

## A (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA LIMITAÇÃO DA DEDUTIBILIDADE DOS GASTOS COM EDUCAÇÃO NO IRPF

Laís Baptista Toledo DURAN<sup>1</sup>

**RESUMO:** O presente artigo visou abordar a incidência do imposto de renda de pessoa física sobre o direito fundamental à educação. Fez-se uma rápida análise sobre o conceito de renda a luz da Constituição Federal e sob o Código Tributário Nacional. Posteriormente analisaram-se os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, bem como direito fundamental à educação, para posteriormente analisar a (in) constitucionalidade da limitação da dedutibilidade dos gastos com educação.

**Palavra-Chave:** Imposto de Renda. Educação. Constituição Federal. Código Tributário Nacional. Princípios.

### 1 INTRODUÇÃO

A questão que se pretende analisar neste artigo concerne no reconhecimento, ou não, da dedução integral dos gastos com a educação da base de cálculo do Imposto de Renda, mediante o afastamento do limite anual individual, do contribuinte e de seus dependentes, previsto na alínea “b” do inciso II do art. 8º da Lei 9.250/95.

Em um primeiro momento analisa-se o conceito de renda, previsto no art. 153, III da CF, e nos arts. 43 a 45 do CTN. Pretende-se traçar a natureza jurídica das despesas com educação, verificando-se se ao legislador ordinário era permitido limitar a dedução de tais despesas, em razão do conceito constitucional de renda.

Posteriormente, considerando as deduções como técnicas de aferição da possibilidade econômica de pagar tributos, investiga-se se a limitação quantitativamente da dedução de despesas educacionais ofende os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

---

<sup>1</sup> Discente do 5º ano do curso de Direito do Centro Universitário “Antônio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente. laisbtoledoduran@hotmail.com

Isto posto, analisar-se-á o dever imposto ao Poder Público de promover e incentivar a educação, já que a Magna Carta assegura a todos o direito à educação, direito social fundamental que tem por objetivo o pleno desenvolvimento da pessoa.

Uma vez concluída tais etapas, verificar-se-á a (in) constitucionalidade da dedução dos gastos com a educação no imposto de renda da pessoa física.

## **2 CONCEITO DE RENDA**

A competência tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios foi delimitada pela Constituição Federal. O legislador constituinte ao delimitar os limites evita a existência de conflitos entre os entes contributivos.

Diante disso, a competência sobre o imposto de renda foi instituída no art. 153, III da Constituição Federal à União. Em seu texto originário o artigo traz que compete a União instituir impostos sobre *rendas e proventos de qualquer natureza*.

O constituinte originário ao estipular a competência originária do imposto de renda, não trouxe um conceito na lei do significado de rendas e proventos.

As rendas e proventos são acréscimos patrimoniais adquiridos pelo contribuinte por um longo período de tempo.

Tendo em vista isso, o Código Tributário Nacional, disciplinou sobre o imposto de renda e proventos de qualquer natureza no artigo 43:

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. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Da leitura do artigo, é possível concluir que ao definir o conceito de imposto de renda, o Código Tributário Nacional não divergiu dos preceitos da Constituição Federal.

Quanto ao conceito de renda, Hugo de Brito Machado (2008, pp. 314 -315,) apud Eduardo Sabbag (2014, p. 1181) ensina:

“Na expressão do Código, renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...) Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. (...) Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento no valor líquido deste. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo. (...) A renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda, mas esta não ser disponível para seu titular. O fato gerador do imposto de que se cuida não é a renda, mas a aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza. Assim, não basta, para ser devedor desse imposto, auferir renda ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos”.

Diante disso, é possível asseverar que o Código Tributário e a Constituição partilham do mesmo conceito renda. Uma vez que o Código veio detalhar os conceitos trazidos pela Magna Carta.

### **3 DOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA ISONOMIA**

O princípio da capacidade contributiva traduz-se pela previsão de graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte no art. 145, §1º, da CF.

O Estado deve exigir a contribuição das pessoas para as despesas públicas de acordo com sua capacidade, ou seja, conforme a aptidão concreta de

cada indivíduo tolerar a tributação, sem implicar em confisco para ninguém e preservando-se o mínimo vital.

A vedação à dedução do valor integral das despesas com educação ofende o princípio da capacidade contributiva, pois as deduções são técnicas de aferição da possibilidade econômica de pagar tributos sob o aspecto subjetivo, levando-se em conta não só os rendimentos brutos, mas também os gastos necessários para a sua educação e a de seus dependentes.

Por outro lado, o princípio da isonomia exige que a lei não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação equivalente e discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação equivalente.

Sob a ótica do princípio da igualdade, pode-se dizer que o fator de discriminação (valor acima do limite quantitativo imposto) não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de tratamento jurídico dispensado (quem gasta abaixo do teto tem direito a deduzir a totalidade das despesas educacionais e quem gasta acima do teto não tem o direito de deduzir os gastos educacionais que o ultrapassem).

O vínculo da correlação entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles deve ter pertinência em função dos interesses constitucionalmente protegidos, no caso, o direito fundamental à educação.

Em vista disso, as despesas educacionais não devem ter teto que as limite, sob pena de afrontar o princípio da capacidade contributiva (CF, 145, §1º), bem como o princípio da isonomia (CF, arts. 5º, *caput*, e 150, II), na medida em que a dedução de despesas educacionais decorre do direito fundamental à educação, interesse constitucionalmente protegido.

#### **4 O DIREITO FUNDAMENTAL À EDUCAÇÃO**

A Constituição Federal preconiza que a educação, por meio da qual o cidadão adquire a capacidade de interferir na comunidade em que vive, é um direito social de todos, um dever do Estado e da família, que será promovida com vistas “ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho” (CF, art. 6º e 205).

Em se tratando de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios proporcionar os meios de acesso à educação (CF, art. 23, V), deverão organizar em regime de colaboração os sistemas de ensino (CF, art. 211), diante da impossibilidade de o Estado garantir a toda a efetiva prestação de ensino público em estabelecimentos oficiais, permitiu-se a exploração pela iniciativa privada (CF, art. 209).

Assim, ao lado da prestação do ensino gratuito – direito fundamental do homem nos termos do art. 26 da Declaração Universal dos Direitos Humanos, subscrita pelo Brasil - preferencialmente pelo Estado (CF, art. 208), que recebe os recursos públicos (CF, art. 213), concedeu a Constituição com a exploração do ensino, em todos os níveis e modalidades, pela iniciativa privada, com as limitações de cumprir as normas gerais da educação nacional e de sujeição à autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público (CF, art. 209), de forma que a educação, neste caso, será prestada mediante o pagamento de mensalidades e demais despesas legítimas.

Com a finalidade de promover e efetivar o direito à educação, a lei 9.250/95 previu em seu art. 8º, II, “b”, norma que permite a dedução dos gastos educacionais da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física. Por meio dessa técnica, compensam-se aqueles que se utilizam da rede de ensino privado e, conseqüentemente, deixam de sobrecarregar o ensino público, desonerando-o e propiciando à Administração melhor alocação de recursos.

Entretanto, a estipulação arbitrária de limite anual individual, impedindo a dedução do valor real, efetivamente empregado na educação, contraria tal finalidade e atribui efeitos jurídicos distintos à mesma despesa realizada pelo contribuinte.

Insta salientar que o direito social à educação, elemento imprescindível ao pleno desenvolvimento da pessoa, ao exercício da cidadania e à livre determinação do indivíduo, guarda estreita relação com os primados basilares da República Federativa e do Estado Democrático de Direito, especialmente como o princípio da dignidade humana, funcionando com verdadeiro pressuposto para a concretização dos demais direitos fundamentais.

Inserir-se o direito à educação na categoria dos direitos de segunda geração, cuja concretização, exige, via de regra, uma atuação positiva do Estado. Entretanto, se o Estado não disponibilizar ensino gratuito a toda a população mediante prestações positivas, tem o dever, ao menos, de fomentar e facilitar o acesso à

educação, deixando de atingir, via tributação, a esfera patrimonial dos cidadãos empenhada para efetivar e concretizar esse direito.

Com efeito, a proteção e a concretização do direito social à educação pode-se dar por meio de um não fazer estatal, especialmente pela não vedação à dedução integral de despesas educacionais da base de cálculo do Imposto de Renda, conferindo maior efetividade ao direito à educação, em contexto de extrafiscalidade.

## 5 DEDUÇÃO DAS DESPESAS COM A EDUCAÇÃO NO IMPOSTO DE RENDA

Para que a constitucionalidade da norma seja questionada, faz-se necessária uma análise da regra de incidência do tributo, prevista no artigo 153, III da CF, que dispõe competir à União “instituir impostos sobre: (...) III – renda e proventos de qualquer natureza”.

Por outro lado, o Código Tributário Nacional traz o artigo 43, incisos I e II, outros critérios à regra de incidência, conceituando renda como a aquisição da disponibilidade de acréscimo patrimonial, produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos ou de qualquer outra causa.

O critério quantitativo da regra previsto no artigo 44 do mesmo diploma, estabelece que a base de cálculo do imposto é o “montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

Este montante deve ser obtido a partir da diferença entre os rendimentos recebidos e as deduções previstas no inciso II do art. 8º da lei 9.250/95, que fixa o limite pecuniário, individual e anual, do contribuinte e de seus dependentes, para a dedução dos pagamentos de despesas com instrução.

Portanto, a renda, o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, assim como os demais proventos, devem representar um efetivo aumento patrimonial.

Da associação do conceito de renda com a ideia de acréscimo patrimonial, o legislador infraconstitucional somente pode fazer incidir o imposto de renda sobre os **acréscimos patrimoniais** do contribuinte.

Haja vista que as despesas relacionadas à educação constituem decréscimos patrimoniais (efetiva perda econômica), qualquer dispositivo que vede ao contribuinte a dedução de qualquer importância que exceda o limite legal autorizado corrompe o conceito constitucional de renda.

A alínea “b”, do inciso II, do art. 8º, da Lei 9250/90, ao estipular limitação quantitativa à dedução com despesas relacionadas à educação, é inconstitucional por contrariar o conceito de renda.

Assim, ofende também o princípio da capacidade contributiva, porque as deduções avaliam a possibilidade de pagar tributos, levando-se em conta não só os rendimentos brutos, mas também os gastos essenciais para a sua educação e a de seus dependentes.

Esta capacidade de suportar a carga tributária do contribuinte que teve despesas com educação acima do limite previsto por lei torna-se relativa em relação a outro que tenha aferido a mesma renda, com tais despesas dentro do teto, violando-se o princípio da isonomia.

Diante disso, a Justiça Federal reconheceu o direito da Associação dos Procuradores do Estado de São Paulo (Apesp) e de seus filiados à dedução integral das despesas com educação própria e de seus dependentes na declaração de ajuste anual do Imposto de Renda, compreendendo gastos com educação infantil, ensino fundamental, médio e superior, cursos de graduação e pós-graduação e ensino técnico. A decisão é do juiz federal Heraldo Garcia Vitta, da 21.<sup>a</sup> Vara Federal Cível de São Paulo<sup>2</sup>.

Segundo a Associação dos Procuradores do Estado de São Paulo, é inconstitucional o trecho da Lei 9250/95 (artigo 8.º, inciso II, alínea b) que estabelece um limite de dedução das despesas com educação, quando da apuração do imposto de renda, pois entende "ser dever do Estado prover educação e, por este não atuar suficientemente, tal limite não deve existir".

Para o magistrado federal tal distinção não se justifica, uma vez que tanto o direito à saúde quanto à educação "foram erigidos à condição de direitos

---

<sup>2</sup> Processo n.º 0021916-79.2015.403.6100

fundamentais, de eficácia plena, sem prevalência de um sobre o outro, não havendo norma que limite a eficácia plena de direito social".

Heraldo Vitta acrescenta que, ao agir dessa maneira, "o legislador incorre em evidente afronta aos princípios basilares da Carta Constitucional, máxime o da dignidade da pessoa humana, conferindo prevalência à arrecadação fiscal em detrimento ao pleno desenvolvimento do cidadão".

Para o magistrado, o texto da Constituição Federal impõe ao legislador que a dedução das despesas com educação deve ser integral, do contrário, estaria tributando-se "renda que não é renda na acepção constitucional, pois os gastos com educação são, como o próprio nome diz, 'gastos' que não configuram aquisição de acréscimo patrimonial, fato gerador do imposto de renda, mas sim um decréscimo patrimonial".

Destarte, quer sob a ótica constitucional, levando-se em conta a igualdade dos direitos sociais (saúde e educação), a necessidade de se garantir o pleno desenvolvimento do cidadão e o respeito à sua dignidade, quer sob o prisma tributário, considerando a necessidade de observar o princípio da capacidade contributiva, a limitação às deduções com educação devem ser afastadas, por serem inconstitucional.

## **6 CONCLUSÃO**

A Constituição Federal estabelece que a educação é um direito social de todos, e um dever do Estado e da família, e será promovida com vistas "*ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho*".

Contudo, em razão da impossibilidade de o Estado garantir a todos a efetiva prestação de ensino público em estabelecimentos oficiais, admitiu-se a exploração pela iniciativa privada.

Portanto, além do ensino gratuito custeado por recursos públicos, existe também a exploração do ensino por meio da iniciativa privada, de modo que a educação, neste caso, será prestada mediante o pagamento de mensalidades.

Ocorre que, a lei 9.250/95, ao prever em seu artigo 8º, II, “b”, limitação de limite anual individual, impedindo a dedução do valor efetivamente empregado na educação, acabou por violar os princípios constitucionais.

Em razão disso há inconstitucionalidade da norma. Isso porque, consoante já demonstrado, tal limitação não se adequa ao conceito de renda previsto no artigo 153, II, da Constituição Federal, uma vez que referidas despesas se traduzem em uma perda de disponibilidade econômica e jurídica.

Além disso, a fixação de um limite para a dedução com os gastos com educação ofende os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, na medida em que a técnica da dedução das despesas para a avaliação da base de cálculo do IR não se adequa aos conceitos previstos pelos princípios.

Sempre que o contribuinte ficar obrigado a custear as despesas com educação está fazendo às vezes do Estado, que tem o dever de prestar e fazer valer os direitos sociais e, portanto, deveria ser admitida a dedução integral não apenas dos gastos com educação.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, Sylvio César **A inconstitucionalidade da limitação à dedução dos gastos com educação para fins de Imposto de Renda.** Disponível em: <<https://jota.info/artigos/inconstitucionalidade-da-limitacao-deducao-dos-gastos-com-educacao-para-fins-de-imposto-de-renda-29042016>>. Acesso em: 05 de março de 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 26ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

\_\_\_\_\_, **Limite para dedução no IR de despesa com educação é inconstitucional, decide juiz.** Disponível em: <[http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2017/01/17/internas\\_economia,840215/limite-para-deducao-no-ir-de-despesa-com-educacao-e-inconstitucional.shtml](http://www.em.com.br/app/noticia/economia/2017/01/17/internas_economia,840215/limite-para-deducao-no-ir-de-despesa-com-educacao-e-inconstitucional.shtml)>. Acesso em: 28 de janeiro de 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

SHINTATE, Maria Lúcia Inouye. **A inconstitucionalidade da limitação à dedução de despesas com educação da base de cálculo do Imposto de Renda.** Disponível em: <[http://ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=13788](http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13788)> Acesso: 04 de março de 2017.