispõe sobre os Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e

Municípios. Vade Mecum Acadêmico de Direito Rideel, Organizadora Anne Joyce Angher, 18. ed. São Paulo: Rideel, 2014.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm)>. Acesso em 29/03/2015.

\_\_\_\_\_. **Lei 11.482 de 31 de maio de 2007**, Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física; dispõe sobre a redução a 0 (zero) da alíquota da CPMF nas hipóteses que menciona; altera as Leis nos 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 11.128, de 28 de junho de 2005, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 10.260, de 12 de julho de 2001, 6.194, de 19 de dezembro de 1974, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 9.432, de 8 de janeiro de 1997, 5.917, de 10 de setembro de 1973, 8.402, de 8 de janeiro de 1992, 6.094, de 30 de agosto de 1974, 8.884, de 11 de junho de 1994, 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.706, de 14 de setembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nos 11.119, de 25 de maio de 2005, 11.311, de 13 de junho de 2006, 11.196, de 21 de novembro de 2005, e do Decreto-Lei no 2.433, de 19 de maio de 1988; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11482.htm)>. Acesso em 29/03/2015.

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória 670 de 10 de março de 2015**, Altera a Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física; a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988; e a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv670.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv670.htm)>. Acesso em 29/03/2015.

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

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**: atualizado de acordo com as emendas constitucionais nº 3, de 17-3-93, 10, de 4-3-96, 12, de 15-8-96, 17, de 22-11-97, 21, de 18-3-99, de 13-9-00. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MACHADO, Hugo Brito. **Comentário ao código tributário nacional**. V. 1. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

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

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 32. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.