

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



165

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

165

(JUNHO - 2009)

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolitos
Forma Certa

Impressão
Yangraf

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões

Duílio Ramos

é o autor da fotografia reproduzida em
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Daniel Zanetti Marques Carneiro - Contribuição previdenciária: retenção de 11% nos contratos administrativos - análise crítica da IN/MPOG nº 02/2008

1. Introdução. 2. Do art. 31 da Lei 8.212/91 e sua adequada interpretação no tocante à cessão de mão-de-obra. 3. A Administração Pública como “tomadora de serviços” e a Instrução Normativa nº 02/2008 do MPOG. 4. Da irresponsabilidade subsidiária da Administração Pública contratante em caso de não-retenção. 5. Conclusão.

7

Fabiana Guimarães Dunder Condé - PIS e Cofins não cumulativos: incidência sobre o faturamento e não sobre a receita

I) Do princípio da legalidade e sobreprincípio da segurança jurídica. II) Regra-matriz de incidência tributária do PIS e da Cofins não cumulativos. III) Afirmação da hipótese de incidência pela base de cálculo. IV) Definição de faturamento pelo STF. V) Violação ao art. 110 do CTN.

17

Gabriel Lacerda Troianelli - Compensação tributária: homologação do procedimento e o dever de investigar

1. Introdução. 2. A homologação do procedimento de compensação. 3. Compensação: direito do contribuinte ou favor fiscal? 4. O poder-dever de diligenciar. 5. Conclusões.

26

Gerd Willi Rothmann - Preços de transferência - método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+ II) ou FOB. A margem de lucro (20% ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento

1. Os métodos de apuração dos preços de transferência: comparabilidade e “margem de lucro”. 2. A margem de lucro (20 ou 60%) em processos de embalagem e beneficiamento. 3. Sistemática atual conforme a Lei n. 9.959/2000. 4. Preço da transação controlada no método do preço de revenda menos lucro: base CIF (+ II) ou FOB. 5. Conclusões.

37

Gustavo Martini de Matos - A compensação dos débitos relativos às estimativas mensais do IRPJ e da CSL. A extensão do inciso IX do parágrafo 3º do artigo 74 da Lei n. 9.430/96

1. O significado da expressão *pagamento mensal por estimativa*. 2. A compensação dos saldos negativos do IRPJ e da CSL com os débitos das estimativas mensais. 3. Conclusões.

57

Gustavo Masina - Incorporação por contratação direta (art. 43, Lei 4.591/64). Construção realizada pelo incorporador em seu próprio terreno. Venda de imóveis antes da conclusão da obra. ISSQN: não-incidência

1. A materialidade do ISSQN, esboçada pela regra de competência advinda da interpretação do art. 156, III, da Constituição Federal. 2. As espécies de incorporação imobiliária previstas na Lei 4.591/64. A chamada incorporação por contratação direta (art. 43 da Lei 4.591/64). Inexistência de serviço-fim. 3. A não-incidência do ISSQN nos casos de “incorporação por contratação direta”, que não se enquadra no conceito constitucional de “serviço”. A jurisprudência do STJ e o REsp n. 1.012.552. 4. Conclusões.

73

Hugo de Brito Machado - Gastos com educação e imposto de renda

1. Introdução. 2. O fato gerador do imposto de renda. 3. O direito à educação. 4. Direito ao abatimento do gasto com educação. 5. Conclusões.

81

José Miguel Garcia Medina e Henrique Cavalheiro Ricci - O ISS e os materiais, medicamentos e refeições oferecidos por hospitais: a inconstitucionalidade da Súmula 274, do Superior Tribunal de Justiça

1. Introdução. 2. A previsão constitucional da base de cálculo dos impostos. 3. A Súmula 274 do Superior Tribunal de Justiça e sua inconstitucionalidade. 4. Conclusões.

90

Gastos com Educação e Imposto de Renda

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Talvez os operadores do Direito, especialmente os advogados, estejam se afastando cada vez mais da doutrina, do exame dos conceitos jurídicos, numa busca crescente e angustiada por soluções práticas. Os que precisam conhecer o Direito preferem, em vez da doutrina, “mensagens de consumo rápido”. E nesse ambiente em que predomina a pressa, a urgência, a falta de racionalização do conhecimento talvez esteja produzindo enormes equívocos e falhas inexplicáveis. Nesse contexto, o constitucionalista Luís Roberto Barroso registra a afirmação atribuída a um anônimo, a dizer: “Chega de ação. Queremos promessas.” E sobre a mesma escreve:

“Assim protestava o grafite, ainda em tinta fresca, inscrito no muro de uma cidade, no coração do mundo ocidental. A espiritual inversão da lógica natural dá conta de uma das marcas dessa geração: a velocidade da transformação, a profusão de idéias, a multiplicação das novidades. Vivemos a perplexidade e a angústia da aceleração da vida. Os tempos não andam propícios para doutrinas, mas para mensagens de consumo rápido. Para *jingles*, e não para sinfonias. O Direito vive uma grave crise existencial. Não consegue entregar os dois produtos que fizeram sua reputação ao longo dos séculos. De fato, a injustiça passeia pelas ruas com passos firmes (Bertold Brecht, Elogio da dialética. In: Antologia poética, 1977) e a insegurança é a característica da nossa era (John Nenneth Galbraith, A era da incerteza, 1984).”¹

Como ensina Radbruch, a *segurança* é um dos valores fundamentais da humanidade, que ao Direito cabe preservar. A *segurança* e a *justiça* têm sido referidas como os únicos elementos que, no Direito, escapam à relatividade no tempo e no espaço. “Podemos resumir o nosso pensamento” - assevera Radbruch - “dizendo que os elementos universalmente válidos da idéia de direito são só a *justiça* e a *segurança*”.² Daí se pode concluir que o prestar-se como instrumento para preservar a justiça, e a segurança, é algo essencial para o Direito. Em outras palavras, sistema nor-



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Luís Roberto Barroso, “Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito”, texto extraído do *Jus Navigandi*, <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7547>.

² Gustav Radbruch, *Filosofia do Direito*, trad. do Prof. L. Cabral de Moncada, 5ª edição, Arménio Amado, Coimbra, 1974, p. 162.

mativo que não tende a preservar a justiça, nem a segurança, efetivamente não é Direito.³

Não obstante, Luís Roberto Barroso tem razão quando afirma que vivemos a perplexidade e a angústia da aceleração da vida, e diz que o Direito vive uma grave crise existencial que o impede de realizar a segurança e a justiça. Um exame do produto da atividade judiciária em nosso País deixa isto fora de qualquer dúvida. E nos leva à constatação de que o desprezo por conceitos fundamentais da Teoria Geral do Direito, sem os quais não se pode compreender adequadamente nosso Direito Positivo, faz parte da referida crise.

Na relação de tributação, por natureza uma relação extremamente conflituosa, o estudo do Direito se faz mais necessário precisamente para evitar o predomínio do poder. Nessa relação, onde uma das partes é titular de poder, a função essencial do Direito consiste em limitar esse poder, sem o que não se pode cogitar de uma relação jurídica. Só o conhecimento seguro do Direito pode minimizar o predomínio do poder do Fisco, cujos agentes sempre buscam meios para aumentar a arrecadação, ainda que em detrimento do Direito. Assim, o fenômeno da pressa na busca de soluções, que impede o desenvolvimento do raciocínio lógico, fundado nos conceitos fundamentais da Teoria Jurídica, tem sido simplesmente desastroso. Tem provocado soluções cada vez mais casuísticas para os conflitos de interesses, com os inconvenientes daí decorrentes e que só podem ser contornados com o domínio dos conceitos fundamentais que compõem a Teoria do Direito Tributário.

Várias são as situações nas quais corre o amesquinamento do Direito pelo poder do Fisco na tributação, configuradas muitas delas com a edição de leis que implicam desvirtuar a hipótese de incidência tributária, para fazê-la ultrapassar os limites desenhados pela Constituição Federal na atribuição de competência tributária. Exemplo de tais situações é o consubstanciado no estabelecimento, por lei, de limite do valor dos gastos com educação a ser abatido na determinação da base de cálculo do imposto de renda de pessoas físicas. É dessa limitação que vamos cuidar neste estudo.

2. O Fato Gerador do Imposto de Renda

2.1. O âmbito constitucional do imposto

No sistema tributário brasileiro cada imposto tem o seu âmbito constitucional. Ao atribuir à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios competência para a instituição de impostos, a Constituição Federal estabelece o âmbito de cada um dos impostos que poderão ser instituídos por cada uma dessas pessoas jurídicas de Direito Público. Em outras palavras, a Constituição diz qual a matéria de fato a ser utilizada pelo legislador para a definição da hipótese de incidência de cada imposto.

Assim é que a Constituição Federal atribui à União competência para instituir, entre outros, o imposto sobre *renda e proventos de qualquer natureza*.⁴ Tem-se en-

³ Hugo de Brito Machado, *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, 5ª edição, Dialética, São Paulo, 2004, p. 123.

⁴ Constituição Federal de 1988, art. 153, inciso III.

tão definida a matéria de que dispõe o legislador ordinário para instituir o imposto de que se cuida. Entretanto, resta-nos saber o que essa expressão significa. Em outras palavras, precisamos saber o que está abrangido pela expressão renda e proventos de qualquer natureza.

2.2. O conceito legalista de renda

A doutrina, especialmente elaborada pelos economistas e financistas, posto que se trata de um conceito da Ciência Econômica, tem apontado diversos significados para a palavra *renda*. As diversas teorias foram resumidas por Fonrouge e Navarrine em três grupos, a saber, (a) teorias da fonte e da renda-produto; (b) teoria do incremento patrimonial e da renda-ingresso, e, finalmente, (c) a teoria do conceito legalista de renda.⁵

Rubens Gomes de Sousa é citado frequentemente, no Brasil e no estrangeiro, como um dos expoentes da doutrina que atribui ao legislador inteira liberdade para definir o significado da palavra *renda*.⁶ Trata-se, porém, de enorme injustiça ao notável Professor, que foi com certeza o maior estudioso do Direito Tributário em nosso País. Em estudo publicado em 1970, no Brasil, mas escrito cerca de 20 anos antes e publicado na França,⁷ Gomes de Sousa realmente afirmou que “os resultados da arrecadação prevalecem sobre a preocupação com o aprimoramento científico do sistema tributário”. E acrescentou:

“Não seria, portanto, exagerado ampliar a definição para dizer que o imposto de renda é aquele que incide sobre o que a lei define como renda.”⁸

Isto, porém, não quer dizer que Gomes de Sousa considerasse correto esse conceito legalista de renda, como a doutrina e a jurisprudência de certa forma chegaram a afirmar. Aliás, no próprio texto onde está aquela sua afirmação do conceito legalista de renda, Gomes de Sousa escreve:

“É claro que essa conclusão pragmática é muito pouco satisfatória para os espíritos animados, ainda que modestamente, por um desejo de precisão científica. Interessa, portanto, pesquisar em que termos e em que medida seria possível conciliar a análise da legislação fiscal - aceita como situação de fato - com os dados teóricos em que respondem ao desejo de integrar os comandos do direito positivo num quadro sistemático.”⁹

Não obstante, essa doutrina que admite o denominado *conceito legalista de renda* tem exercido influência no Judiciário, como se pode ver do decisório do Tribu-

⁵ Carlos M. Giuliani Fonrouge e Susana C. Navarrine, *Impuesto a la Renta*, Depalma, Buenos Aires, 1973, pp. 23/27.

⁶ Cf. Aliomar Baleeiro, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 14ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1987, p. 312; Marilene Talarico Martins Rodrigues, “Imposto de Renda-Pessoa Física”, *Curso de Direito Tributário*, coordenação geral de Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, São Paulo, 1982, p. 237; Fonrouge-Navarrine, ob. cit., pp. 26/27; Horácio A. García Belsunce, *El Concepto de Crédito en la Doctrina y en el Derecho Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1967, pp. 186/188.

⁷ Veja-se a nota do autor na edição brasileira de seu texto, na *Revista de Direito Público* vol. 14, RT, São Paulo, 1970, p. 339.

⁸ Rubens Gomes de Sousa, “A Evolução do Conceito de Rendimento Tributável”, *Revista de Direito Público* vol. 14, RT, São Paulo, 1970, p. 339.

⁹ Rubens Gomes de Sousa, “A Evolução do Conceito de Rendimento Tributável”, *Revista de Direito Público* vol. 14, RT, São Paulo, 1970, p. 339.

nal Federal de Recursos, proferido na AMS n. 114.287-RJ, da qual foi relator o Ministro Ilmar Galvão.¹⁰ Seja como for, essa doutrina é inadmissível porque inteiramente incompatível com a idéia da supremacia constitucional.

Realmente, se as palavras empregadas nas normas da Constituição pudessem ser livremente definidas pelo legislador ordinário, a supremacia da constituição não seria mais que simples ornamento da literatura jurídica. Através de definições legais, todos os dispositivos da *lei maior* poderiam ser alterados pelo legislador ordinário.

Como qualquer intérprete de normas jurídicas, o legislador, que é um intérprete da Constituição, goza de relativa liberdade ao interpretar qualquer de seus dispositivos. Desta forma, goza dessa liberdade relativa para formular o conceito de renda. Pode escolher entre os diversos conceitos fornecidos pelos economistas e financeiros, procurando alcançar a capacidade contributiva e tendo em vista considerações de ordem prática. Não pode, todavia, formular, arbitrariamente, um conceito de *renda*, ou de *proventos de qualquer natureza*.

Nem se diga que o legislador pode estabelecer um conceito de *renda por ficção legal*. Como assevera Valdir de Oliveira Rocha, “Esse fazer de conta não pode subsistir.”¹¹ É da maior evidência que se assim não fosse ruiria inteiramente todo o sistema jurídico-constitucional.

É evidente, portanto, que a liberdade do legislador para definir a hipótese de incidência do imposto sobre *renda e proventos de qualquer natureza* não vai além da liberdade que tem o intérprete para escolher uma das significações razoáveis dessa expressão. Se, no exercício dessa liberdade, o legislador transpõe o quadro, ou moldura, que a Ciência do Direito estabelece, definindo como renda o que renda não é, em qualquer de seus significados aceitáveis, agride a Constituição. E como qualquer lei, também aquela que direta ou indiretamente define o alcance da expressão *renda e proventos de qualquer natureza*, está sujeita ao controle de constitucionalidade.

Além disto, é importante observar que o Código Tributário Nacional definiu renda como o *produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos*, e proventos de qualquer natureza como *os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda* (art. 43, itens I e II). Adotou, portanto, o conceito de *renda acréscimo*. Sem acréscimo patrimonial não há, segundo o Código, nem renda, nem proventos.

Como se vê, o Código Tributário Nacional estreitou o âmbito de liberdade do legislador ordinário, que não poderá definir como renda, ou como proventos, algo que não seja na verdade um *acrécimo patrimonial*.

Resta saber, agora, o que é um *acrécimo patrimonial*, e mais uma vez pode ser colocada a questão de saber se o legislador ordinário pode definir livremente o que como tal se deva entender. A solução, aqui, há de ser também negativa, pelas mesmas razões. Se o legislador *ordinário* tivesse total liberdade para definir os concei-

¹⁰ Revista do Tribunal Federal de Recursos nº 147, pp. 303/305.

¹¹ Repertório IOB de Jurisprudência nº 7/88, p. 100.

tos utilizados pelo legislador *complementar* desapareceria, para efeitos práticos, a distinção entre lei complementar e lei ordinária, distinção relevante em nosso sistema jurídico.

É certo que alguns doutrinadores, na linha traçada por Ataliba, têm sustentado que a lei complementar somente como tal se considera quando trata das matérias a ela reservadas pela Constituição. Já demonstramos o equívoco dessa tese,¹² mas ainda que a mesma seja correta, verdade é que não se aplica em se tratando da definição do âmbito dos tributos, que é indubitavelmente matéria constitucionalmente reservada à lei complementar.¹³

Não se diga, a pretexto de justificar a liberdade do legislador ordinário na definição do significado da expressão *acréscimo patrimonial*, que se trata de expressão de sentido vago, ou ambíguo. "Afirmar que as palavras e expressões jurídicas são, em regra, ambíguas é imprecisas não quer dizer, porém, que não tenham elas significado determinável."¹⁴ Por isto mesmo, a afirmação da vaguidade, ou ambiguidade, de uma palavra, ou expressão, utilizada em uma norma jurídica, não se presta como fundamento para justificar a inteira liberdade de seu intérprete, ou aplicador.

No dizer de Genaro Carró,

"Los lenguajes naturales contienen palabras *vagas*. Con esto quiero referirme al siguiente fenómeno: muchas veces el foco de significado es único, y no plural ni parecido, pero el uso de una palabra tal como de hecho se la emplea, hace que sea incierta o dudosa la inclusión de un hecho o de un objeto concreto dentro del campo de acción de ella. Hay casos típicos frente a los cuales nadie en su sano juicio dudaría en aplicar la palabra en juego. Hay casos claramente excluidos del campo de aplicación del vocablo. Pero hay otros que, a diferencia de los primeros y de los segundos, no están claramente incluidos ni excluidos."¹⁵

Seguindo-se esse raciocínio, tem-se que alguns fatos podem ser seguramente incluídos no conceito de acréscimo patrimonial. Outros fatos dele podem ser seguramente excluídos. A liberdade do legislador ordinário ficará, então, restrita àqueles fatos cuja inclusão, ou exclusão, seja duvidosa e deva ser por isto mesmo objeto de uma decisão política.

É admissível, igualmente, a liberdade do legislador para estabelecer normas regulamentadoras da determinação do montante da renda, tendentes a evitar práticas fraudulentas. Não pode ele, porém, a esse pretexto, criar ficções legais absolutas. Nem pode de qualquer outro modo regular de tal forma a determinação da base de cálculo do imposto, que este termine por ser devido sem que tenha ocorrido o fato *renda*, vale dizer, *acréscimo patrimonial*.

2.3. O cálculo do imposto de renda das pessoas físicas

Os impostos geralmente são calculados mediante a aplicação de uma alíquota sobre determinada expressão econômica denominada *base de cálculo*, que é um

12 "A Posição Hierárquica da Lei Complementar", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 14, Dialética, São Paulo, pp. 19/22.
13 Constituição Federal, art. 146, inciso III, alínea "a".
14 Eros Roberto Grau, *Direito, Conceitos e Normas Jurídicas*, RT, São Paulo, 1988, p. 60.
15 *Algunas Palabras sobre las Leyes*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1971, p. 18.

aspecto do fato gerador do imposto. É o aspecto material que nos permite dimensionar o imposto, determinar o seu montante. Desnecessário é dizer-se que, como aspecto, é inerente ao fato gerador. Não pode ser desligado deste.

No caso do imposto de renda das pessoas físicas existe uma tabela para o cálculo correspondente, que indica o denominado mínimo isento e acima deste as faixas de renda submetidas a determinadas alíquotas. O mínimo isento, ou mínimo existencial, é o valor dos ganhos do contribuinte que se presume sejam indispensáveis a sua subsistência e por isto mesmo não constituem acréscimo patrimonial. No dizer de Mary Elbe Queiroz:

“O mínimo existencial não se configura como acréscimo ou riqueza nova. Ele é, exatamente, a mínima quantia imprescindível à manutenção da vida, e a quantidade ínfima para que o indivíduo e sua família possam atender às suas necessidades vitais e viver com dignidade.”¹⁶

Para que se tenha o valor sobre o qual são aplicadas as alíquotas e assim determinada quantia do imposto de renda devido, algumas quantias devem ser deduzidas do valor dos rendimentos. Algumas com valor fixado em lei, que se presume ser o mínimo indispensável, como ocorre com a manutenção de dependentes. Outras, a depender de comprovação em cada caso, como ocorre com as despesas com honorários de médicos e dentistas, por exemplo.

O imposto de renda das pessoas físicas em nosso País já foi muito mais racional. A legislação classificava os rendimentos por cédulas segundo origem ou a natureza da fonte produtora, indicando as *deduções* admitidas em cada cédula, vale dizer, as despesas que podiam ser deduzidas dos rendimentos brutos de cada cédula, todas ligadas à produção do rendimento. Considerava *renda bruta* a soma dos rendimentos líquidos de cada cédula e autorizava fossem abatidos dessa renda bruta os gastos relacionados à pessoa do contribuinte, que eram os *abatimentos da renda bruta*. Hoje, porém, já não prevalecem esses conceitos nem existem essas distinções que tornavam o imposto de renda mais racional e mais justo. A pretexto de simplificar, o legislador aboliu o que havia de mais racional e mais justo no imposto, inclusive sua progressividade. Daí por que há quem afirme, com razão, que:

“Os primados constitucionais foram tão desfigurados que hoje a exação que incide sobre rendas e proventos não mais guarda qualquer conexão com o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza como está previsto na Constituição.”¹⁷

No âmbito do imposto de renda das pessoas físicas, o estabelecimento de limite para a dedução de gastos com educação na base de cálculo desse imposto pode ser mencionado como exemplo das mais flagrantes violações da Constituição Federal, como a seguir vamos demonstrar.

3. O Direito à Educação

3.1. Um direito fundamental

A vigente Constituição Federal estabelece que “a educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da

¹⁶ Mary Elbe Queiroz, *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*, Manole, Barueri, 2004, p. 58.

¹⁷ Mary Elbe Queiroz, *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*, Manole, Barueri, 2004, p. 408.

sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”.¹⁸ E além de albergar diversos dispositivos que demonstram claramente ser a educação um direito fundamental, assegura expressamente a “gratuidade do ensino em estabelecimentos oficiais”.¹⁹

Não há dúvida, portanto, de que o Poder Público está obrigado a garantir sua efetividade.

3.2. *Partilha da conta com a sociedade*

Por outro lado, ao estabelecer que a educação “será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade”, a Constituição afastou a idéia de individualização do ônus com a educação, que há de ser sempre da sociedade, e desta forma afastou claramente a idéia de que os gastos com a educação devem ser suportados individualmente. Sobre o assunto, aliás, já escrevemos:

“A conta da educação... há de ser compartilhada com toda a sociedade, e a melhor forma de fazê-lo, além da oferta de escola pública gratuita que a final é paga pelos contribuintes em geral, é, sem dúvida, admitir-se a dedução integral, sem limites, dos gastos com a educação. Gastos efetivos, é certo, mas a questão de possíveis fraudes é outro problema que reclama solução diversa, não sendo justo que a pretexto de evitar-se a fraude se anule o direito constitucionalmente assegurado.

Assim, pelo menos para os que na interpretação da Constituição prestigiam o princípio da máxima efetividade de suas normas, é clara a inconstitucionalidade do dispositivo da legislação tributária que impõe limite para dedução dos gastos com educação.”²⁰

Negar o direito de o contribuinte partilhar com a sociedade o ônus de seus gastos com educação, além de ser uma flagrante afronta aos dispositivos constitucionais que a colocam como um direito fundamental, viola também a Constituição porque implica a cobrança do imposto de renda sobre algo que não é renda, mas despesa. Ninguém de bom senso, portanto, poderá considerar válido o dispositivo de lei que limita a dedução das quantias gastas com educação, na formação da base de cálculo do imposto de renda.

4. **Direito ao Abatimento do Gasto com Educação**

4.1. *Não-consideração como renda do que realmente é despesa*

Em questionamentos a respeito do direito do contribuinte de deduzir na formação da base de cálculo do imposto de renda o valor dos gastos com educação, procuradores da Fazenda Nacional têm utilizado o argumento segundo o qual “o Estado não é responsável pelo ônus financeiro da educação de quem por ela pode pagar (fls. 17)”.²¹ É importante, portanto, que se esclareça desde logo a diferença que existe entre a dedução de um gasto na determinação da base de cálculo do imposto de renda e a dedução desse mesmo gasto no valor do imposto de renda a ser pago.

¹⁸ Constituição Federal de 1988, art. 205.

¹⁹ Constituição Federal de 1988, art. 206, inciso IV.

²⁰ Hugo de Brito Machado, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, 1º volume, Atlas, São Paulo, 2003, pp. 256/257.

²¹ Referências feitas no voto do Juiz Petrucio Ferreira, do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, no Agravo de Instrumento nº 10.275/97-CE, julgado em 14 de outubro de 1997.

Realmente, o mencionado argumento dos procuradores da Fazenda poderia ter algum sentido se a pretensão do contribuinte fosse de deduzir os gastos com educação do próprio imposto de renda a ser por ele pago. Tal pretensão corresponderia a atribuição ao Estado do ônus financeiro da educação.

A dedução dos gastos com educação na determinação da base de cálculo do imposto de renda, diversamente, não implica atribuir ao Estado o ônus financeiro da educação. Implica, isto sim, não-consideração desses gastos como renda, e sim como despesas, o que é absolutamente indiscutível diante da realidade econômica.

4.2. Política legislativa e respeito à Constituição

Outro argumento também sustentado por procuradores da Fazenda Nacional no questionamento de que se cuida consiste em que as deduções inerentes à educação consubstanciam um “favor fiscal do Estado, decorrente de um critério político, o qual refoge ao Poder Judiciário (fls. 18)”.²² O legislador poderia, assim, estabelecer ou não o direito a essa dedução, bem como limitar esse valor, como simples questão de política jurídica.

Na verdade não se trata de uma questão de política legislativa. A questão consiste, isto sim, em garantir que o imposto de renda incida sobre a *renda*, e não sobre *despesas*. É uma questão de respeito à Constituição, que atribui competência à União para instituir imposto sobre *renda e proventos de qualquer natureza*, e não sobre *despesas*.

O legislador tem, sim, amplos espaços nos quais atua fazendo política legislativa, mesmo no âmbito da relação tributária. É isto o que ocorre em matéria de tributação extrafiscal, onde o legislador realiza verdadeira função de política legislativa. Não é o caso, porém, do tratamento tributário dos gastos com educação. Entretanto, mesmo que o direito à dedução dos gastos com educação na base de cálculo do imposto de renda fosse um típico incentivo fiscal, em face de normas albergadas pela Constituição esse direito não poderia ser negado ou limitado.

Com efeito, são muitos e de inegável clareza os dispositivos da Constituição Federal preconizando o direito à educação e o dever do Estado, da família e da sociedade, de prestar educação, bem como os meios para o oferecimento desta pelo Estado. Entre eles existe inclusive um que estabelece a responsabilidade pessoal do agente público omissor, dizendo expressamente que:

“O não oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente.”²³

Em face dos dispositivos constitucionais pertinentes, portanto, não se pode conceber seja a educação simples alvo de incentivo fiscal entregue ao critério político do legislador.

4.3. Comodismo fiscal e aumento da arrecadação

Há quem defenda a constitucionalidade do dispositivo legal limitador da dedução dos gastos com educação, ao argumento de que o mesmo teria a finalidade de

²² Referências feitas no voto do Juiz Petrucio Ferreira, do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, no Agravo de Instrumento nº 10.275/97-CE, julgado em 14 de outubro de 1997.

²³ Constituição Federal de 1988, art. 208, parágrafo 2º.

evitar fraudes. Seria a dedução de tais gastos uma porta aberta para que os contribuintes deduzissem gastos não efetivamente realizados, ou em montante maior do que os realizados.

Esse argumento também é inteiramente desprovido de fundamento. O Fisco tem meios para combater as fraudes e nada justifica essa forma de nivelamento por baixo, em prejuízo dos contribuintes que procedem com seriedade e efetivamente efetuam gastos com educação.

Outro argumento, que anotamos já faz algum tempo,²⁴ utilizado na defesa da limitação do abatimento dos gastos com educação consiste na necessidade de aumentar a arrecadação sem aumentar a alíquota do imposto. Foi sustentado pelo então Secretário da Receita Federal, que afirmou, em entrevista à *Globo News* em 25 de abril de 1998, que sem a limitação de que se cuida ter-se-ia de elevar a alíquota do imposto para a obtenção da receita necessária na execução do orçamento público. Esse argumento, todavia, é da mais absoluta inconsistência, pois a necessidade de aumentar a arrecadação jamais justificará qualquer forma de violência à Constituição.

5. Conclusões

Diante de tudo o quanto foi exposto, podemos afirmar, com segurança, as seguintes conclusões:

1ª) É flagrante a inconstitucionalidade do dispositivo legal que limita o direito à dedução dos gastos com educação na determinação da base de cálculo do imposto de renda de pessoa física.

2ª) Não se trata de incentivo fiscal, mas de limitação constitucional da competência tributária, fazendo-se com que o imposto incida sobre a *renda* e não sobre *despesas*.

3ª) Admitir a exclusão ou a limitação do abatimento dos gastos com educação implica, na prática, admitir um imposto sobre os gastos com educação, o que deixa ainda mais evidente o absurdo da limitação questionada.

4ª) Mesmo que se pudesse admitir que o direito à dedução dos gastos com educação na determinação da base de cálculo do imposto de renda constitui um *incentivo fiscal*, ainda assim, em face do que está expresso na Constituição Federal o legislador não poderia excluir ou limitar esse direito sem afrontar a Constituição.