

Thais de Sa Curvelo

*Received: 14 December 2018 Accepted: 5 January 2019 Published: 15 January 2019***Abstract**

The present paper has as goal, to demonstrate the unconstitutionality education expenses discounts limitation inside Income Tax base. To motivate the paper, it will be demonstrated that the law that enforces the discounts limitation violates the right to education, the Income Tax rule array of incidence, the ability to pay, equality, fairness and proportionality principles. Will be revealed the contradiction existed between the absence of limitations to other kinds of expenses discounts, while there's a limitation only for education expenses discounts. The case law about the subject and the direct action of unconstitutionality brought to the Brazilian Supreme Court will also be analyzed. By the end of the paper, the unconstitutionality of the law that enforces the education expenses discounts limitation inside Income Tax base will be proved.

**Index terms**— income tax; tax base; education expenses; discounts limitation. unconstitutionality.

**1 Introdução**

m seu artigo 205, a Carta Magna vigente preleciona que a educação é um direito de todos e um dever do Estado. Ainda segundo o mesmo dispositivo constitucional, a educação deverá ser promovida com vistas "ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho". Porém, ante o notório fracasso dos entes federados em garantir a todos a efetiva prestação do ensino público, a própria Carta Maior permitiu a exploração dos serviços de educação pela iniciativa privada.

Para efetivar esse direito social tão importante, a Lei N° 9.250 de 1995 deveria permitir a dedução integral das despesas com instrução da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas. Ocorre que a referida lei, em seu artigo 8°, inciso II, alínea "b", estipula um limite anual que impede a dedução integral do valor despendido pelo contribuinte com educação. Tal comando normativo estipula um teto para as deduções feitas na base de cálculo do imposto sobre a renda decorrentes dos gastos com instrução, infringindo, assim, o exercício pleno do direito à educação.

Escrutinando a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda, mais especificamente o seu critério material e base de cálculo, percebe-se que o legislador constituinte estabeleceu a obrigação do sujeito passivo de pagar o referido tributo apenas sobre o que constitui renda e proventos de qualquer natureza.

Por sua vez, uma interpretação sistemática da Constituição Federal de 1988 permite constatar que os valores gastos pelo indivíduo com educação compõem um mínimo existencial obrigatório e, portanto, não estão incluídos no conceito de renda para fins de incidência do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF).

Ademais, o limite na dedução dos gastos relacionados com educação fere o princípio da capacidade contributiva, pois não leva em consideração a efetiva capacidade de cada indivíduo de arcar com a respectiva carga tributária. De forma análoga, esse limite também viola o princípio da isonomia, vez que discrimina contribuintes que se encontram em situações equivalentes e deixa de discriminar, na medida das suas desigualdades, os contribuintes que não se encontram.

A inconstitucionalidade da limitação para dedução de despesas relacionadas com instrução da base de cálculo do Imposto sobre a Renda Thiago Vicente Didier ? & Thaís de Sá Curvelo ?

Resumo-O presente artigo foi realizado com o objetivo de demonstrar a inconstitucionalidade da limitação na dedução de despesas relacionadas com instrução da base de cálculo do imposto sobre a renda. Para fundamentar este trabalho, será exposto que a norma que institui a limitação na dedução dos gastos com instrução viola o direito social à educação, a regra matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda e os princípios da capacidade contributiva, da isonomia, da razoabilidade e da proporcionalidade. Será relatada também a contradição existente entre a ausência de limitação na dedução de despesas de outra natureza, enquanto existe um limite apenas para a dedução dos gastos relacionados com instrução; e apresentada uma breve análise da

## 2 II. DA VIOLAÇÃO AO DIREITO À EDUCAÇÃO

jurisprudência patria e da ação direta de inconstitucionalidade que tramita no Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o tema. Ao cabo, constata-se a inconstitucionalidade da norma que institui a limitação na dedução de despesas relacionadas com instrução da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Como se não bastasse, o limite para as deduções das despesas com instrução não atende aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, por estar defasado e ser manifestamente irrisório para cobrir os gastos efetivos dos contribuintes com instrução. Fato curioso é que a mesma Lei Nº 9.250/95 permite que o contribuinte deduza de forma integral as despesas com saúde, previdência social, pensão alimentícia e profissão, dando efetividade a diversos direitos sociais e fundamentais. Entretanto, com relação ao direito à educação, a norma limita, de forma incompreensível, a dedução dos gastos empreendidos.

Vigilantes a tudo quanto aqui exposto, os tribunais do Brasil têm reconhecido a inconstitucionalidade do artigo 8º, inciso II, alínea "b", da Lei Nº 9.250/95, já havendo, inclusive, uma ação direta de inconstitucionalidade tramitando no Supremo Tribunal Federal (STF) sobre esse tema.

## 2 II. Da Violação ao Direito à Educação

O direito à educação é um dos direitos sociais mais importantes de qualquer Estado Democrático de Direito. Nas palavras de Hartill (2006), "a educação é um direito universal e não um serviço. A educação que buscamos é de qualidade, possibilita a inclusão, permite o pleno desenvolvimento da potencialidade de cada pessoa, constrói o respeito à diferença, promove a equidade e a paz".

A Constituição Federal de 1988 consagra, nos artigos 6º e 205, tal direito tão significativo: 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. 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.

De forma expressa, o parágrafo 1º do artigo 208 da Lei Maior afirma que a educação é um direito público e subjetivo dos cidadãos. "Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: (...) § 1º O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo."

Conforme artigo 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"; pelo artigo 211: "A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino".

Ocorre que os entes federados fracassaram em garantir a efetiva prestação do ensino público de qualidade. A incompetência do Estado nessa área é tanto quantitativa quanto qualitativa. Significa que não há instituições públicas suficientes para todos; e as que existem possuem uma qualidade de ensino notoriamente baixa.

Diante desse duplo fracasso, a própria Lex Major permitiu a exploração dos services de educação pela iniciativa privada. In verbis: "Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições: I -cumprimento das normas gerais da educação nacional; II -autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público".

Assim, ao lado da prestação do ensino público, a Constituição Federal de 1988 consentiu com a exploração do ensino pela iniciativa privada, em todos os níveis e modalidades, com a educação prestada mediante o pagamento de mensalidades e demais despesas, reconhecidamente elevadas.

Nesse contexto, é assustadora a parcela da população que se vê obrigada a recorrer à rede privada de ensino para ter acesso à educação. Das 1.852 instituições de ensino superior ativas em 2003, 1.652 eram privadas, com 2.750.652 alunos (70,77% do total), contra apenas 270 instituições públicas, com 1.136.370 alunos (29,23% do total). 1 Diante da evidente incapacidade estatal de efetivar o direito à educação e da necessidade de um alto dispêndio da população para ter acesso ao ensino privado, a Lei Nº 9.250/95 deveria conter uma norma que permitisse a dedução de todas as despesas com educação da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Somente assim, estar-se-ia resguardando o direito social à educação, compensando os que utilizam a rede privada, aliviando a rede pública e proporcionando à administração pública uma melhor alocação de recursos.

Ocorre que, ao invés de permitir a dedução integral, a Lei Nº A regra-matriz de incidência tributária é uma norma jurídica geral e abstrata que busca, através de um modelo hipotético-condicional, construir um arquétipo da incidência dos tributos. Sua estrutura é formada por uma hipótese (que prevê um fato) e uma consequência (a obrigação tributária), ligadas através de um vínculo deôntico. Segundo Carvalho (2014, p.239): Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a composição própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídonormativa.

Na descrição do fato (hipótese ou antecedente), encontra-se um comportamento humano (critério material), delimitado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Por sua vez, na obrigação tributária (consequência ou consequente), encontram-se os sujeitos ativo e passivo da relação tributária (critério pessoal), a base de cálculo e a alíquota (critério quantitativo).

Invocando novamente Carvalho (Id.), "a conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária".

Para a construção da regra-matriz de incidência de qualquer tributo, o ponto de partida necessário é a

Constituição, que outorga os poderes para que os entes federados possam instituir os tributos, delimitando as suas competências.

Ao passo que outorga competências, a Lex Major descreve os fatos aptos a serem tributados, construindo uma moldura limitadora que evita abusos por parte dos entes federados. Nas palavras de A alocação de poder tributário dá-se, pois, por meio de regras que descrevem fatos tributáveis, de modo que só há poder de tributar sobre fatos cujos conceitos se enquadrem nos conceitos previstos nessas regras e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos nessas regras. Daí serem intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência.

Nas palavras sempre esclarecedoras de Tomé (2014, p.541): Disso decorre a necessidade de que o legislador infraconstitucional de cada ente político, ao exercer as competências que lhe foram outorgadas, observe com rigor os requisitos constitucionalmente estabelecidos. É que a Carta Magna, ao conferir ao legislador a aptidão para criar tributos, impõe que ele o faça dentro de certos limites, observando os requisitos por ela impostos.

Ao outorgar competências tributárias, o constituinte utilizou expressões que carregam consigo conceitos: "serviços de comunicação"; "patrimônio"; "renda"; "produtos industrializados"; etc. Através do conteúdo semântico desses conceitos, o legislador construiu uma moldura limitadora para cada tributo.

A título elucidativo, ao outorgar à União a competência para instituir imposto sobre produtos industrializados, a Carta Maior limitou o poder desse ente a tributar apenas o que se encaixe no conceito de "produtos industrializados". O que não se enquadre no conceito, por consequência, estará fora da competência tributária da União.

Esses conceitos utilizados pela Lex Major para construir a moldura limitadora dos tributos podem estar expressamente descritos na própria Carta ou podem ter sido incorporados por ela da legislação ordinária previamente existente. Quando o conceito estiver efetivamente estabelecido na Constituição, não há maiores desafios para o intérprete construir a regramatriz de incidência tributária.

O desafio surge quando o conceito que delimita a competência tributária não está expressamente estabelecido na Magna Carta. Nesse caso, deve-se descobrir qual o conceito do direito ordinário incorporado pela Lei Maior. Para tanto, deve se observar o conjunto das regras e princípios nela dispostos. Novamente, invocam-se as lições de Ávila (2007, p.121):

Enfim, para saber qual o conceito pressuposto pela Constituição é preciso eleger critérios para a solução de antinomias, escolhendo, dentre os existentes, aquele que melhor se conforma à regra de competência específica que o prevê. (...) a incorporação de conceitos vigentes no direito infraconstitucional pré constitucional deverá ser compatível com as regras, tributárias e gerais, de competência, não podendo ser incorporado conceito que seja incompatível com a nova ordem constitucional. É mister ressaltar que, tanto nos casos de conceitos expressos quanto nos casos de conceitos incorporados, a Carta Maior fixa uma moldura tributária limitadora, que deverá ser respeitada. Significa que, em ambos os casos, o legislador infraconstitucional não poderá modificar os conceitos utilizados pela Lex Major na outorga das competências.

Inclusive, essa exata conclusão encontra-se expressamente prevista no artigo 110 do Código Tributário Nacional, a seguir transcrito: Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

O conectário lógico acima exposto segue resumido nas palavras de Ávila (2007, p.120):

Enfim, a Constituição põe conceitos ou pressupõe conceitos: põe conceitos quando expressamente indica as propriedades conotadas pelos termos que emprega; pressupõe conceitos quando incorpora conceitos estabelecidos no direito infraconstitucional pré constitucional, dentro do espaço permitido pelas regras de competência, tributárias e gerais, da nova ordem constitucional. Dos dois modos, pouco importa, a Constituição fixa -para usar a expressão utilizada pelo Supremo Tribunal Federal -"balizas constitucionais" que não podem ser ultrapassadas pelo legislador tributário.

Pois bem. Para construir a moldura limitadora do imposto sobre a renda, o constituinte valeu-se dos conceitos de "renda" e "proventos de qualquer natureza". Eis o teor do artigo 153, inciso III, da Carta: "Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III -renda e proventos de qualquer natureza;"

Por consequência, a Magna Lei limitou o poder da União a tributar apenas o que se encaixe nos conceitos de "renda" ou "proventos de qualquer natureza". O que não se enquadra em um desses conceitos está automaticamente fora da competência tributária da União.

Mas, afinal, qual o conceito constitucional de "renda" e de "proventos de qualquer natureza"? Uma análise da Lei Maior permite a constatação de que não há definição expressa dos referidos conceitos. Nesse caso, é necessário descobrir que conceitos de "renda" e "proventos de qualquer natureza" a Constituição incorporou.

Para saber os conceitos da legislação ordinária incorporados pela Carta, deve-se observar o conjunto das regras e princípios nela dispostos, a fim de encontrar parâmetros mínimos que moldarão o conteúdo semântico desses conceitos. Em outras palavras, a Carta Magna não define expressamente o conceito de "renda", mas estipula implicitamente os seus moldes. É exatamente o que preleciona Gonçalves, através das palavras de Pacheco (2008, p.326):

Conclui-se, pois, que o conceito de renda está pressuposto na Constituição, mas não de forma explícita. A partir

## 4 DAS VIOLAÇÕES AOS PRINCÍPIOS DA

desta conclusão, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES busca na Constituição elementos que possam esclarecer o conceito de renda e apartá-lo dos que lhe são próximos.

O método hermenêutico, que procura construir as normas através de uma correlação entre todos os dispositivos do sistema, é conhecido como interpretação sistemática. Nesse modelo, não se pode interpretar a Constituição em "tiras", mas sim, como um todo. Ainda segundo Pacheco (2008, p.325): Assim é que, as palavras do texto não produzem, por si, norma jurídica. Esta é construída pelo intérprete, da análise sistemática, debruçado sobre inúmeras leis, ligando, meditando, consultando os princípios explícitos e implícitos, no ir e vir constante entre textos em coordenação e subordinação.

A interpretação sistemática é, portanto, o método hermenêutico, através do qual é possível delimitar o conceito constitucional de "renda" e "proventos de qualquer natureza". Não é outra a conclusão a que chega Gonçalves (apud PACHECO, Id.): "A própria Constituição fornecerá, portanto, ainda que de forma implícita, haurível de sua compreensão sistemática, o conteúdo do conceito de "renda" por ela -Constituição -pressuposto".

Nesse mesmo sentido, conclui Ataliba (apud MOSQUERA, 1996, p.72):

Geraldo Ataliba dizia que é totalmente impossível cogitar-se de estudar qualquer conceito que tenha sido tratado pelo Texto Maior sem almejar compreendê-lo no contexto da Constituição globalmente considerada, isto é, somente uma interpretação sistemática da Carta Constitucional é que nos dará os contornos precisos de um conceito nela injetado. Os conceitos de "renda" e "proventos de qualquer natureza", portanto, deverão ser construídos através de uma análise sistemática da Magna Lei. É o que aqui se passa a chamar de conceito constitucional sistemático de renda (incluído, também, o conceito de "proventos de qualquer natureza"). Significa que tal conceito não poderá violar as demais normas e princípios consagrados na Lex Major, mas sim atendê-los.

Para isso, é imprescindível que o conceito constitucional sistemático de renda não atinja os direitos mínimos vitais que a própria Constituição consagra. Nesse sentido:

Intolerável que o Direito Tributário não preserve os pressupostos materiais mínimos para uma existência humana digna. (...) Para o pagamento do imposto não é disponível o que o sujeito passivo precisa despendar para a sua própria subsistência ou para a subsistência de sua família (?). Por isso o mínimo vital e as obrigações de manutenção devem diminuir da base de cálculo. (TIPKE; LANG, 2008. p. 463-464).

Diante do exposto no capítulo anterior deste trabalho, resta a obviedade de que o direito à educação, inequivocamente, é um dos direitos mínimos vitais que a Constituição consagrou. 2 Os gastos despendidos com educação pelo contribuinte visam compor um mínimo existencial obrigatório consagrado pela Lex Major.

É forçoso concluir que o conceito constitucional sistemático de renda não pode atingir o direito à educação. Em outras palavras, a verba despendida pelo contribuinte com educação compõe um mínimo existencial obrigatório e, portanto, não está incluída no conceito constitucional sistemático de renda para fins de incidência do IRPF.

Nesse sentido, para Leonetti (2003, p.194), "destarte, os gastos com instrução também se incluem entre aqueles necessários e involuntários (...) impondo-se a dedução destes dos respectivos rendimentos brutos".

A conclusão de que os valores relativos aos gastos com educação não estão inseridos no conceito constitucional sistemático de renda é uma consequência das próprias regras e princípios consagrados pela Magna Lei. Carrazza (2008, p.109) considera:

Nem se alegue que a noção de renda tributável não é constitucional, porque existem abatimentos e deduces que só podem ser efetuados quando permitidos pela legislação ordinária. É que esta, em última análise, limita-se a anunciá-los de modo formal e categórico, tendo em conta valores que a Carta Magna consagra (vida, saúde, alimentação, moradia, instrução própria e de dependentes, continuidade da empresa, livre concorrência etc).

Sendo assim, conclui-se que o legislador infraconstitucional não está autorizado a impor limites à dedução de gastos relacionados com educação da base de cálculo do IRPF, pois tais valores estão integralmente excluídos do conceito constitucional sistemático de renda. Gonçalves (2002) afirma que "a dedutibilidade das saídas -despesas -necessárias à efetivação das entradas relevantes não é favor do legislador infraconstitucional (essa dedutibilidade é exigência sistemática da Constituição)".

Em outras palavras, tais valores encontram-se integralmente fora da competência tributária da União e da regra-matriz de incidência tributária do IRPF, não

Capítulo 2 - "Da Violação ao Direito à Educação". podendo ser exacionados (nem parcialmente) pelo IRPF, sob a pena de inconstitucionalidade material. Ocorre que, conforme alhures demonstrado, o artigo 8, inciso II, alínea "b", da Lei Nº 9.250/95 estipula um limite para as deduções relativas aos gastos com instrução da base de cálculo do IRPF. A consequência dessa limitação é que a parcela dos gastos despendidos pelo contribuinte que ultrapassar o referido limite legal não poderá ser deduzida da base de cálculo e será tributada pelo imposto.

Ao preconizar a incidência do IRPF sobre parte dos gastos relacionados com educação, o referido comando legal não observa o conceito constitucional sistemático de renda; viola a moldura limitadora instituída pela Carta Magna; ultrapassa a competência tributária da União e desobedece a regra-matriz de incidência tributária do referido imposto. É irrefutável, portanto, a inconstitucionalidade material do artigo 8, inciso II, alínea "b", da Lei Nº 9.250/95.

### 3 IV.

## 4 Das Violações Aos Princípios da

Capacidade Contributiva e da Isonomia Além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza a sua capacidade econômica.

A capacidade contributiva é definida por Coelho (2006) como a "possibilidade econômica de pagar tributos (ability to pay)". O doutrinador classifica a aplicação desse princípio como objetiva, quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro, signos presuntivos de capacidade contributiva); e subjetiva, quando leva em conta a própria pessoa (capacidade econômica real).

Nesse mesmo sentido, Carvalho (2014, p.175) pontua:

Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. (...) Por outro lado, também é capacidade contributiva, ora empregada em acepção relativa ou subjetiva, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Destarte, considerando o universo do IRPF, as deduções previstas no artigo 8º da Lei Nº 9.250/95 constituem 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 sobrevivência da pessoa (capacidade econômica real). Leonetti (2003, p.194) conclui da mesma forma: 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. (...) 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.

É possível perceber, portanto, que o ato de limitar as deduções dos valores despendidos com instrução ofende de forma direta o princípio constitucional da capacidade contributiva.

A título elucidativo, imagine-se dois indivíduos que aufram exatamente a mesma renda bruta de R\$ 50 mil, durante o exercício financeiro de 2015. Considere-se, no entanto, que durante o ano um indivíduo gastou R\$ 20 mil com despesas relacionadas à instrução, enquanto o outro gastou R\$ 3.561,50 (valor previsto como teto para as deduções).

Ora, é de clareza solar que os dois indivíduos, embora tenham auferido a mesma renda bruta, possuem capacidades contributivas diferentes, vez que o gasto que o primeiro despendeu com educação é muito maior que o gasto do segundo.

Ocorre que, com a aplicação do limite de dedução com gastos relacionados à educação, os dois contribuintes terão que pagar o mesmo valor, a título de imposto sobre a renda. Tal fato fere o princípio da capacidade contributiva, pois não leva em consideração a efetiva capacidade de cada indivíduo de arcar com a respectiva tributação.

Ademais, aplicando o mesmo consectário lógico antes esposado, é possível perceber que a norma que impõe a restrição nas deduções com educação viola, também, o princípio da isonomia. Na lição clássica, o princípio consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida da sua desigualdade. Nas palavras de Amaro (2013, p.161), "há de examinar-se se o legislador discriminou onde isso lhe era vedado, ou se deixou de dessemalhar onde lhe era obrigatório fazê-lo. Em ambas as hipóteses, a isonomia terá sido ferida".

Esse importante cânone jurídico tem previsão geral no artigo 5º, caput, e específica para o âmbito do direito tributário, no artigo 150, inciso II, ambos da Carta Magna:

Art. 5º. O referido princípio aplicado ao direito tributário exige, portanto, que a lei, tanto ao ser editada, como ao ser aplicada, 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.

Note-se que, ultrapassado o teto para as deduções (que, atualmente, flutua na base de três mil reais), todos os demais contribuintes que gastam mais do que o teto serão tratados igualmente, como se houvessem gasto apenas o limite.

Utilizando-se da situação anteriormente mencionada, no exercício financeiro de 2015, o contribuinte que gastou R\$ 50 mil com despesas relacionadas à instrução será tratado da mesma forma que o contribuinte que gastou R\$ 10 mil; ou R\$ 5 mil ou R\$ 3.561,50. Todos esses só poderão descontar da base de cálculo do IRPF o mesmo valor-teto de R\$ 3.561,50.

Ou seja, ao estabelecer uma limitação para a dedução dos gastos com instrução, a norma passa a tratar de forma igual (permite descontos de até R\$ 3.561,50) aqueles contribuintes que estão em situações jurídicas totalmente diversas (gastam R\$ 10 mil, R\$ 20 mil ou R\$ 50 mil com instrução). De plano, verifica-se que houve a equiparação de contribuintes que se encontram em situações jurídicas totalmente diferentes, ferindo, portanto, o princípio da isonomia.

Forçoso concluir, portanto, que o artigo 8º, inciso II, alínea "b", da Lei Nº 9.250/95, ao estipular um limite para as deduções das despesas com instrução da base de cálculo do imposto sobre a renda, viola o artigo 145, parágrafo 1º; artigo 5º, caput, e artigo 150, inciso II, todos da Constituição (princípios da capacidade contributiva e da isonomia).

## 5 DAS VIOLAÇÕES AOS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE

V.

### 5 Das Violações Aos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade

Nesta oportunidade, cumpre evidenciar que o valor estabelecido como limite para as deduções de despesas com instrução é demasiadamente baixo, violando os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, que servem como instrumentos limitadores dos excessos e abusos do Estado. Sob a proteção desses princípios, não cabe mais à administração pública fazer simplesmente o que lhe convier, mas o que for de boa razão e justa medida.

O princípio da razoabilidade tem como objetivo impedir a prática de atos que fogem à razão e ao equilíbrio do pensamento comum. Para Ávila (2007) Ao aplicar o reajuste do salário mínimo ao limite legal das deduções relacionadas a gastos com instrução, desde 2007, atualmente esse valor deveria alcançar R\$ 5.144,14. Isso significa uma defasagem de 44,44% em relação aos atuais R\$ 3.561,50.

Além de evidentemente defasado, o limite anterior de R\$ 3.375,83 também se mostra manifestamente irrisório para cobrir os gastos efetivos que os contribuintes têm com instrução. É pouco provável que as pessoas que têm despesas com educação gastem uma média de somente R\$ 3.375,83 por ano nesse segmento.

Quando se leva em consideração uma boa instituição de ensino, seja básico, médio ou superior, tal limite torna-se irrisório, pois cobrirá apenas duas ou, no máximo, três mensalidades. Frise-se que a média da mensalidade de uma faculdade particular de medicina, por exemplo, gira na casa de cinco a seis mil reais. 3 Ou seja, um contribuinte que cursa medicina em uma faculdade particular depende algo em torno de R\$ 66 mil por ano, apenas com mensalidades.

Ocorre que, com a limitação instituída na Lei Nº 9.250/95, esse hipotético contribuinte que gasta aproximadamente R\$ 66 mil por ano com mensalidades, está autorizado a descontar, no exercício de 2015, apenas R\$ 3.561,50 da base de cálculo do seu imposto sobre a renda. O resultado é o absurdo fato de que, além de ter que gastar R\$ 66 mil por ano com a sua educação, o contribuinte ainda verá R\$ 62.438,50 serem tributados pelo Estado. O mesmo que teria a obrigação constitucional de prover educação de forma gratuita, mas não o fez.

O raciocínio não se aplica apenas ao ensino superior. Pesquisa referente ao ensino médio apontou que das mil escolas paulistas com melhores resultados no Exame Nacional do Ensino Médio (ENEM), em 2006, 935 eram particulares e apenas 65 públicas. O mesmo estudo apontou que as instituições com melhores resultados possuíam anuidades médias de R\$ 35 mil 4 .

Registre-se que foram abordados apenas os custos necessários com mensalidades. Os gastos com educação são majorados ainda mais quando somados os custos com material escolar, uniformes, palestras, congressos, etc.

É irrefutável a conclusão de que os custos anuais dos contribuintes na área da educação privada, em qualquer dos níveis, supera, em muito, o limite instituído pela Lei Nº 9.250/95, que se torna manifestamente desarrazoado e desproporcional.

Segundo lições de Canotilho (1998), o mais importante campo de aplicação do princípio da proporcionalidade é o que envolve a restrição de direitos, liberdades e garantias através de atos públicos. Significa que quaisquer limitações de direitos, liberdades ou garantias devem ser adequadas, necessárias e proporcionais.

4 Ora, é claro que um teto de R\$ 3.561,50 para deduções de despesas com instrução (limite instituído ao direito à educação) não guarda razoabilidade nem proporcionalidade, por ser manifestamente baixo para cobrir os gastos efetivos que os contribuintes despendem nessa esfera.

Em realidade, como o direito à educação é um dos fundamentos basilares da República e de um Estado minimamente digno, não haveria que se falar em qualquer tipo de limitação a esse direito social. E nem se invoque aqui a ameaça de que o país virá à bancarrota, caso sofra tal redução na arrecadação tributária (argumento fantasioso sempre invocado pelo Fisco diante de qualquer situação que envolva perda de receitas).

Dados da própria Receita Federal 5 indicam que, durante o ano base 2010, os gastos com instrução foram de R\$ 31,37 bilhões, mas o teto da Lei Nº 9.250/95 limitou as deduzes a R\$ 15,46 bilhões. Isso quer dizer que R\$ 15,91 bilhões em despesas com educação não puderam ser deduzidos pelos contribuintes.

Admitindo que esse montante tenha sido tributado à alíquota máxima de 27,5%, conclui-se que a ausência de limitação nos gastos com educação impactaria, em 2010, numa perda de receita de R\$ 4,37 bilhões. Tal perda seria facilmente superada diante do montante de R\$ 829 bilhões que a União Federal arrecadou, apenas com impostos, no mesmo exercício.

Significa que a supressão da limitação dos gastos relacionados com instrução na base de cálculo do IRPF impactaria numa perda de receita de apenas 0,5% do valor arrecadado pela União com impostos. Isso sem contar as demais receitas governamentais. É difícil crer, portanto, que o Brasil virá a bancarrota, caso sofra tal redução na arrecadação.

Ademais, tais descontos têm caráter provisório para cada contribuinte, ante a própria natureza transitória dos gastos com instrução. Explica-se: absolutamente todos os cursos de educação (da básica até as pós-graduações lato sensu) possuem duração determinada. É impensável, por exemplo, que alguém curse uma faculdade de medicina durante 50 anos.

O que se está aqui a defender é que o contribuinte se valha dos descontos na base de cálculo do seu IRPF tão somente enquanto estiver realmente despendendo gastos com algum tipo de instrução. Logo esses gastos cessem, o contribuinte voltará a recolher o imposto sem aplicar quaisquer descontos em sua base de cálculo.

Insta concluir que o valor do limite para as deduções das despesas com instrução da base de cálculo do imposto sobre a renda também viola os \_\_\_\_\_ 5 Dados encontrados em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>. princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, por estar, evidentemente, defasado e ser manifestamente irrisório para cobrir os gastos efetivos que os contribuintes costumam ter com instrução.

## 6 VI. Da Ausência de Limitação Nas Demais Deduções

O artigo 8º da Lei Nº 9.250/95 define a base de cálculo do imposto sobre a renda como sendo a diferença entre os rendimentos obtidos pelo contribuinte e as deduções relativas a certos gastos por ele empreendidos. Por sua vez, as alíneas do inciso II do supracitado artigo preveem as espécies de gastos que poderão ser deduzidos da base de cálculo do imposto.

A alínea "a" possibilita a dedução de gastos relacionados com saúde: 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;

Por sua vez, a alínea "b" permite a dedução dos gastos com educação: 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 pósgraduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (...) 10. R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015; Já as alíneas "d", "e" e "i" possibilitam a dedução dos gastos relacionados à previdência social: d) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social; (...) i) às contribuições para as entidades fechadas de previdência complementar de natureza pública de que trata o § 15 do art. 40 da Constituição Federal, cujo onus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social.

A alínea "f" permite a dedução dos gastos com pensões alimentícias: f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, inclusive a prestação de alimentos provisionais, de acordo homologado judicialmente, ou de escritura pública a que se refere o art. 1.124-A da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 -Código de Processo Civil; E a alínea "g" prevê a hipótese de gastos relativos à profissão: "g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do art. 6º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, no caso de trabalho não assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares e serviços notariais e de registro".

Conforme constatado, em todas as hipóteses listadas admite-se o desconto integral dos valores gastos pelos contribuintes, exceto para os gastos com instrução. De forma incompreensível, a referida lei cria um teto ínfimo e discricionário, que limita de forma injusta e arbitrária a dedução dos valores gastos pelo contribuinte numa esfera social tão importante.

As contradições não param por aí. Reconhecendo a incapacidade quantitativa e qualitativa do Estado em efetivar o direito à educação, a Constituição concedeu imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços das instituições educacionais. Tal benesse alcança, em algumas situações, até mesmo as contribuições para a seguridade social. Confira-se: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI - instituir impostos sobre: (...) c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (...) § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Tal benesse constitucional atesta que a opção pela rede particular de ensino neste país não é considerada mero capricho das classes mais abastadas. Caso contrário, a renda, o patrimônio e os serviços dessas instituições, certamente, seriam alvos de elevada tributação. Essa imunidade constitucional atesta, também, que o Estado está apto a desenvolver prestações negativas, como a concessão de imunidades e isenções fiscais, voltadas à efetivação do direito à educação.

Diante de tudo o que fora aqui demonstrado, é clarividente que a limitação que atinge somente as deduções para os gastos despendidos pelo contribuinte com instrução não se alberga em nenhum fundamento. Pelo contrário, diante da ausência de limitação para a dedução das demais despesas, aliada à imunidade constitucional concedida às instituições de ensino, o teto ínfimo e arbitrário instituído como limite para as deduções dos gastos com educação revela-se ainda mais infundado e inaceitável.

Não há fundamento lógico nem jurídico que sustente a fixação de tal limite para a dedução dos gastos relacionados com instrução. Sua eliminação em nada prejudicaria a sistemática do IRPF, mormente quando se percebe que não se aplica qualquer limite às demais deduções e que as instituições de ensino gozam de

415 imunidade constitucional. 9 No mérito, requer a procedência da ação para declarar a inconstitucionalidade dos  
416 itens do inciso II, alínea "b", do artigo 8º da Lei Nº 9.250/95. A relatora, a ministra Rosa Weber, já reconheceu  
417 formalmente que a matéria possui relevância e especial significado para a ordem social e a segurança jurídica:  
418 Sopesados os requisitos legais necessários à concessão da tutela de urgência, porquanto reputo contemplar, à  
419 matéria, relevância e especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, submeto a tramitação da  
420 presente ADI ao que disposto no art. 12 da Lei 9.868/1999. 10 A referida ADIN ainda não foi julgada, mas se  
421 espera que o STF enfrente a questão sobre o viés jurídico que ela merece, afastando-se das decisões políticas e  
422 atécnicas que vêm sendo adotadas pela Suprema Corte nas causas que versam sobre direito tributário.

## 423 7 VII.

## 424 8 Da Jurisprudência Pátria

## 425 9 IX.

## 426 10 Das Conclusões

427 O objetivo do presente trabalho foi demonstrar a inconstitucionalidade da limitação na dedução dos gastos  
428 relacionados com instrução da base de cálculo do imposto sobre a renda, instituída pelo artigo 8, inciso II, alínea  
429 "b", da Lei Nº 9.250/95.

430 Inicialmente, restou comprovado que o direito à educação constitui um dos primados basilares da República  
431 Federativa e do Estado Democrático de Direito, tendo sido elevado pela Constituição de 1988 ao status de direito  
432 social público e subjetivo. Viu-se que, diante da dupla incapacidade estatal (quantitativa e qualitativa) de efetivar  
433 o direito à educação, grande parcela da população fica obrigada a arcar com um alto dispêndio para ter acesso  
434 ao ensino na esfera privada.

435 Destarte, restou claro que, ao estipular uma limitação arbitrária para a dedução das despesas relacionadas  
436 com instrução da base de cálculo do imposto sobre a renda, o artigo 8, inciso II, alínea "b", da Lei Nº 9.250/95  
437 violou expressamente o artigo 6º; o artigo 23, inciso V, e o artigo 205 da Carta Maior vigente.

438 Em seguida, concluiu-se que a Magna Lei limitou o poder da União a tributar apenas o que se encaixe nos  
439 conceitos de "renda" ou "proventos de qualquer natureza", bem como que o conceito constitucional sistemático  
440 de renda deve respeitar o direito à educação, protegido pelas regras e princípios da Lei Maior.

441 Desta feita, restou comprovado que, ao preconizar a incidência do IRPF sobre parte dos gastos relacionados  
442 com educação, o referido comando legal inobserva o conceito constitucional sistemático de renda; viola a moldura  
443 limitadora instituída pela Carta Magna, ultrapassa a competência tributária da União e desobedece à regra-matriz  
444 de incidência tributária do referido imposto.

445 Ademais, viu-se que as deduções previstas no artigo 8º da Lei Nº 9.250/95 constituem técnicas de aferição da  
446 possibilidade econômica de pagar tributos sob o aspecto subjetivo e que, portanto, o ato de limitar as deduções dos  
447 valores despendidos com instrução ofende de forma direta o princípio constitucional da capacidade contributiva.

448 Constatou-se, ainda, que com a aplicação do limite de dedução com gastos relacionados à instrução, dois  
449 contribuintes que gastam valores totalmente díspares terão que pagar o mesmo valor a título de IRPF, fato que  
450 também fere o princípio da capacidade contributiva (artigo 145, parágrafo 1º, CF).

451 Posteriormente, viu-se que, ultrapassado o teto para as deduções, todos os contribuintes que gastam mais  
452 do que o limite serão tratados igualmente, como se houvessem gasto apenas o teto (tratando de forma igual  
453 contribuintes que estão em situações jurídicas diversas), fato que fere o princípio da isonomia (artigo 5º, caput,  
454 e artigo 150, inciso II, CF).

455 Em seguida, concluiu-se que o valor do limite para as deduções das despesas com instrução também viola  
456 os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, por estar, evidentemente, defasado e ser manifestamente  
457 irrisório para cobrir os gastos efetivos que os contribuintes costumam ter com educação.

458 Empós, restou comprovado que a ausência de limitação para a dedução das despesas relacionadas à saúde,  
459 previdência social, pensões alimentícias e profissão, aliada à imunidade constitucional concedida às instituições de  
460 ensino, tornam ainda mais infundado e inaceitável. o limite instituído para as deduções dos gastos com educação.

461 Ato contínuo, procedeu-se a análise da jurisprudência do TRF da 3ª Região, que já reconheceu a inconsti-  
462 tucionalidade do artigo 8º, inciso II, alínea "b", da Lei Nº 9.250/95. Foi também considerada a ação direta de  
463 inconstitucionalidade nº 4927, ajuizada pelo Conselho Federal da OAB, perante o STF, que busca declarar a  
464 inconstitucionalidade dos itens do inciso II, alínea "b", do artigo 8º da Lei Nº 9.250/95.

465 Ao cabo, concluiu-se ser inconstitucional a limitação na dedução dos gastos relacionados com instrução da  
466 base de cálculo do imposto sobre a renda, instituída pelo artigo 8, inciso II, alínea "b", da Lei Nº 9.250/95. <sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>TRF 3ª Região, Acórdão Especial, Arguição de Inconstitucionalidade 0005067-86.2002.4.03.6100/SP, Rel. Des.Fed. Mairan Maia, DE 11.05.2012.



---

Permite-se, assim, ao Poder Judiciário invalidar atos legislativos, administrativos ou particulares nas seguintes hipóteses:

não seja exigível ou necessária, havendo meio alternativo menos gravoso para chegar ao mesmo resultado (necessidade ou vedação de excesso); e não se manifeste o binômio custo-benefício, pois o que se perde com a medida normativa é de maior relevo

do que se  
adquire  
ganha

(proporcionalidade stricto sensu).

Cabe analisar se o limite instituído pelo artigo 8º, inciso II, alínea "b", da Lei Nº 9.250/95 atende aos postulados da razoabilidade e da proporcionalidade. O próprio dispositivo legal faz uma retrospectiva dos valores estabelecidos como teto para as deduções, desde o exercício financeiro de 2007 até hoje.

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 pósgraduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de:

1. R\$ 2.480,66 (dois mil, quatrocentos e oitenta reais e sessenta e seis centavos) para ano-calendário de 2007;

2. R\$ 2.592,29 (dois mil, quinhentos e noventa e dois reais e vinte e nove centavos) para o ano-calendário de 2008;

3. R\$ 2.708,94 (dois mil, setecentos e oito reais e noventa e quatro centavos) para o ano-calendário de 2009;

4. R\$ 2.830,84 (dois mil, oitocentos e trinta reais e oitenta e quatro centavos) para o ano-calendário de 2010;

5. (revogado);

6. R\$ 2.958,23 (dois mil, novecentos e cinquenta e oito reais e vinte e três centavos) para o ano-calendário de 2011; 7. R\$ 3.091,35 (três mil, noventa e um reais e trinta e cinco centavos) para o ano-calendário de 2012;

: O postulado da razoabilidade é utilizado na aplicação da igualdade, para exigir uma relação de congruência entre o critério distintivo e a medida discriminatória. O exame da decisão permite verificar que há dois elementos analisados, critério e medida, e uma determinada relação de congruência exigida entre eles.

Por sua vez, o princípio de razoabilidade deve ser aplicado ao ano-calendário de 2014;

Ano	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Limite lei IRPF	2.480,66	2.592,29	2.708,94	2.830,84	2.958,23	3.091,35	3.230,46	3.375,83	3.561,50
Aumento do limite	-	111,63	116,65	121,90	127,39	133,12	139,11	145,37	185,67
Reajuste do limite	-	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	4,5%	5,5%
Salário									
Mínimo (SM)	380,00	415,00	465,00	510,00	545,00	622,00	678,00	724,00	788,00
Aumento do SM	30,00	35,00	50,00	45,00	35,00	77,00	56,00	46,00	64
Reajuste do SM	8,57%	9,21%	12,05%	9,68%	6,86%	14,13%	9%	6,78%	8,84%
Inflação	4,46%	5,90%	4,31%	5,91%	6,5%	5,84%	5,91%	6,41%	10,67%

Figure 2:

---

1. Arguição de inconstitucionalidade suscitada pela e. V-Incidente de arguição de inconstitucionalidade

Sexta Turma desta Corte em sede de apelação em acolhido, a teor do art. 97 da Constituição Federal,

mandado de segurança impetrado com a finalidade art. 481 e seguintes do Código de Processo Civil,

de garantir o direito à dedução integral dos gastos com educação na Declaração de Ajuste Anual do bem como do art. 172 e seguintes do RITRF-3ª Região. 7

Imposto de Renda Pessoa Física de 2002, ano-Vale relatar uma situação interessante. Os

base 2001. 2. Possibilidade de submissão da quaestio juris a este colegiado, ante a inexistência de pronunciamento auditores da Receita Federal, através do Sindicato Nacional da categoria (Sindifisco), também ingressaram com ação ordinária objetivando ver reconhecida a

do Plenário do STF, tampouco do Pleno ou do Órgão Especial desta Corte, acerca da questão. 3. O reconhecimento da inconstitucionalidade da norma afastando sua aplicabilidade não configura por parte do Poder Judiciário atuação como legislador positivo. Necessidade de o Judiciário -no exercício de sua típica função, qual seja, averiguar a conformidade do dispositivo impugnado com a ordem constitucional vigente -manifestar-se sobre a compatibilidade da norma impugnada com os direitos fundamentais constitucionalmente assegurados. Compete também ao Poder Judiciário verificar os limites de atuação do Poder Legislativo no tocante ao verdadeiro pressuposto para a concreção de outros 3. Apelação provida. 8 da dignidade da pessoa humana. Atua como o pedido. Democrático de Direito, sobretudo com o princípio ser reformada a sentença que julgou improcedente basilares da República Federativa e do Estado art. 176 do Regimento Interno, razão pela qual deve estando em estreita relação com os primados órgãos fracionários deste Tribunal, nos termos do cidadania e à livre determinação do indivíduo, medida em que a referida decisão vincula os pleno desenvolvimento da pessoa, ao exercício da 2. A

contributiva, expressamente previsto no texto entendimento já firmado pelo TRF3, declarando a

constitucional. inconstitucionalidade do artigo 8º, inciso II, alínea "b",

9. A desoneração tributária das verbas despendidas da Lei Nº 9.250/95, e reconheçam, para todos os

contribuintes, o direito de descontar integralmente os com instrução configura medida concretizadora de objetivo primordial traçado pela Carta Cidadã, a gastos referentes à educação da base de cálculo do

qual erigiu a educação como um dos valores IRPF.

fundamentais e basilares da República Federativa do Brasil. 10. Arguição julgada procedente para declarar a VIII. Da Ação Direta de Inconstitucionalidade no STF

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3) já reconheceu a inconstitucionalidade do artigo O referido aresto é acompanhado por outros julgados da mesma Corte: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. DESPESAS RELATIVAS À EDUCAÇÃO. DEDUÇÃO. LIMITE ANUAL INDIVIDUAL PREVISTO NO ART. 8º, INCISO II, ALÍNEA B, DA LEI N. 9.250/95. ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 172 E SEQUENTES DO RITRF-3ª REGIÃO E ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. I-O conceito de renda encontra-se delimitado constitucionalmente, traduzindo acréscimo patrimonial, riqueza nova, que vem se incorporar a patrimônio preexistente, num determinado período de tempo (art. 153, III, da Constituição Federal e arts. 43 a 45, do CTN). II-Ao vedar ao contribuinte o abatimento da integralidade das despesas com instrução própria e de seus dependentes, impedindo-o de deduzir qualquer importância que exceda o limite legal autorizado, o legislador



[Senhoras and Martins] , Elói Senhoras , Martins .

[Takeuchi and Pereira] , Kelly Takeuchi , Pereira .

[Takeuchi and Pereira (2016)] *A Análise Estrutural do Ensino Superior Privado sob Perspectiva*, Katiuchia Takeuchi , Pereira . [//www.aedb.br/seget/arquivos/artigos06/418\\_EnsinoSuperiorPrivado.pdf](http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos06/418_EnsinoSuperiorPrivado.pdf)>Acesso em 10 jan. 2016. p. 3.

[Carrazza and Antonio (jul/08)] *A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais*, Roque Carrazza , Antonio . jul/08. 154.

[Curi et al. ()] *A Relação entre Mensalidade Escolar e Proficiência no ENEM*, Andréa Curi ; Zaitune , Menezes , Naércio Filho , ; Aquino , Ernesto Faria , Martins . <<http://www.anpec.org.br/encontro2009/inscricao.on/arquivos/000dc5eb653b0963602b4037e0ae9e07493.pdf>> . Acesso em 2009. 2016. p. 22.

[Tomé and Del Padre (ed.) ()] *Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza*, Fabiana Tomé , Del Padre . Lex Magister/CEU (ed.) 2014. Porto Alegre. (Imposto sobre a Renda: Questões Polêmicas)

[Cretella and José ()] *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, Cretella Jr , José . 1993. Forense. (2ª ed. Rio de Janeiro)

[Coelho and Navarro ()] *Comentários à Constituição de 1988 -Sistema Tributário*, Sacha Calmon Coelho , Navarro . 2006. (10ª ed. Rio de Janeiro: Forense)

[Brasil and Constituição ()] *Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Câmara dos Deputados, Brasil , Constituição . 1988. 2015. Coordenação de Publicações.*

[Silva and Da ()] *Curso de Direito Constitucional Positivo*, José Afonso Silva , Da . 1991. (7ª ed. São Paulo. Revista dos Tribunais)

[Carvalho and De Barros ()] 'Curso de Direito Tributário'. Paulo Carvalho , De Barros . Saraiva 2014. p. 239. (26ª edição. 2ª tiragem)

[Canotilho and Gomes ()] *Direito Constitucional e Teoria da Constituição. Coimbra: Almedina*, José Joaquim Canotilho , Gomes . 1998.

[Tipke and Lang ()] *Direito Tributário (Steuerrecht). Trad.: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris*, Klaus ; Tipke , Joachim Lang . 2008.

[Amaro ()] *Direito Tributário Brasileiro. 19ª edição. São Paulo: Saraiva*, Luciano Amaro . 2013.

[Gonçalves and Lima] *Imposto sobre a renda -resultados auferidos no exterior por filiais, sucursais*, José Artur Gonçalves , Lima . p. . (controladas e coligadas. RDDT nº 74)

[Leonetti ()] *Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil*, Carlos Leonetti . 2003. Barueri: Manole.

[Hartill et al. ()] *In: Campanha Nacional pelo Direito à Educação. A educação na América Latina: direito em risco*, Richard Hartill , América Financiamento Da Educação Na , Latina . 2006. São Paulo: Cortez.

[Ávila ()] 'Intributabilidade das Atividades de Veiculação de Publicidade em Painéis e Placas. Inexigibilidade de Multa'. Humberto Ávila . *Revista Dialética de Direito Tributário* 2007. (143) . Imposto sobre a Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito de Prestação de Serviço de Comunicação

[Soares and Freire (2008)] *O direito fundamental à proporcionalidade penal. Revista Baiana de Direito. Bahia, n. 01*, Ricardo Maurício Soares , Freire . jan./jun. 2008. p. 130.

[Pacheco and Motta ()] Angela Maria Pacheco , Motta . *Ficções tributárias: identificação e controle. São Paulo: Noeses*, 2008.

[Mosquera and Quiroga ()] *Rendas e proventos de qualquer natureza -O imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética*, Roberto Mosquera , Quiroga . 1996. p. 72.

[\_\_\_\_\_] () *Teoria dos Princípios -da definição a aplicação dos princípios jurídicos -7ª Ed. São Paulo: Malheiros, \_\_\_\_\_*. 2007.