

COMENTÁRIOS À POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO INTEGRAL DE GASTOS COM EDUCAÇÃO NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO SOBRE A RENDA PESSOA FÍSICA

COMMENTS ON THE POSSIBILITY OF FULL DEDUCTION OF EDUCATION EXPENDITURES IN THE STATEMENT OF INCOME TAX

Eduardo Muxfeldt Bazzanella¹
Advogado

RESUMO: O presente trabalho tem como objetivo analisar a decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região no tocante à possibilidade de dedução integral de gastos com educação na declaração de imposto de renda pessoa física, declarando inconstitucional a expressão “até o limite individual de R\$ 1.700,00” contida no art. 8º, II, *b*, da Lei nº 9.250/1995. A partir da análise da aplicabilidade imediata das normas de direitos fundamentais contidas na Constituição Federal e do princípio da máxima efetividade apontada por Canotilho, discorre-se sobre a dupla dimensão dos direitos sociais e as suas perspectivas subjetiva e objetiva. Não desconsiderando a limitação econômica dos direitos a prestações

sociais, sustenta-se que o direito social à educação apresenta normas plenamente eficazes e imediatamente aplicáveis a sua concretização, vinculado à Declaração Universal dos Direitos Humanos e ao Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais – PIDESC. O conceito de renda para efeitos de tributação não pode abarcar os gastos com educação – dever do Estado –, que, na sua impossibilidade de desempenho público satisfatório, permite a exploração da atividade pela iniciativa privada, onde o pagamento de mensalidades, se não deduzido, restringe ainda mais o acesso à educação, contrariando o comando constitucional.

PALAVRAS-CHAVE: Direitos sociais; dedução integral; gastos; educação.

¹ Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Mestrando da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC, na área de Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado.

ABSTRACT: *This study aims to analyze the decision of the Federal Regional Court of the 3rd Region regarding the possibility of full itemized deduction on education in the declaration of personal income tax, declaring unconstitutional the phrase “to the individual limit of R\$ 1.700,00” contained in article 8, II, b, of Law nº 9.250/1995. From the analysis of the immediate applicability of the rules of fundamental rights contained in the Constitution and the principle of maximum effectiveness pointed by Canotilho it talks about the double dimension of social rights and their subjective and objective perspectives. Without ignoring the economic limitation of rights to social benefits is argued that the social right to education presents fully effective and immediately applicable to their achievement standards, linked to the Universal Declaration of Human Rights and the International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights – ICESCR. The concept of income for tax purposes cannot embrace education spending – state duty – which in its impossibility of satisfying public performance, allows exploration activity by the private sector, where the payment of monthly fees, if not even less restricted more access to education, contradicting the Constitutional command.*

KEYWORDS: *Social rights; itemized deduction; expenditure; education.*

SUMÁRIO: Introdução; Direito à educação e dedução de gastos; Conclusão; Referências.

SUMMARY: *Introduction; Right to education and spend deduction; Conclusion; References.*

INTRODUÇÃO

O caso em análise trata da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP, julgada pelo Órgão Pleno do Tribunal Regional Federal da 3ª Região em 28 de março de 2002, em sede de apelação em mandado de segurança, cuja ação visa a garantir o direito à dedução integral dos gastos com educação na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física do ano-base de 2001.

O impetrante ingressou com mandado de segurança questionando as limitações impostas pelos arts. 8º, II, *b*, da Lei nº 9.250/1995²; art. 1º,

² “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 a tributação definitiva.
II – das deduções relativas:
[...]
b) a 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 individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais);
[...].”

caput, da Instrução Normativa nº 65/1996 e o art. 81, *caput* e § 1º, do Decreto nº 3.000/1999³, fundamentando que as normas conflitavam com os arts. 43 e 44 do Código Tributário Nacional e violavam os arts. 6º, 23, V, 145, § 1º, 153, III, e 205 da Constituição Federal.

No juízo de primeiro grau houve a denegação da segurança, sendo que no Tribunal foi suscitada a arguição de inconstitucionalidade a fim de aferir a conformidade do dispositivo que impõe valor limite a ser dedutível da base de cálculo do imposto de renda.

O Plenário do Tribunal Federal da 3ª Região, por maioria, declarou a inconstitucionalidade da expressão “até o limite anual individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais)” contida no art. 8º, II, *b*, da Lei nº 9.250/1995. Quanto ao mérito da questão, a Desembargadora Relatora Mairan Maia fixou premissa de que o direito à educação foi alçado à categoria de direito social fundamental pela Constituição Federal de 1988, consoante o art. 6º da Carta da República, contando, ainda, com o reforço do compromisso do constituinte pelo art. 7º, IV, sendo que o art. 23, V, define a “competência comum da União, Estados, Distrito Federal e Municípios proporcionar os meios de acesso à cultura, educação e à ciência”. Reforça, ainda, que o art. 205 da CF direciona ao Estado, à família e à sociedade a garantia da educação, cidadania e qualificação para o trabalho, bem como o art. 208 da Carta Magna, consigna a obrigatoriedade e a gratuidade do ensino fundamental e médio em estabelecimentos oficiais; norma essa derivativa do art. 26 da Declaração Universal dos Direitos Humanos, subscrita pelo país e que elenca, entre outras prioridades, a educação gratuita ao ensino elementar fundamental.

Ressalta que, apesar de a educação ser direito de todos e dever do Estado, diante da dificuldade de garantir a todos a efetiva prestação do ensino gratuito em estabelecimentos, permitiu-se a exploração da atividade pela iniciativa privada, atendidos os requisitos do art. 209 da Constituição Federal. Obviamente, para frequentar as instituições particulares, há que se submeter a contraprestação pelos serviços educacionais por meio do pagamento das mensalidades e demais despesas inerentes ao ensino. Por outro lado, a legislação possibilita aqueles que utilizam a rede privada de ensino a dedução das despesas realizadas por meio da técnica de abatimento dos gastos com educação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física.

³ Tanto a instrução normativa quanto o decreto de certa forma reproduzem a norma anteriormente referida.

Nos termos do voto da Relatora, embora permitido o abatimento das despesas, a legislação infraconstitucional determina um limite para essa finalidade desprovido de qualquer justificativa lógica, econômica ou jurídica, sem considerar a essencialidade da atividade educacional, tampouco o efetivo custo quando transferido ao particular. Nessa esteira, sustenta que os arts. 205 e 208 da Constituição prescrevem o dever jurídico do Estado de ofertar educação como categoria de direito público subjetivo dos cidadãos, tal qual estabelecido pelo constituinte originário no tocante à saúde, exigindo mecanismos para a sua efetiva concretização.

Quanto a uma eventual vocação programática dos preceitos constitucionais quanto à educação, invoca a Relatora o art. 5º, § 1º, da Constituição Federal, que dispõe sobre a aplicação imediata das normas definidoras dos direitos e das garantias fundamentais. Ainda, menciona que os direitos sociais, comumente designados de segunda geração, tem, via de regra, atuação positiva do Estado, mas não conflitam com os direitos de outras gerações; pelo contrário, se complementam e interpenetram reciprocamente, sendo que é perceptível que em determinados direitos sociais há a necessidade de uma atuação negativa, um *non facere* estatal. Traz como exemplo o art. 150, VI, c, da CF, que proíbe os entes políticos de instituírem impostos sobre instituições de educação, atendidos requisitos definidos em lei. Dessa forma, a imposição de abatimento de quantias gastas na efetivação do direito à educação produziria um efeito inverso, obstaculizando o exercício desses direitos. Tal política de dedução não se confundiria com benefício concedido pelo Estado aos contribuintes, mas sim medida concretizadora dos objetivos primordiais da Carta Magna, não sendo mera matéria submetida aos critérios de opção política do Congresso Nacional. Nessa toada, não se sujeitaria aos arbítrios do legislador, ou aos critérios de conveniência e oportunidade do Executivo, pois caberia apenas ampliar o seu alcance, jamais reduzi-lo ou suprimi-lo.

Convoca Canotilho para destacar a influência do princípio da máxima efetividade da Constituição, para que seja dado o sentido de maior eficácia na interpretação da norma constitucional. Nesse sentido, a limitação de valores para a dedução dos gastos com educação por intermédio de norma infraconstitucional obstaculiza o alcance ao direito fundamental social em tela.

No tocante aos conceitos para alcance da norma tributária, considera o termo “proventos de qualquer natureza” como espécie, na qual o vocábulo “renda” constitui gênero, este qual não é apresentado de forma expressa na Constituição Federal. Para tanto, um conceito constitucional implícito na ideia

de *acréscimo patrimonial* está presente no texto constitucional, não sendo possível ao legislador ordinário efetuar uma delimitação do conceito de renda. Nesse contexto, o conceito de renda, ou seja, acréscimo patrimonial, para fins de tributação, deve levar em conta somente aqueles valores remanescentes após as deduções relacionadas às despesas com o atendimento das necessidades básicas da pessoa.

Ainda, reporta o princípio da capacidade contributiva como postulado informador da tributação por meio de impostos que, na sua dimensão objetiva, traduziria uma manifestação de riqueza e na sua dimensão subjetiva referir-se-ia a um sujeito individualmente considerado, concluindo que seria o conceito uma aptidão concreta de cada indivíduo suportar a tributação. Esse princípio seria dotado de aplicabilidade imediata e eficácia plena. Por fim, menciona que a norma impugnada guarda patente contradição, pois, apesar de reconhecer a não tributabilidade das despesas com educação, estabelece ínfimo limite de dedução, restringindo ainda mais o acesso à população de menor poder aquisitivo ao ensino particular, referindo, ainda, que uma norma de mesma razão – a dedução de gastos com saúde – não possui limitação.

Como voto contrário, o Desembargador Baptista Pereira argumentou no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade de fragmento de norma seria uma atuação anômala do Poder Judiciário – tal qual legislador positivo –, usurpando competência de outro Poder. A possibilidade de declaração de fragmento de norma somente poderia ser utilizado quando um único dispositivo pudesse ser decomposto em mais de uma norma, de tal forma que retirar o limite de dedução das despesas com educação seria retirar justamente o núcleo condicionante da norma afeto a progressividade do imposto sobre a renda. Por fim, diz que a norma cuida de efetivar o princípio à progressividade do imposto de renda e que nem todas as despesas foram admitidas pelo legislador como dedutíveis.

DIREITO À EDUCAÇÃO E DEDUÇÃO DE GASTOS

Apesar de o Estado brasileiro possuir uma pesada herança histórica de exploração econômica e exclusão social, ocorreram avanços com relação aos direitos sociais. Todavia, uma deficiência e timidez nos esforços para melhorar os índices sociais ainda são sentidas no País. Os direitos sociais firmados pela Constituição de 1988 deixaram de ser miragens, mas padecem ainda de

insuficiência e falta de efetividade, demandando um Poder Judiciário mais acessível e responsivo às demandas sociais⁴.

No tocante à aplicabilidade imediata das normas de direitos e garantias fundamentais, enfatiza Ingo W. Sarlet que o § 1º do art. 5º da Constituição Federal indica a força jurídica privilegiada no regime jurídico-constitucional dos direitos fundamentais⁵. Tal dispositivo é inaugurado pela Constituição Federal de 1988 e em termos gerais a doutrina e jurisprudência reconhecem o mandamento de imediata aplicabilidade de todas as normas de direitos fundamentais, e não somente os direitos individuais constantes no art. 5º. Ademais, a Carta Magna não estabeleceu distinção expressa entre as dimensões dos direitos fundamentais de liberdade e sociais; diferentemente, por exemplo, do constituinte português. Todavia, apesar de as normas de direitos fundamentais estarem sujeitas ao mesmo regime jurídico, não significa que não sofram dificuldade em produzir efeitos plenos, em razão da necessidade de interposição legislativa infraconstitucional. Podem, dessa forma, estar expostas a eventuais delimitações. Por outro lado, essa dificuldade não impede alguma possibilidade de aplicação, implicando na inconstitucionalidade de normas que contrariem os delineamentos constitucionais. Ainda, a ausência de legislação não pode ser impeditivo à aplicabilidade da norma. Deve, sim, que a Administração atribua uma máxima eficácia e efetividade possível às normas fundamentais⁶.

Nessa esteira, remontando a citação pelo voto condutor do princípio da máxima efetividade da Constituição referenciado por J. J. Gomes Canotilho, na qual atribui à norma constitucional o sentido que maior eficácia lhe dê, cumpre inferir que o princípio se encontra entre os tópicos de interpretação constitucional auxiliares da tarefa interpretativa, cujos pontos devem ser: i) de relevância para a decisão do problema prático; ii) de articulação do direito constitucional formal e material, bem como dos princípios jurídico-funcionais e jurídico-materiais; e iii) com operacionabilidade prática⁷.

⁴ CAMPANTE, Rubens Goyatá. Direitos sociais e Justiça. In: AVRITZER, Leonardo et al. (Org.). *Dimensões políticas da justiça*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013.

⁵ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 327.

⁶ Op. cit., p. 327-329.

⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. 7. reimp. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1223-1224.

Para efeitos de compreensão do caminho traçado pela distinção dos direitos humanos e fundamentais como regra geral, os direitos de cunho econômico, sociais e culturais (ou de segunda dimensão) diferenciam-se dos direitos do indivíduo frente ao Estado (de primeira dimensão), pois, diferentemente destes, que enunciam uma abstenção de atividade do Estado frente ao particular, aqueles – na qual se insere o direito à educação – compreendem uma feição preponderantemente positiva, unida por uma ideia de igualdade material⁸. Ademais, no sistema constitucional brasileiro a qualificação de um direito como fundamental traz uma dupla particularidade: a fundamentalidade formal (atribuição da hierarquia normativa correspondente ao direito fundamental pelo próprio constituinte)⁹ e material (relevância daquele bem jurídico na perspectiva de opções do legislador originário)¹⁰.

Em se tratando de direitos sociais, críticas são tecidas quanto à argumentação de que são meros direitos de segunda ordem, dependentes de uma economia forte ou que os custos sociais superam os recursos orçamentários. A democratização do Estado Liberal pressupõe a necessária realização dos direitos sociais; a alocação dos recursos aos direitos de segunda dimensão decorre de vontade política que se expressa no Estado Democrático de Direito; e a necessidade de fundamentação racional e ética para justificar e legitimar o investimento público, mormente na proteção da dignidade humana, erige à igualdade o critério aferidor da universalidade¹¹. Tadeu Weber salienta que a realização jurídica de um “mínimo existencial” está intrinsecamente ligada à realização de direitos fundamentais sociais, ou seja, a representação da concretização do princípio da dignidade da pessoa humana¹². Nos dizeres de Vicente de Paulo Barreto:

⁸ *Curso de direito constitucional*, p. 272-280.

⁹ Pontua-se os seguintes elementos da fundamentalidade formal: a) gozar de supremacia hierárquica, como ápice do ordenamento jurídico; b) submeter-se aos limites formais e materiais da reforma constitucional; c) ter a sua aplicabilidade direta, vinculando de forma imediata as entidades públicas e, sob ajustes, os atores privados. Cf. SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*, p. 281.

¹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais*. 11. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 76.

¹¹ BARRETO, Vicente de Paula. Reflexões sobre os direitos sociais. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 107-134.

¹² WEBER, Tadeu. *Ética e filosofia do direito: autonomia e dignidade da pessoa humana*. Petrópolis/RJ: Vozes, 2013. p. 205.

Os direitos sociais derivam, em última análise, do princípio constitucional da dignidade da pessoa humana, através de uma linha de eticidade. Assim, constata-se que não há distinção de grau entre os direitos sociais e os direitos individuais, pois ambos são elementos de um bem maior: a dignidade da pessoa humana, que tem duas faces, conectadas, sobretudo, por sua fundamentação ética, universal, comum: a liberdade e a igualdade. É por essa razão que a eliminação das desigualdades continua sendo tarefa irrenunciável – em primeiro lugar, por razões de coerência entre um suposto ideal de igualdade e a própria ideia de democracia; em segundo lugar pela constatação de igual dignidade das pessoas, apesar das desigualdades físicas e psicológicas.¹³

Contudo, é necessário considerar, conforme salientado no acórdão, que os direitos sociais possuem uma dupla dimensão – negativa e positiva –, pois atividades que aparentam ter uma necessidade de inação do Estado, por outro lado, determinam que o mesmo Estado tome posições ativas para que essa “liberdade negativa” seja garantida. Conforme bem enfatizam Victor Abramovich e Christian Curtis:

Em síntese, a estrutura dos direitos civil e políticos pode ser caracterizada como um complexo de obrigações negativas e positivas de parte do Estado: obrigação de abster-se de atuar em certos âmbitos e de realizar uma série de funções, com o efeito de garantir o gozo da autonomia individual e impedir que seja afetada por outros particulares. Dada a coincidência histórica dessa série de funções positivas com a definição do Estado liberal moderno, a caracterização dos direitos civis e políticos tende a “neutralizar” esta atividade estatal e por ênfase nos limites de sua atuação.¹⁴

¹³ Op. cit., p. 131.

¹⁴ ABRAMOVICH, Victor; CURTIS, Christian. *Direitos sociais são exigíveis*. Trad. Luis Carlos Stephanov. Porto Alegre: Dom Quixote, 2011. p. 33.

Há, também, que salientar as perspectivas subjetiva e objetiva dos direitos sociais. Enquanto a primeira diz respeito à possibilidade de eles serem exigíveis em juízo, sob forma de direitos subjetivos, a segunda trata do liame desses direitos com os fins constitucionais a serem concretizados pela sociedade¹⁵.

Sem embargo, aos direitos sociais são conferidos os poderes de aplicação imediata de que trata o § 1º do art. 5º da Carta Magna, ainda que o alcance de cada direito deva ser sopesado com a sua densidade normativa e à luz de outros cânones normativos¹⁶.

Não se deve deixar de levar em consideração que os direitos a prestações sociais possam ter uma limitação econômica, ou reserva do possível, cuja efetivação dependeria de três dimensões: i) real disponibilidade fática de recursos; ii) disponibilidade jurídica de recursos materiais e humanos; e iii) a proporcionalidade da prestação quanto à sua exigibilidade e razoabilidade, no que concerne à perspectiva do titular do direito¹⁷.

Porém, há parâmetros dos direitos sociais que são reconhecidos como necessários a uma vida digna: saúde, habitação e educação significam garantir não só uma sobrevivência física, mas sim o desenvolvimento da personalidade como um todo¹⁸. Dentro da reserva do possível, portanto, caberá ao Judiciário exigir da Administração Pública as razões pelas quais está impossibilitado a promover determinado direito social, bem como quais condutas irá adotar para conseguir cumprir essa exigência no futuro¹⁹.

Justamente, o direito fundamental social à educação está expresso no art. 6º da Constituição Federal, em conjunto com uma gama de direitos sociais, tendo sido detalhado em capítulo próprio, apresentando normas plenamente eficazes e imediatamente aplicáveis à concretização desse direito fundamental.

O constituinte considerou que o acesso ao ensino fundamental é direito público subjetivo, exigível judicialmente se não prestado de forma espontânea. Garantiu à educação uma categoria de serviço público essencial que ao Poder

¹⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. Comentários ao artigo 6º da Constituição Federal. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; STRECK, Lenio L.; _____ (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 541.

¹⁶ Op. cit., p. 543.

¹⁷ Idem, p. 545.

¹⁸ WEBER, Tadeu. Op. cit., p. 208.

¹⁹ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 193.

Público deve alcançar a todos. De outro lado, a preferência pelo ensino público é regra, e a iniciativa privada, embora livre, é secundária e condicionada²⁰. Lembra Marcos Augusto Maliska que a gratuidade de ensino pode ser entendida com um sentido mais amplo, compreendendo a abstenção de pagamento de mensalidade e de quaisquer despesas, como também uma prestação por parte do Estado²¹.

Apesar disso, a educação apresenta graus de desigualdade, de modo que reputamos correta a análise de que o Estado não consegue desempenhar a atividade de educação de forma satisfatória, conforme atestam propriamente os documentos oficiais, indicando uma superioridade latente do ensino privado:

[...] os poucos melhores posicionados na hierarquia socioeconômica estão na escola privada... [...] o grande desafio então é avançar na direção de garanti-lo [formação integral do estudante] como direito igualitário de todos de forma pública, gratuita, laica e com qualidade socialmente referenciada, sob a responsabilidade do estado, o que inclui o seu financiamento [...].²²

Em um plano supranacional, além da vinculação do Brasil com a Declaração Universal dos Direitos Humanos, especificamente citado o compromisso com o direito à instrução (artigo XXVI), o Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais – PIDESC, ratificado no ano de 1992, tratando da realização progressiva de tais direitos, de modo que isso implica no princípio da proibição do retrocesso social²³. Canotilho formula o conceito da proibição de retrocesso como

o núcleo essencial dos direitos sociais já realizado e efectivado através de medidas legislativas (“lei de

²⁰ SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 184-185.

²¹ MALISKA, Marcos Augusto. Comentários ao artigo 207 da Constituição Federal. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; STRECK, Lenio L.; SARLET, Ingo. W. (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1968.

²² BRASIL. Ministério da Educação. Secretaria de Educação Básica. Formação de professores do ensino médio, etapa I, caderno I: ensino médio e formação humana integral, Curitiba: UFPR/Setor de Educação, 2013. p. 32-33.

²³ PIOVESAN, Flávia. Proteção internacional dos direitos econômicos, sociais e culturais. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 247.

segurança social”, “lei do subsídio de desemprego”, “lei do serviço de saúde”) deve considerar-se constitucionalmente garantido, sendo inconstitucionais quaisquer medidas estaduais que, sem a criação de outros esquemas alternativos ou compensatórios, se traduzam, na prática, numa “anulação”, “revogação” ou “aniquilação” pura e simples do núcleo essencial.²⁴

Dessa forma, como concluem Abramovich e Curtis:

Ainda que se possa conceder a existência de limitações à judicialização dos direitos econômicos, sociais e culturais, cabe concluir no sentido exatamente inverso: dada sua complexa estrutura, não existe direito econômico, social ou cultural que não apresente *ao menos alguma* característica ou faceta que permita sua exigibilidade judicial em caso de violação.²⁵

Todavia, é importante sempre ter em mente que não se pode encarar a proibição de retrocesso como uma regra geral de cunho absoluto, sob pena de oferecer uma transmutação das normas infraconstitucionais em direito constitucional, sobretudo quanto à instabilidade e variabilidade da capacidade prestacional do Estado e da sociedade²⁶.

No tocante à imunidade, especialmente prevista pelo legislador constitucional originário do art. 150, VI, *c*, da Constituição, trata-se de uma limitação à capacidade de tributação. Estabelece que a pessoa política não exerça a tributação sobre certos fatos ou situações, para resguardar princípios ou postulados que o legislador consagra como básicos do regime político. No caso das entidades de educação, a proteção da execução de direitos fundamentais que seriam obrigação primordial o Estado, mas que também são de exploração por agentes privados, no sentido de não onerar atividades que gerem benefícios diretos à sociedade²⁷.

²⁴ Op. cit., p. 339.

²⁵ *Direitos sociais são exigíveis*, p. 58, grifo no original.

²⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. Algumas notas em torno da proibição de retrocesso na esfera dos direitos fundamentais sociais. *Direito & Justiça: Revista da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul*, v. 32, n. 1, p. 40-42, jun. 2006.

²⁷ ANDRADE, Rita de Cássia. Imunidades tributárias como forma de limitação do poder de tributar e como medida de garantia de princípios fundamentais. *Revista Magister de Direito Tributário e Finanças*

Mesmo que não se repute a imunidade direcionada às entidades prestadoras de serviço de educação como princípio fundamental em si mesmo, mas sim decorrência de uma condição de cláusula pétrea derivada das garantias fundamentais sociais²⁸ e concretizada no art. 150, VI, *c*, temos como acertada a conclusão de que não há possibilidade de sujeição ao arbítrio do legislador ou da existência de critérios de conveniência e oportunidade do Executivo tendentes a suprimir a diretriz de imunidade como facilitador do acesso a ensino de qualidade. A imposição de limite de dedução direciona para a minimização dos gastos, prejudicando a redução da desigualdade entre órgãos de ensino. Ademais, “sendo a imunidade uma vedação ao poder de tributar, não pode significar ‘renúncia de receita’, porque não há renúncia de tributo por parte de que não tem o direito de tributar”²⁹.

No que importa a renda, como efetivamente salientado pelo acórdão, a sua definição não está explicitamente descrita na Constituição Federal, apesar de ser possível extrair o seu conceito em uma análise sistemática das normas fundamentais. Humberto Ávila³⁰ delimita o conceito através da análise dos princípios e postulados (princípios materiais e deveres de medida) e por meio das regras de competência (delimitação positiva e negativa). Sobre os princípios materiais, ressalta que a tributação restringe a esfera jurídica do homem, afetando-lhe indiretamente a dignidade e manutenção da família, de modo que, entre as alternativas de interpretação entre a relação de tensão e as finalidades, deverá ser escolhida aquela que privilegie o ser como um fim, atribuindo à dignidade a maior eficácia possível. Deriva daí a consequência prática de que somente a renda disponível da sua atividade deve ser tributada. Na linha de prestações positivas e negativas, afirma:

A preservação do direito à vida e à dignidade e da garantia dos direitos fundamentais de liberdade alicerça não apenas uma pretensão de defesa contra restrições injustificadas do Estado nesses bens jurídicos, mas

Públicas, Porto Alegre: Magister, n. 13, mar./abr. 2009.

²⁸ NICHELE, Rafael. A imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social: considerações acerca da sua condição de cláusula pétrea. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 49, mar. 2003.

²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Títulos de capitalização cuja comercialização por entidades de assistência social sem fins lucrativos tem os resultados, deduzidos as despesas, destinados exclusivamente a seus objetivos sociais – Imunidade tributárias das receitas – Parecer. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, Porto Alegre: Magister, n. 42, p. 96, jan./fev. 2014.

³⁰ *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.

exige do Estado medidas efetivas para a proteção desses bens. O aspecto tributário dessa tarefa é a proibição de tributar o mínimo existencial do sujeito passivo.³¹

Quanto aos princípios materiais de proteção da propriedade e liberdade, as despesas necessárias à existência digna da pessoa e de sua família devem ficar livres da tributação, sob pena de aniquilação da eficácia mínima dos princípios de proteção da propriedade e liberdade em favor da tributação, vez que o conceito constitucional de renda compreende apenas o resultado líquido disponível da atividade do sujeito, onde a capacidade contributiva se manifesta³².

Oportuna colocação de Paulo Caliendo quanto à capacidade contributiva: em seu sentido objetivo significa a escolha do legislador atinentes a fatos signo-presuntivos de riqueza (indicadores de capacidade econômica); em seu sentido subjetivo, significa a repartição da carga tributária em respeito à igualdade entre os contribuintes³³. Dessa forma:

[...] tudo que produzir um agravamento da carga tributária de um contribuinte que não possuir fundamento na sua capacidade contributiva e, por outro lado, não proceder a uma vinculação lógica entre o fator de discriminação adotado será considerado desarrazoado e inconstitucional.³⁴

No tocante à afirmação, no voto vencido, de que a inconstitucionalidade de fragmentos da norma somente poderá ser declarada quando um único dispositivo possa ser decomposto em mais de uma norma, não procede. O fragmento declarado inconstitucional não retira da norma o seu sentido: o de permitir a dedução de gastos com a educação. Por outro giro, justamente a limitação de dedução de gastos, contrária à conformação constitucional, é que traz um caráter condicional à norma, que pode muito bem manter a sua funcionalidade como identificador das deduções de gastos. No que afirma Luis Guilherme Marinoni:

Quando a inconstitucionalidade não recai sobre a totalidade da lei ou quando a inconstitucionalidade de determinado dispositivo não retira a autonomia de

³¹ Op. cit., p. 17.

³² Idem, p. 18.

³³ *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*, p. 297.

³⁴ Op. cit., p. 290.

outros ou o próprio sentido ou função originalmente atribuído à lei, há necessariamente de se preservar as demais normas.³⁵

Merece crítica também a ideia de que a limitação de gasto é reflexo do princípio constitucional da progressividade do imposto de renda, pois justamente na análise de como deve ser repartida a tributação, pondera Humberto Ávila – os deveres de medida –, têm-se que para se tratar de forma desigual (ou progressiva) há que se aplicar um critério diferenciador e um fim a ser alcançado. Descortina-se a justificativa jurídica utilizada para a distinção entre os sujeitos e a finalidade que a distinção busca alcançar. A progressividade somente será utilizada como instrumento adequado à diferenciação pela capacidade contributiva, e ela depende da efetiva riqueza obtida, de modo que a limitação de dedução com gastos não leva em consideração a capacidade econômica do tributado. Quanto ao fim a ser alcançado, “as presunções legais afastam-se do dever constitucional de observância da igualdade segundo a capacidade contributiva em função de uma finalidade extrafiscal qualquer, normalmente econômica ou social”³⁶. Sabedores da dificuldade na prestação de ensino a todos e de qualidade, não é lícito deduzir uma finalidade de direcionamento de conduta a induzir o ente tributado a preferir um estabelecimento de ensino público. O limite de despesa não traz nenhuma justificativa razoável para a sua quantificação, sendo invariavelmente inferior aos gastos ordinários com educação.

CONCLUSÃO

Diante do exposto no presente trabalho, podemos verificar que o constituinte originário elencou um catálogo extenso de direitos fundamentais, na qual o direito fundamental social à educação faz parte e possui aplicabilidade imediata, expressamente consignada na Constituição como direito público subjetivo que a Administração não consegue suprir de forma satisfatória. O oferecimento da educação pela iniciativa privada, além de corolário da liberdade, auxilia na qualidade desse direito social como um todo.

Ainda que os direitos de primeira dimensão tenham como característica geral a abstenção de ação do Estado e os direitos de segunda dimensão necessitem de uma ação propositiva, ambos são passíveis de prestações positivas e negativas para a sua concretização. Ademais, a democratização pressupõe a

³⁵ *Curso de direito constitucional*, p. 1193.

³⁶ *Idem*, p. 23-28.

crescente alocação de recursos aos direitos sociais, de modo que a vinculação do Brasil a normas supranacionais demonstram a intenção e capacidade do Estado em cumprir com as obrigações assumidas. Tal linha de ação pressupõe que os objetivos sociais já alcançados não sejam alvo de retrocesso por parte do Estado.

Por outro lado, a sua efetivação não pode ser irracionalmente perseguida, tendo em vista a limitação dos recursos materiais e humanos. A reserva do possível e a proibição de retrocesso devem ser analisadas caso a caso, sob pena de imobilizar as demais políticas públicas necessárias à condução da sociedade.

No caso específico, a imposição de limite de dedução com os gastos em educação não parece se coadunar com a direção constitucional do tema. A regra de imunidade visando ao fim específico de desenvolvimento da educação traz também variantes negativas e positivas: apresenta uma defesa a restrições injustificadas do Estado e exige medidas efetivas para proteção da capacidade econômica do sujeito passivo.

A definição constitucional de renda pressupõe a exação somente sobre o excedente - manifestação de riqueza -, e não sobre os gastos efetivados, sob pena de aniquilação da eficácia mínima dos princípios de proteção. A normatização constitucional deve privilegiar o ser como um fim, atribuindo à dignidade a maior eficácia possível.

A alegação de impossibilidade de fragmentação por meio da declaração de inconstitucionalidade da norma não merece guarida, uma vez que a supressão do texto tido como inconstitucional não retira o sentido da norma. Muito pelo contrário, diante do aqui já exposto, a supressão do limite tende a permitir um acesso maior ao ensino de qualidade.

REFERÊNCIAS

ABRAMOVICH, Victor; CURTIS, Christian. *Direitos sociais são exigíveis*. Trad. Luis Carlos Stephanov. Porto Alegre: Dom Quixote, 2011.

ANDRADE, Rita de Cássia. Imunidades tributárias como forma de limitação do poder de tributar e como medida de garantia de princípios fundamentais. *Revista Magister de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre: Magister, n. 13, mar./abr. 2009.

ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BARRETO, Vicente de Paula. Reflexões sobre os direitos sociais. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BRASIL. Ministério da Educação. Secretaria da Educação Básica. In: MORAES, Carmen Sylvia Vidigal et al. Formação de professores do ensino médio, etapa I – Caderno I: ensino médio e formação humana integral. Curitiba: UFPR/Setor de Educação, 2013.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro, Elsevier, 2009.

CAMPANTE, Rubens Goyatá. Direitos sociais e Justiça. In: AVRITZER, Leonardo et al. (Org.). *Dimensões políticas da justiça*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2013.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. 7. reimp. Coimbra: Almedina, 2003.

NICHELE, Rafael. A imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social: considerações acerca da sua condição de cláusula pétrea. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 49, mar. 2003.

MALISKA, Marcos Augusto. Comentários ao artigo 207 da Constituição Federal. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; STRECK, Lenio L.; SARLET, Ingo W. (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Títulos de capitalização cuja comercialização por entidades de assistência social sem fins lucrativos tem os resultados, deduzidos as despesas, destinados exclusivamente a seus objetivos sociais – Imunidade tributárias das receitas – Parecer. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, Porto Alegre: Magister, n. 42, p. 81-103, jan./fev. 2014.

PIOVESAN, Flávia. Proteção internacional dos direitos econômicos, sociais e culturais. In: SARLET, Ingo W. (Org.). *Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang. Algumas notas em torno da proibição de retrocesso na esfera dos direitos fundamentais sociais. *Direito & Justiça: Revista da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul*, v. 32, n. 1, p. 9-50, jun. 2006.

_____. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais*. 11. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

_____. Comentário ao artigo 6º. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; STRECK, Lenio L.; _____ (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

WEBER, Tadeu. *Ética e filosofia do direito: autonomia e dignidade da pessoa humana*. Petrópolis/RJ: Vozes, 2013.