

**CENTRO UNIVERSITÁRIO AUTÔNOMO DO BRASIL**  
**PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITOS FUNDAMENTAIS E DEMOCRACIA**

**ISADORA BEATRIZ TEIXEIRA CARLOS**

**INCONSTITUCIONALIDADE DO LIMITE DE DEDUÇÕES COM DESPESAS DE  
EDUCAÇÃO NO IMPOSTO DE RENDA: JUSTIÇA E MORALIDADE  
TRIBUTÁRIAS**

**CURITIBA**

**2019**

ISADORA BEATRIZ TEIXEIRA CARLOS

**INCONSTITUCIONALIDADE DO LIMITE DE DEDUÇÕES COM DESPESAS DE  
EDUCAÇÃO NO IMPOSTO DE RENDA: JUSTIÇA E MORALIDADE  
TRIBUTÁRIAS**

Dissertação apresentada ao curso de Pós-Graduação do Programa de Mestrado em Direitos Fundamentais e Democracia, Centro Universitário Autônomo do Brasil – UniBrasil, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direitos Fundamentais e Democracia.

Orientador: Prof. Dr. Octávio Campos Fischer

CURITIBA

2019

C284

Carlos, Isadora Beatriz Teixeira.

Inconstitucionalidade do limite de deduções com despesas de educação no Imposto de renda: justiça e moralidade tributárias. / Isadora Beatriz Teixeira Carlos. – Curitiba: UniBrasil, 2019.  
156p.; 30 cm

Orientador: Octávio Campos Fischer

Dissertação – Centro Universitário Autônomo do Brasil – UniBrasil. Mestrado em Direitos Fundamentais e Democracia, 2019.  
Inclui bibliografia.

1. Direito – Dissertação. 2. Direitos fundamentais. 3. Imposto de renda. 4. Imposto de renda – Deduções – Educação. I. Centro Universitário Autônomo do Brasil. Mestrado em Direitos Fundamentais e Democracia. II. Título.

CDD 340

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

ISADORA BEATRIZ TEIXEIRA CARLOS

### **INCONSTITUCIONALIDADE DO LIMITE DE DEDUÇÕES COM DESPESAS DE EDUCAÇÃO NO IMPOSTO DE RENDA: JUSTIÇA E MORALIDADE TRIBUTÁRIAS**

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre no Curso de Pós-Graduação em Direitos Fundamentais e Democracia do Programa de Mestrado do Centro Universitário Autônomo do Brasil – UniBrasil pela seguinte banca examinadora:

Orientador: Prof. Dr. Octávio Campos Fischer (UNIBRASIL)

Componentes: Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei (UNICURITIBA)  
Prof. Dr. Eduardo Biacchi Gomes (UNIBRASIL)

Curitiba, 26 de março de 2019.

*Aos meus pais, mais uma vez e sempre,  
pelo apoio incondicional aos meus  
sonhos, por me propiciarem as melhores  
oportunidades e me despertarem o  
encanto pelo aprendizado e pela  
constante busca do aprimoramento e da  
superação.*

## AGRADECIMENTOS

A trajetória no Programa de Mestrado em Direitos Fundamentais e Democracia do Centro Universitário Autônomo do Brasil – UniBrasil me trouxe diversos desafios, muita superação e incomensuráveis conquistas. Nesse percurso, algumas pessoas merecem destaque e reconhecimento.

Primeiramente, agradeço aos meus pais, **Ronaldo e Maristela**, por todo afeto, atenção, paciência e, principalmente, por me ensinarem o valor da educação e a importância da persistência e da dedicação, sempre com muito amor e carinho. Sou grata por todo o tempo que dedicaram a mim e para apoiar a minha caminhada; por todos os artigos lidos (mesmo as vezes não inteiramente compreendidos), dicas, correções, companhia nas idas às bibliotecas e por sempre celebrarem comigo minhas vitórias. Muito obrigada por me proporcionarem as melhores oportunidades para eu trilhar meu caminho e poder correr atrás dos meus sonhos. Gratidão!

Destaco especial agradecimento ao meu orientador, Professor **Octávio Campos Fischer**, por sua dedicação, valiosos ensinamentos, respeito com o meu trabalho e sua significativa compreensão quanto ao meu tempo e métodos de produção. Obrigada por acreditar no meu comprometimento e por todo apoio e palavras de incentivo que transmitiram confiança e tranquilidade. Foi uma honra contar com seu conhecimento e apoio e tê-lo como personagem célebre e marcante na minha história acadêmica.

Agradeço imensamente, aos Professores **Demetrius Nichele Macei** e **Eduardo Biacchi Gomes**, por todos os proveitosos apontamentos e imprescindíveis contribuições na fase de qualificação deste trabalho.

Meus sinceros agradecimentos também a todos os professores e membros do Programa de Mestrado do UniBrasil por compartilharem seus conhecimentos, contribuírem com o desenvolvimento acadêmico, engrandecerem o espaço de pesquisa jurídica e fortalecerem a concretização dos direitos fundamentais e da democracia.

Por fim, agradeço aos meus familiares e amigos por compreenderem minha dedicação e a importância dessa jornada para mim, sempre entendendo minhas necessárias ausências e me proporcionando apoio e carinho.

*A educação é um ato de amor, por isso, um ato de coragem. Não pode temer o debate. A análise da realidade. Não pode fugir à discussão criadora, sob pena de ser uma farsa.*

Paulo Freire.

## RESUMO

A presente dissertação objetiva analisar a justiça tributária e a moralidade tributária quanto à inconstitucionalidade dos limites colocados às deduções com despesas de educação no Imposto de Renda da Pessoa Física (artigo 8º, inciso II, alínea “b” e seus itens de tempos em tempos atualizados). Para isso, a fim de estabelecer as bases para as reflexões posteriores, parte-se de um breve esboço histórico sobre o desenvolvimento dos direitos fundamentais e sua disposição na Constituição Federal de 1988 e consequente análise do direito fundamental social à educação e sua íntima relação com o Estado Democrático de Direito, a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial. Em seguida, já no âmbito do Direito Tributário, trata-se do papel da tributação no Estado brasileiro, apresenta-se os princípios constitucionais tributários e as disposições específicas quanto ao Imposto de Renda da Pessoa Física. Discorre-se sobre a Lei Federal nº 9.250/1995 e as deduções ao Imposto de Renda por ela possibilitadas, tratando especialmente das deduções de despesas com educação. Posteriormente, traz-se a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927, ainda pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal, expondo as bases da inconstitucionalidade dos limites de deduções com despesas de educação. Por fim, a partir da inconstitucionalidade apontada, trata-se das noções de justiça e moralidade tributárias como fundamentos complementares para o reconhecimento da inconstitucionalidade apresentada. Através de uma revisão bibliográfica e análise documental, pelo método dedutivo e abordagem qualitativa, buscar-se-á sustentar que as noções de justiça e moralidade tributárias, dentro de uma leitura constitucional sistemática, apresentam-se como motivação para o Estado agir de ofício, independentemente da existência de questionamento judicial, para sanar a desconformidade presente no ordenamento jurídico brasileiro.

**Palavras-chaves:** Imposto de Renda. Deduções. Educação. Inconstitucionalidade. Justiça. Moralidade.

## ABSTRACT

The present dissertation aims to analyze the tax justice and tax morality regarding the unconstitutionality of the limits placed on deductions with education expenses in the Personal Income Tax (article 8, item II, letter "b" and its items from time to time updated). To this end, in order to establish the basis for further reflection, we start with a brief history of the development of fundamental rights and their provision in the Federal Constitution of 1988 and consequent analysis of the fundamental social right to education and its close relationship with the Democratic State of Law, the dignity of the human person and the existential minimum. Then, in the scope of Tax Law, this is the role of taxation in the Brazilian State, it presents the constitutional principles of taxation and the specific provisions regarding Income Tax of the Individual. The Federal Law nº 9.250/1995 and the deductions to the Income Tax made possible by it, dealing with deductions of educational expenses, are discussed. Subsequently, the Direct Action of Unconstitutionality nº 4.927 is filed, still pending judgment in the Federal Supreme Court, exposing the grounds of unconstitutionality of the limits of deductions with expenses of education. Finally, based on the unconstitutionality pointed out, these are the notions of tax justice and morality as complementary foundations for the recognition of the unconstitutionality presented. Through a bibliographical review and documentary analysis, by the deductive method and qualitative approach, it will be sought to maintain that the notions of tax justice and morality, within a systematic constitutional reading, are presented as motivation for the State to act of office, regardless of the existence of judicial questioning, in order to remedy the lack of conformity in the Brazilian legal system.

**Key-words:** Income Tax. Deductions. Education. Unconstitutionality. Justice. Morality.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>1. O DIREITO À EDUCAÇÃO NA ORDEM CONSTITUCIONAL BRASILEIRA.....</b>	<b>14</b>
1.1 DIREITOS FUNDAMENTAIS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988 .....	14
1.2 DIREITO FUNDAMENTAL SOCIAL À EDUCAÇÃO .....	36
<b>2. IRPF E O ESTADO SOCIAL E DEMOCRÁTICO DE DIREITO .....</b>	<b>49</b>
2.1 IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA .....	49
2.2 DEDUÇÕES LEGAIS COM DESPESAS DE EDUCAÇÃO .....	69
<b>3. LIMITE DEDUTIVO COM DESPESAS DE EDUCAÇÃO NO IRPF .....</b>	<b>81</b>
3.1 INCOSTITUCIONALIDADE DO LIMITE DE DEDUÇÕES.....	81
3.2 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA .....	98
3.3 MORALIDADE TRIBUTÁRIA .....	118
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>141</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>146</b>

## INTRODUÇÃO

As deduções legais no Imposto de Renda da Pessoa Física, estabelecidas pela Lei Federal nº 9.250 de 1995, que alterou a legislação do Imposto de Renda, modificaram em grande forma a apuração do imposto e sua base de cálculo. Entretanto, com alterações posteriores, foram trazidos à lei, entre outras providências, limites às deduções com educação, as quais, desde sua instituição geram grande polêmica no âmbito do Direito Tributário, haja vista a incompatibilidade dos valores previstos legalmente com a realidade, pois mostram-se muito aquém do necessário para atender os gastos com educação, e são questionados frente à inexistência de limitação para outras deduções e quanto a sua validade constitucional.

Conforme estabelece a Constituição Federal de 1988, o Brasil é um Estado Democrático de Direito, o qual tem como fundamento a igualdade de oportunidades entre seus cidadãos e estreita vinculação aos direitos fundamentais, como o direito à liberdade, à propriedade, à igualdade, dentre diversos outros e compromete-se constitucionalmente com os direitos sociais, a fim de garantir a dignidade da pessoa humana, tida como fundamento do Estado Democrático de Direito.

O direito à educação, consagrado expressamente pela Lei Maior em seu texto, apresenta função fundamental para a existência da democracia, pois assume o importante papel de via de acesso para concretização dos princípios democráticos da liberdade e igualdade, visando o desenvolvimento e o preparo para o exercício da cidadania e da democracia. O Estado Democrático brasileiro elenca a educação como direito fundamental social enquanto direito público subjetivo, sendo direito de todos e dever do Estado e da família, pautado nos princípios da gratuidade e do padrão de qualidade e institucionalizado na Constituição Federal.

O texto constitucional também estabelece expressamente a justiça como valor supremo da sociedade brasileira e traz a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Nesse contexto, temos que a tributação no Brasil é o principal método de financiamento do Estado, pois a arrecadação é meio de obtenção de recursos que o Estado utiliza para custear os próprios gastos. A arrecadação mediante tributação justifica-se para que o Estado financie, entre outras despesas e gastos públicos, os

seus deveres prestacionais para com os cidadãos; assim, concomitantemente o Estado tributa o contribuinte, entrega-lhes, na teoria, condições para o pleno desenvolvimento, através da saúde, educação, entre outras garantias provenientes do Estado, que deveriam atender a todos os cidadãos de forma integral.

Entretanto, é notório que o direito à educação possui tratamento censurável pelo Estado brasileiro, pois o padrão das realidades educacionais provenientes do Estado, em sua grande maioria, é aviltante e não atende aos cidadãos de forma global e com a devida qualidade. Por conseguinte, é comum à sociedade brasileira investir em instituições privadas de ensino e bancar seus custos, independente dos valores pagos a título de tributos, que deveriam ser reinvestidos para atender essa demanda quanto à educação de qualidade.

A Constituição Federal, como norma estruturante do Estado brasileiro, é a principal fonte do Direito Tributário ao trazer orientações e limites à tributação, e também regula e condiciona a competência tributária e inicia a formulação de hipóteses de incidência dos tributos, traçando um modelo constitucional que não pode ser desrespeitado pelas legislações infraconstitucionais.

O Imposto de Renda da Pessoa Física, previsto na Constituição Federal como competente à União, incide sobre renda e proventos de qualquer natureza, conceitos esses que são juridicamente definidos para que não haja tributação indevida no exercício da competência tributária. Ademais, o conceito de renda e de proventos de qualquer natureza para exercício da tributação e de correta identificação do fato jurídico tributário e, por conseguinte, a correta construção da regra matriz de incidência tributária, deve ser exposto mediante interpretação constitucional sistemática. Dessa forma, o conceito de renda deve levar em conta a dignidade da pessoa humana, a capacidade contributiva e o mínimo existencial, todos previstos constitucionalmente.

À vista disso, ao analisar as deduções legais no Imposto de Renda da Pessoa Física possibilitadas a partir do advento e vigor da Lei Federal nº 9.250 de 1995, em especial os limites dedutivos com educação, devemos fazê-lo mediante interpretação constitucional sistemática, principalmente quanto à validade constitucional dessa limitação legal infraconstitucional quanto às deduções aplicáveis às declarações de Imposto de Renda e o campo de incidência e competência delimitado pela Constituição Federal.

A Lei Federal nº 9.250, ao limitar as deduções de gastos com educação viola o conceito constitucional de renda e tributa para além de sua delimitação, ofendendo diversos princípios constitucionais tributários, alguns direitos fundamentais e a dignidade da pessoa humana e sua essência do mínimo existencial. À vista disso, a tributação que extrapola seus limites constitucionais mostra-se evidentemente inconstitucional, fere a justiça, especialmente em seu campo tributário, que é um objetivo do Estado, e também apresenta mácula ao princípio implícito da moralidade tributária.

Diante disso, ergue-se o cerne da presente dissertação: a análise da justiça tributária e da moralidade tributária quanto à inconstitucionalidade dos limites colocados às deduções com despesas de educação no Imposto de Renda da Pessoa Física (artigo 8º, inciso II, alínea “b” e seus itens de tempos em tempos atualizados).

O trabalho estrutura-se tendo por base a construção de um raciocínio lógico-jurídico adequado à realidade constitucional brasileira precedentemente à análise das disposições constitucionais mais significativas ao intento deste.

Assim, parte-se de um breve esboço histórico sobre o desenvolvimento dos direitos fundamentais, em todas as suas dimensões, apontando os mais relevantes marcos históricos e jurídicos de seu reconhecimento.

A partir do reconhecimento dos direitos fundamentais como um todo traça-se um panorama quanto a sua expressão na Constituição Federal de 1988, especialmente quanto à igualdade, dignidade da pessoa humana e mínimo existencial.

Dentre os direitos fundamentais contemplados pelo texto constitucional pátrio, no presente trabalho destaca-se o direito fundamental social à educação, que é explorado tanto no que se refere ao seu alcance, quanto a sua íntima relação com o Estado Democrático de Direito, a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial.

Adentrando na seara do Direito Tributário, trata-se do papel da tributação no Estado brasileiro e apresenta-se os princípios constitucionais tributários advindos das limitações ao poder estatal de tributar.

Especificamente quanto ao Imposto de Renda da Pessoa Física, desenvolve-se o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza e a norma de competência tributária que autoriza a instituição e cobrança de tributos com base no fato jurídico tributário de acréscimo patrimonial.

Tendo esses conceitos sido desmistificados, discorre-se sobre a Lei Federal nº 9.250 de 1995 e as deduções ao Imposto de Renda da Pessoa Física por ela possibilitadas, dotando especial tratamento às deduções de despesas com educação.

Assim, deslindando o conceito jurídico de renda e suas diversas peculiaridades e analisando-o frente aos princípios da dignidade da pessoa humana, da capacidade contributiva e do mínimo existencial e também frente às disposições infraconstitucionais da Lei Federal nº 9.250, nota-se a evidente inconstitucionalidade da limitação de deduções de despesas com educação e a tributação sobre despesas.

A fim de embasar a inconstitucionalidade, traz-se à tona a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4.927, apresentada ao Supremo Tribunal Federal pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, que está presentemente pendente de análise, mas que possui peças significativas a serem trazidas. Não se tem o estudo da ADI como intento e propósito do trabalho, tanto que apenas apresenta-se a importante ação através da transcrição de seus principais pontos; pois acredita-se que não cabe a nós, nesse momento, destrinchar pormenorizadamente os fundamentos e motivações das peças já exaradas, uma vez que o processo ainda está em trâmite e que aguarda-se posicionamento da Corte Superior.

Portanto, apresenta-se a Ação Direta de Inconstitucionalidade nos termos em que se encontra e faz-se a análise quanto a inconstitucionalidade a partir dos conceitos e fundamentos trazidos da nossa leitura sistemática do ordenamento jurídico que deve ter a Constituição Federal como sua maior e mais importante orientação.

Por fim, a partir da inconstitucionalidade apontada, trata-se das noções de justiça tributária e moralidade tributária como fundamentos complementares para o reconhecimento da inconstitucionalidade apresentada, uma vez que violadas pela Lei Federal nº 9.250 de 1995 quanto às limitações dedutivas de despesas com educação no Imposto de Renda da Pessoa Física.

Através de tal raciocínio lógico-jurídico, o presente trabalho tem por razão demonstrar que, considerando todos os fundamentos apresentados que evidenciam a manifesta inconstitucionalidade dos limites de dedução de despesas com educação no Imposto de Renda da Pessoa Física, pelo princípio da moralidade pública, ou simplesmente pela moralidade tributária, o Estado deve agir de ofício, ou seja, sem

necessitar de provocação de particulares, objetivando sanar a desconformidade constitucional presente no ordenamento jurídico brasileiro.

# 1. O DIREITO À EDUCAÇÃO NA ORDEM CONSTITUCIONAL BRASILEIRA

## 1.1 DIREITOS FUNDAMENTAIS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Os direitos fundamentais podem ser abalizados como o “oxigênio das Constituições democráticas”.<sup>1</sup> A trajetória de sua estruturação remonta diversos cenários econômicos e sociais, assim como reflete o desenvolvimento das relações interpessoais e destas com o Estado, como cidadãos.

Tendo em conta que o Estado Brasileiro, através da sua norma máxima que regula e organiza seu funcionamento, a Constituição Federal de 1988, adota como modelo o Estado Democrático de Direito, e o truísmo de que toda Constituição deve ser compreendida como unidade<sup>2</sup>, ergue-se inegável a importância do exame dos direitos fundamentais a fim de assentar qualquer estudo que abranja o ordenamento jurídico pátrio.

A expressão direitos fundamentais, amplamente difundida e prestigiada, designa os direitos humanos reconhecidos formalmente em uma sociedade, adquirindo *status* de norma jurídica<sup>3</sup>, através de sua consagração no direito constitucional de cada Estado. Nesse entendimento, a designação direitos humanos representa uma abrangência muito maior de direitos do que a designação direitos fundamentais, pois aquela engloba esta<sup>4</sup>, uma vez que todo direito fundamental é, à primórdio, um direito humano.

Na visão contemporânea, os direitos humanos são os estabelecidos em âmbito internacional, “assegurados a qualquer pessoa independentemente de seu vínculo com determinado Estado, além de oponíveis ao próprio Estado perante as instâncias supranacionais de tutela”<sup>5</sup>; em uma visão mais abrangente, que se reporta ao século

---

<sup>1</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 340.

<sup>2</sup> PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 28.

<sup>3</sup> AMARAL, Gustavo. **Direito, Escassez e Escolha**: Em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 90.

<sup>4</sup> AITH, Fernando. Direito à saúde e suas garantias no Brasil: Desafios para efetivação de um Direito Social. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013, p. 279.

<sup>5</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais**: orçamento e “reserva do possível”. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 15.

XX, quando adotada a expressão direitos humanos para substituir os termos direitos naturais ou mesmo direitos do homem, estes denotam concepção de direitos inerentes ao ser humano, independentemente de uma positivação, “ela nos revela direitos morais, direitos que estão no cerne da existência de uma sociedade, de uma coletividade, ou ainda a consciência de uma ética coletiva”.<sup>6</sup>

Seguindo esse raciocínio, os direitos humanos englobam certo grau de moralidade e ética e, conseqüentemente, os direitos fundamentais também guardam essa característica.

A positivação dos direitos fundamentais, de acordo com Perez LUÑO, é o resultado “de uma dialética constante entre o progressivo desenvolvimento das técnicas de seu reconhecimento na esfera do direito positivo e a paulatina afirmação [...] das ideias da liberdade e da dignidade humana”.<sup>7</sup>

O percurso dos direitos fundamentais perpassa algumas formas de organização de Estado até o alcance do Estado social, cujas preocupações são mais centradas nas pessoas e, nos casos mais promissores, na coletividade e no desenvolvimento como um todo.

Assim, os direitos fundamentais são uma forma de limitação do poder do Estado, mas que o reconhecem e também o legitimam, assim como à ordem Constitucional, tendo em conta que “o poder se justifica pela realização dos direitos do homem e que a idéia de justiça é, hoje, indissociável de tais direitos”.<sup>8</sup>

Conseqüentemente, além da notável característica de moralidade e ética que guardam os direitos humanos, como já evidenciado, a noção de justiça também é contemplada pelos direitos humanos e direitos fundamentais.

---

<sup>6</sup> AITH, Fernando. Direito à saúde e suas garantias no Brasil: Desafios para efetivação de um Direito Social. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013, p. 277-278.

<sup>7</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12. ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 37.

<sup>8</sup> MALISKA, Marcos Augusto. **O direito à educação e a constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 46.

Os direitos fundamentais tiveram considerável evolução; tal evolução possibilita a leitura desses significativos direitos de diversas formas e através de diferentes teorias classificatórias<sup>9,10</sup>

Nos valem aqui da teoria classificatória dos direitos fundamentais de acordo com o elemento histórico, a chamada teoria dos direitos fundamentais geracionais ou dimensionais<sup>11</sup>, que surge como a classificação mais utilizada no estudo da positivação dos direitos humanos e a mais comum na pesquisa jurídica pois “O estudo da evolução dos direitos fundamentais confunde-se com a própria história do Estado de Direito”<sup>12</sup> e, também, a nosso ver, como a mais didática ao utilizar a evolução histórica para caracterizar e categorizar os direitos fundamentais.

Grande maioria dos estudos aponta a Inglaterra como uma das sedes precursoras da concepção de direitos fundamentais por conta dos diversos documentos lá originados que estabeleciam garantias e prerrogativas em defesa de direitos considerados essenciais.

A Magna Carta de 1215, assinada pelo Rei inglês João Sem Terra, mostra-se um dos documentos jurídicos pioneiros na limitação dos poderes da monarquia e garantia de certas liberdades<sup>13</sup> aos considerados homens livres<sup>14</sup>, especialmente quanto à criação de impostos e alterações de leis, situações que não poderiam ocorrer sem a consulta a um Conselho composto por representantes do clero e da nobreza, e na criação de um precursor do devido processo legal. Houve outros documentos, com

---

<sup>9</sup> O termo “teorias classificatórias” é utilizado por Jairo Schäfer em sua obra: **Classificação dos Direitos Fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão**, 2013.

<sup>10</sup> AMARAL, Gustavo. **Direito, Escassez e Escolha**: Em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 49.

<sup>11</sup> Apesar do referenciado autor Jairo Schäfer e demais estudiosos do tema se referirem, muitas vezes, à classificação dos direitos fundamentais em gerações, utilizaremos nesse trabalho o termo “dimensão” ao invés de “geração” para classificar os direitos fundamentais, por entender que a expressão geração implica em um início, meio e fim, ou seja, uma sucessão, o que não é correto, pois os direitos fundamentais não se extinguem de uma fase a outra, mas sim acontecem, evoluem e crescem outras características.

<sup>12</sup> SCHÄFER, Jairo. **Classificação dos Direitos Fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 21.

<sup>13</sup> “Um dos documentos históricos basilares dos direitos individuais é a *Magna Carta Libertatum*, de 1215.”. Cf. SCHÄFER, Jairo. **Classificação dos Direitos Fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p.32.

<sup>14</sup> Homens livres à época na Inglaterra eram os membros da nobreza com posses.

a *Petition Of Rights* (1629) e o *Bill Of Rights* (1689), que também limitavam os poderes da monarquia fazendo valer o parlamento inglês.<sup>15</sup>

Já nos Estados Unidos da América um documento relevante à história dos direitos fundamentais é a Declaração de Direitos de Virgínia, de 1776, que precedeu a Declaração de Independência dos Estados Unidos, documento que objetivava não o rompimento com o absolutismo, mas sim de fato declarar direitos humanos, como igualdade, liberdade, vida, propriedade e a busca e obtenção da felicidade e segurança, e de determinar que o poder é inerente ao povo.<sup>16</sup>

Apesar de existirem essas e outras manifestações anteriores quanto a uma perspectiva de direitos fundamentais, a mais reconhecida destas manifestações que deu força ao reconhecimento dos direitos fundamentais é a célebre Revolução Francesa de 1789, que assim como a Inglaterra, tinha o propósito de limitar o poder do Estado Absolutista e editou a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que consagrou os direitos fundamentais como direitos constitucionais<sup>17</sup> e estabeleceu minuciosamente uma proteção aos direitos individuais e coletivos como universais e declarou os famosos princípios “liberdade, igualdade e fraternidade”, colocando a liberdade e a igualdade em destaque para garantia e proteção.<sup>18</sup>

Assim surgiram os chamados direitos fundamentais de primeira dimensão; quando o Estado Absolutista estava gradativamente perdendo sua força e poder para a nobreza e clero e, posteriormente, tendo como marco histórico a citada Revolução Francesa, para a burguesia. Os direitos fundamentais de primeira dimensão, então, “São os direitos da liberdade. Têm por titular o indivíduo e são oponíveis ao Estado”<sup>19</sup>.

Dessarte, os direitos fundamentais de primeira dimensão são os direitos negativos, que limitam a atuação governamental, exigindo a não interferência do Estado. São considerados os “primeiros a constarem do instrumento normativo

---

<sup>15</sup> SILVA, Virgílio Afonso. A evolução dos Direitos Fundamentais. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais** 6. 2005, p. 541-558. Disponível em: <<https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2005-RLAEC06-Evolucao.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2018.

<sup>16</sup> SILVA, Virgílio Afonso. A evolução dos Direitos Fundamentais. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais** 6. 2005, p. 541-558. Disponível em: <<https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2005-RLAEC06-Evolucao.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2018.

<sup>17</sup> BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Jurisdição Constitucional: Entre constitucionalismo e democracia**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 135-136.

<sup>18</sup> SILVA, Virgílio Afonso. A evolução dos Direitos Fundamentais. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais** 6. 2005, p. 541-558. Disponível em: <<https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2005-RLAEC06-Evolucao.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2018.

<sup>19</sup> SCHÄFER, Jairo. **Classificação dos Direitos Fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 31.

constitucional, a saber, os direitos civis e políticos”, ou seja, os direitos fundados na ideia de liberdade, que possuem como titular o indivíduo, oponíveis perante o poder estatal.<sup>20</sup>

Essa primeira dimensão de direitos fundamentais deu origem ao liberalismo capitalista e ao Estado liberal, em que o Estado regulava os direitos e executava suas leis, restringindo a interferência e apenas realizando o controle para a não violação dos direitos, especialmente os direitos de propriedade, sendo o responsável pela segurança nas relações sociais, iniciando uma democracia política com forte destaque ao Poder Legislativo e concebendo a base do princípio da legalidade como conhecemos atualmente.<sup>21</sup>

Essa primeira dimensão dos direitos fundamentais restringiram os direitos humanos positivados a meros direitos de defesa contra a intervenção Estatal. Entretanto, tal restrição, com o tempo, manifestou-se insuficiente para lidar com as situações sociais, ficando isso bastante claro com o cada vez mais impetuoso cenário dos regimes de trabalho e a situação previdenciária dos Estados europeus, que requisitou a intervenção do Estado de forma mais ativa, com ações positivas, a fim de controlar a tensão crescente.

Assim surge a segunda dimensão de direitos fundamentais, da crise do capitalismo no período industrial, no qual o Estado foi avocado para conter a instabilidade, nascendo assim o Estado social.<sup>22</sup>

A crise do capitalismo evidenciou que a positivação de liberdade e igualdade não eram garantia de sua efetivação, gerando reivindicações e o “reconhecimento progressivo de direitos, atribuindo ao Estado comportamento ativo na realização da justiça social”.<sup>23</sup>

Nesse cenário, após a Primeira Guerra Mundial, ganha grande destaque a fundação da Organização Internacional do Trabalho (OIT) em 1919, que surge com o

---

<sup>20</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 517.

<sup>21</sup> BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Jurisdição Constitucional**: Entre constitucionalismo e democracia. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 138.

<sup>22</sup> BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Jurisdição Constitucional**: Entre constitucionalismo e democracia. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 141.

<sup>23</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 47.

objetivo de promover a justiça social<sup>24</sup>, como primeiro momento de internacionalização dos direitos fundamentais. Logo após, também nesse sentido de internacionalização dos direitos humanos, surgiu a Liga das Nações, como forma de reforçar a concepção de que existem limites à liberdade e autonomia dos Estados, “ainda que na hipótese de conflito armado”, ressaltando a necessidade de relativizar a soberania dos Estados no que se refere a proteção dos direitos humanos.<sup>25</sup>

Também, dois grandes marcos do Estado social e, conseqüentemente, da segunda dimensão de direitos fundamentais, que devem ser lembrados foram a Constituição Mexicana de 1917 e a Constituição Republicana Alemã de Weimar de 1919, que romperam com a concepção liberal e reconheciam os direitos fundamentais sociais como tão importantes quanto os direitos individuais e os incluíram como garantias e liberdades, redefinindo a relação entre Estado e cidadão no advento do Estado contemporâneo.<sup>26</sup>

Dessa forma, os direitos de segunda dimensão, são direitos de caráter positivo, que possuem o Estado como um participante ativo para garantia destes. “São os direitos sociais, culturais e econômicos bem como os direitos coletivos ou de coletividade [...]. Nasceram abraçados ao princípio da igualdade”<sup>27</sup> em seu aspecto material, ou seja, evoluindo, não apenas formal como anteriormente.

Na perspectiva dos direitos fundamentais de segunda dimensão, os considerados direitos sociais, e do Estado contemporâneo, a igualdade evolui e ganha nova acepção, como bem explicitado por Jairo SCHÄFER:

A igualdade passa a ser o elemento qualificador e essencial da democracia e, acima de tudo, na sua acepção substancial, princípio de superação de obstáculos de ordem econômica e social. O princípio da igualdade reclama a ideia de responsabilidade social e integrativa dos titulares de direitos, a partir de uma concepção proporcional, e sua aplicação torna-se um elemento para o equilíbrio das relações sociais e jurídicas, impedindo-se que as desigualdades, por não terem tratamento diferenciado e proporcional às especificidades, traduzam efetiva desigualdade nas relações jurídicas.

[...]

Ou seja, os destinatários dos direitos, a partir de uma acepção material, devem ser objeto de tratamento isonômico tendente ao balanceamento das

<sup>24</sup> Cf. Organização Internacional do Trabalho - OIT. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/agencia/oit/>>. Acesso em 20 dez. 2018.

<sup>25</sup> PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 116.

<sup>26</sup> SCHÄFER, Jairo. **Classificação dos Direitos Fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 48.

<sup>27</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 518.

situações fáticas, situação que deve ser considerada pelo legislador (primeiro agente político vinculado ao princípio da igualdade) e pelo aplicador da norma. [...]; por isso, a igualdade não é tratamento jurídico uniforme, mas o tratamento proporcional e compensatório de seres vários e desiguais.<sup>28</sup>

Considerando essa vertente é que o Estado interventor também passou a garantir aos indivíduos “direitos a prestações sociais estatais, como assistência social, saúde, educação, trabalho etc., revelando uma transição das liberdades formais abstratas para as liberdades materiais concretas”.<sup>29</sup>

Apesar de tratados e conhecidos comumente os direitos de primeira dimensão como direitos negativos e os direitos de segunda dimensão como direitos positivos, por conta da maior exigência de atuação ou abstenção do Estado em suas intervenções, cabe aqui apontar que tal dicotomia na classificação dos direitos fundamentais é criticada por diversos estudiosos sobre o tema, sendo que em sua maioria esses estudiosos acreditam não ter essa exata e definitiva distinção entre direitos positivos e direitos negativos, pois mesmo os direitos de primeira dimensão – chamados negativos – que requerem uma maior abstenção do Estado necessitam de ações positivas do Estado para a proteção de seus direitos individuais de liberdade e propriedade, nesse mesmo passo os direitos de segunda dimensão, – chamados positivos – requerem certa abstenção do Estado para que seu direito não seja maculado; exemplo pertinente ao estudo aqui empreendido é a limitação ao poder de tributar através do princípio da capacidade contributiva, a ser desvendado mais a frente, que limita a atuação do Estado a fim de preservar o alcance e fruição dos direitos sociais, como educação, saúde, alimentação e lazer.<sup>30</sup>

Essa inexistência de distinção extremada entre os direitos chamados negativos e os chamados positivos dá-se também por conta do custo dos direitos, pois todos os direitos têm custos, haja vista que todos pressupõem o custeio de uma estrutura de fiscalização para implementá-los.<sup>31</sup>

<sup>28</sup> SCHÄFER, Jairo. **Classificação dos Direitos Fundamentais:** do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 49-50.

<sup>29</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais:** uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 47.

<sup>30</sup> Comentário trazido apenas brevemente, não com o intuito de adentrar a discussão, apenas exibido para não furtar-se de tópico tão relevante ao estudo dos direitos fundamentais.

<sup>31</sup> Cf. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights:** why liberty depends on taxes. New York: W. W. Norton & Company, 1999, p. 71 et seq.

Contudo, apesar de algumas constituições já trazerem essa segunda dimensão de direitos fundamentais e a Organização Mundial do Trabalho e a Liga das Nações já terem iniciado esse processo de internacionalização dos direitos humanos, apenas no Pós-Segunda Guerra Mundial, com a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, é que surgiu essa perspectiva universalista<sup>32</sup> e que diversas constituições pelo mundo adotaram esses direitos humanos e sociais, com o intuito de proteção à pessoa humana; portanto a verdadeira consolidação da internacionalização dos direitos humanos deu-se no Pós-Segunda Guerra.

Nesse mesmo sentido, o Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais de 1966 reconhece a dignidade da pessoa humana como inerente e a importância de seu reconhecimento universal e efetivo.

Além disso, é notável que a Declaração de Direitos Humanos de Viena de 1993 é que traz efetivamente o caráter universal à Declaração Universal de Direitos Humanos de 1948, através de seu parágrafo 5º, em que fala que os direitos humanos são universais, indivisíveis, interdependentes e interrelacionados<sup>33, 34</sup>

A terceira dimensão de direitos fundamentais é a que provém de uma consciência de mundo em que existem nações desenvolvidas e subdesenvolvidas.<sup>35</sup> Essa dimensão de direitos, conhecidos como direitos de fraternidade ou solidariedade, tem como maior característica a titularidade difusa (coletiva), em que a proteção destina-se à grupos humanos, objetivando a efetivação dos direitos ao desenvolvimento, ao meio ambiente, à autodeterminação, entre outros.<sup>36</sup>

---

<sup>32</sup> BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Jurisdição Constitucional: Entre constitucionalismo e democracia.** Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 136.

<sup>33</sup> 5. Todos os Direitos Humanos são universais, indivisíveis, interdependentes e interrelacionados. A comunidade internacional deve considerar os Direitos Humanos, globalmente, de forma justa e equitativa, no mesmo pé e com igual ênfase. Embora se deva ter sempre presente o significado das especificidades nacionais e regionais e os diversos antecedentes históricos, culturais e religiosos, compete aos Estados, independentemente dos seus sistemas políticos, econômicos e culturais, promover e proteger todos os Direitos Humanos e liberdades fundamentais. Declaração e Programa de Ação de Viena: Conferência Mundial sobre Direitos Humanos. Viena, 1993. Disponível em: <<https://www.oas.org/dil/port/1993%20Declara%C3%A7%C3%A3o%20e%20Programa%20de%20Ac%C3%A7%C3%A3o%20adoptado%20pela%20Confer%C3%Aancia%20Mundial%20de%20Viena%20sobre%20Direitos%20Humanos%20em%20junho%20de%201993.pdf>>. Acesso em: 04 jan. 2019.

<sup>34</sup> PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional.** 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 156-157.

<sup>35</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional.** 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 522.

<sup>36</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional.** 12. ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 48.

Ainda, existe uma corrente que defende a existência de uma quarta dimensão de direitos fundamentais. Um dos juristas que a defende é o constitucionalista Paulo BONAVIDES, que afirma serem direitos de quarta dimensão “o direito à democracia, o direito à informação e o direito ao pluralismo”, indispensáveis para a “concretização da sociedade aberta do futuro, em sua dimensão de máxima universalidade, para a qual parece o mundo inclinar-se no plano de todas as relações de convivência”.<sup>37</sup>

Importante destacar também, que a classificação dos direitos em dimensões ou mesmo em sua nomenclatura ocorre “não somente em virtude de os direitos não serem previstos na geração anterior, mas porque os direitos emergentes trazem, *estruturalmente*, algum elemento preponderante ausente nos direitos anteriormente classificados”.<sup>38</sup> Por isso é possível fazer uma espécie de diferenciação em seu estudo, mesmo considerando que todos são de fato direitos humanos sem distinção.

Diante da pluralidade e importância dos direitos fundamentais, é significativo salientar a “íntima e indissociável vinculação entre direitos fundamentais e as noções de Constituição e Estado de Direito”, pois os direitos fundamentais integram a essência do Estado constitucional, ao lado da definição da forma de Estado, do sistema de governo e da organização deste poder, sendo “elemento nuclear da Constituição material”.<sup>39</sup>

Nesse seguimento, os direitos fundamentais mostram-se substanciais e imperiosos para o Estado constitucional democrático, pois eles são o sustentáculo de que o exercício do poder do Estado é subordinado aos limites constitucionais<sup>40</sup>, trazendo o necessário limite a atuação estatal. Assim, “Estado Democrático de Direito se caracteriza pela existência de direitos fundamentais, que se constituem num conjunto insuprimível e irredutível de garantias em favor do indivíduo, oponíveis inclusive (e especialmente) perante o Estado”<sup>41</sup>.

---

<sup>37</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 525.

<sup>38</sup> SCHÄFER, Jairo. **Classificação dos Direitos Fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 23.

<sup>39</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12. ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 59.

<sup>40</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12. ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 60 e 62.

<sup>41</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 65.

No âmbito do Estado brasileiro, a Constituição Federal de 1988, o primeiro texto constitucional pátrio que tratou os direitos fundamentais com a merecida relevância<sup>42</sup>, Lei Maior pós-regime autoritário, alçou a dignidade da pessoa humana como fundamento de seu Estado Democrático de Direito (artigo 1º, inciso III, da Constituição de 1988)<sup>43</sup> em conformidade com as disposições internacionais sobre os direitos humanos.

A promulgação da Constituição Federal de 1988 possibilitou a instauração de um novo momento político e jurídico no Brasil. Conhecida como “Constituição Cidadã”, a lei fundamental em vigor consagrou a democracia, retomou o Estado de Direito, afirmou uma série de princípios fundamentais pautados na tutela da dignidade humana, do pluralismo político, da cidadania, dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. Consagrou, ainda, extenso rol de direitos fundamentais. Inovou, neste campo, ao incluir um significativo número de direitos sociais vinculados à ordem econômica, ao trabalho, à cultura etc. Ao mesmo tempo em que garantiu direitos que já haviam sido incorporados ao patrimônio histórico e jurídico da comunidade brasileira, também apresentou algumas respostas para problemas do passado (como o repúdio à tortura, à censura, ao tratamento desumano ou cruel) e projetos para o futuro (erradicação da pobreza; construção de uma sociedade livre, justa e solidária; busca do pleno emprego e outras propostas típicas de um constitucionalismo dirigente). Ou seja, é possível afirmar que a Constituição do Brasil é uma resposta ao passado, uma garantia do presente e uma proposta para o futuro. Trata-se de texto que, em seu conjunto, afirma o Estado Social. [...].<sup>44</sup>

A Constituição de 1988, ao alargar significativamente os direitos e garantias fundamentais, está entre as Constituições mais avançadas em respeito à matéria de direitos humanos positivados, pois ao eleger a dignidade humana como fundamento do Estado Democrático de Direito evidencia a correlação existente entre os direitos fundamentais e o princípio democrático, “fazendo-se claro que os direitos fundamentais são um elemento básico para a realização do princípio democrático, tendo em vista que exercem uma função democratizadora”.<sup>45</sup>

O preâmbulo da Constituição de 1988 e seu artigo 3º aduzem:

---

<sup>42</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 64-66.

<sup>43</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 64.

<sup>44</sup> SCHIER, Paulo Ricardo. Constitucionalização do direito no contexto da Constituição de 1988. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro**: vol I: teoria da Constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 45.

<sup>45</sup> PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 25-26.

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um **Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos**, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.  
(destaque acrescido)

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:  
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;  
II - garantir o desenvolvimento nacional;  
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;  
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Da análise do preâmbulo e dos objetivos do Estado ostentados no texto constitucional é possível perceber “quão acentuada é a preocupação da Constituição em assegurar os valores da dignidade e do bem-estar da pessoa humana, como imperativo de justiça social”.<sup>46</sup>

Conseqüentemente, sendo o fundamento do Estado Democrático de Direito brasileiro, a dignidade da pessoa humana é um dos conceitos mais essenciais da Constituição Federal de 1988, pois “impõe-se como núcleo básico e informador de todo o ordenamento jurídico, como critério e parâmetro de valoração a orientar a interpretação e compreensão do sistema constitucional”.<sup>47</sup>

Considerando que atualmente é no direito constitucional, na esfera política em que se reconhecem e se estabelecem os valores comuns e os princípios fundamentais, que se constrói o pacto de convivência coletiva, que anteriormente era função dos códigos civis, é possível ver a função de força transformadora de realidade que o Direito ocupa e seu dever de proteção e garantia à pessoa humana.<sup>48</sup>

A ideia de uma ‘dignidade pessoal’ atribuída ao indivíduo surge no cristianismo através da noção da Criação, da racionalidade e do livre arbítrio, e desenvolve-se

<sup>46</sup> PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 27.

<sup>47</sup> PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 27.

<sup>48</sup> MORAES, Maria Celina Bodin de. O conceito de dignidade humana: substrato axiológico e conteúdo normativo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). **Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado**. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, passim.

como dignidade humana através de São Tomás que entendia dignidade como qualidade inerente ao homem que reside na alma, em uma visão iluminista na qual o homem e a racionalidade passam a ter importância, não somente a crença religiosa, onde o homem deve tomar consciência de sua dignidade.<sup>49</sup>

O conceito de pessoa humana é abordado por diferentes autores muito conhecidos e estudados no Direito e diversas áreas correlatas, como Hobbes, Locke e Kant, que ao tratar do imperativo categórico traz a noção de que o ser humano deve sempre ser considerado um fim em si mesmo valendo-se do valor absoluto da dignidade humana, que inspira o respeito ao outro, sendo a dignidade um valor moral e de interesse geral.<sup>50</sup>

A reflexão jurídica sobre a dignidade humana parte desses conceitos filosóficos-políticos e históricos, pois o direito não analisa o conteúdo ou as características da dignidade humana e nem a define, mas sim enuncia o princípio. E ao enunciar o princípio, as Constituições e o direito como um todo, emitem o que a comunidade já definiu como importante e tutelam, através de direitos, liberdades e garantias, o seu cumprimento.<sup>51</sup>

Assim, todos os princípios jurídicos possuem ligação com a dignidade humana, pois essa é a concepção de que o ser humano não é um instrumento e não deve ser tratado como objeto, dado que o ser humano “nunca pode ser sacrificado em homenagem a alguma necessidade circunstancial ou, mesmo, a propósito da realização de ‘fins últimos’ de outros seres humanos ou de uma ‘coletividade’ indeterminada”.<sup>52</sup>

A supremacia da dignidade humana acarreta a equiparação de todos os seres humanos. Cada um e todos merecem idêntico respeito. Não se admite que alguns tenham “dignidade” maior do que outros, A isonomia inviabiliza diferenciações transcendentais: todos os seres humanos, em origem, são iguais. Por isso, ninguém pode ter sua dignidade sacrificada em benefício alheio.<sup>53</sup>

<sup>49</sup> MORAES, Maria Celina Bodin de. O conceito de dignidade humana: substrato axiológico e conteúdo normativo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). **Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado**. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, passim.

<sup>50</sup> MORAES, Maria Celina Bodin de. O conceito de dignidade humana: substrato axiológico e conteúdo normativo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). **Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado**. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, passim.

<sup>51</sup> MORAES, Maria Celina Bodin de. O conceito de dignidade humana: substrato axiológico e conteúdo normativo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). **Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado**. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, passim.

<sup>52</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 65-66.

<sup>53</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 69.

No Brasil, como já dito, a dignidade da pessoa humana tornou-se comando jurídico com o advento da Constituição Federal de 1988, proclamando-a princípio fundamental e “atribuindo-lhe o valor supremo de alicerce da ordem jurídica democrática”<sup>54</sup>, pois é fundamento do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, não se enquadrando no rol de direitos e garantias fundamentais, mas sim na condição de princípio jurídico-constitucional fundamental, constituindo-se como valor-guia de toda a ordem jurídica. Sendo assim, o princípio da dignidade da pessoa humana enunciado na Constituição Federal contém não apenas norma, mas também fundamento de normas definidoras de direitos, garantias e também deveres fundamentais. A partir disso, tem-se que a dignidade da pessoa humana não pode ser ela mesma concedida pelo ordenamento jurídico, mas sim seu reconhecimento, respeito, proteção e promoção.<sup>55</sup>

Importante aclarar que a dignidade da pessoa humana não é ela própria um direito fundamental, mas sua designação como princípio fundamental deixa clara a intenção do constituinte de que esse princípio é “uma declaração de conteúdo ético e moral, mas que constitui norma jurídico-positiva dotada, em sua plenitude, de status constitucional formal e material” que possui eficácia como “condição de valor jurídico fundamental da comunidade”, sendo “valor-guia não apenas dos direitos fundamentais mas de toda a ordem jurídica (constitucional e infraconstitucional)”, por isso considerado o “princípio constitucional de maior hierarquia axiológico-valorativa”.<sup>56</sup>

Seguindo a linha de raciocínio de Ingo Wolfgang SARLET, extrai-se que o princípio da dignidade da pessoa humana estabelece limites à ação do Estado.<sup>57</sup> E, assim sendo, estabelece-se como intransponível, pois é fundamento do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro e demarca uma orientação às ações do Estado, que além de não violar, devem enaltecer e garantir a proteção desse princípio.

---

<sup>54</sup> MORAES, Maria Celina Bodin de. O conceito de dignidade humana: substrato axiológico e conteúdo normativo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). **Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado**. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, passim.

<sup>55</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 61-72.

<sup>56</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 70-74.

<sup>57</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria Constitucional da Democracia Participativa** (por um Direito Constitucional de luta e resistência por uma Nova Hermenêutica por uma repolitização da legitimidade). 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 231.

Tendo isso em consideração, é axiomático que “o Estado que existe em função da pessoa humana, e não o contrário, já que o ser humano constitui a finalidade precípua, e não meio da atividade estatal”.<sup>58</sup>

A dignidade da pessoa humana, como princípio constitucional, não se limita a ideia de direitos subjetivos, mas sim deve ser tida como uma complexidade de situações jurídicas subjetivas e deve ser analisada concretamente.<sup>59</sup> Na perspectiva teórica de ALEXY, a dignidade da pessoa humana possui dupla dimensão, a de regra e a de princípio, e:

[...] comunga das características das normas-princípio em geral – como um mandado de otimização, ordenando algo (no caso, a proteção e promoção da dignidade da pessoa) que deve ser realizado na maior medida possível, considerando as possibilidades fáticas e jurídicas existentes.<sup>60</sup>

Dessarte, a indissociabilidade entre a dignidade da pessoa humana e os direitos fundamentais faz com que os direitos fundamentais sejam uma explicitação e projeção da dignidade da pessoa humana, pois como valor fundamental que avoca os direitos fundamentais, “exige e pressupõe o reconhecimento e proteção dos direitos fundamentais de todas as dimensões”, pois o não reconhecimento dos direitos fundamentais inerentes de cada indivíduo é a negativa da própria dignidade.<sup>61</sup>

No ordenamento jurídico brasileiro, como já visto ao consultarmos o preâmbulo da Constituição de 1988, a igualdade também é considerada valor de significativa importância. Além disso, a igualdade possui uma relação íntima e indissociável com os direitos humanos e fundamentais, uma vez que esses são inerentes a todos sem qualquer discriminação e, como já aludido, com a evolução dos direitos fundamentais a aceção de igualdade também evoluiu, ampliando sua aplicação para um contexto que leva em conta o aspecto social.

<sup>58</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 68.

<sup>59</sup> MORAES, Maria Celina Bodin de. O conceito de dignidade humana: substrato axiológico e conteúdo normativo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). **Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado**. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, passim.

<sup>60</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 76.

<sup>61</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 89-90.

A igualdade, também tratada pelo termo isonomia – “que se refere mais especificamente ao fenômeno jurídico (isonomia = igualdade na norma)”<sup>62</sup> –, encontra-se diretamente respaldada na dignidade da pessoa humana, “não sendo por outro motivo que a Declaração Universal da ONU consagrou que todos os seres humanos são iguais em dignidade e direitos”. Portanto, é pressuposto essencial para a efetivação da dignidade da pessoa humana a garantia da isonomia de todos os indivíduos, não podendo existir tratamento discriminatório ou arbitrariedade.<sup>63</sup>

À vista disso, a importância da igualdade é inegável, tanto para a compreensão dos direitos humanos, quanto para a interpretação dos direitos fundamentais no ordenamento jurídico brasileiro e demais normas que a ela se reportam.

Considerando sua relevância, mostra-se imprescindível entender qual a identificação da igualdade para tratá-la corretamente.

Nesse sentido, Humberto ÁVILA destaca que a igualdade pode assumir diversificadas feições, podendo ser considerada regra, princípio, direito, tudo dependendo da interpretação e uso da palavra<sup>64</sup>. A exemplo, Clèmerson Merlin CLÈVE entende igualdade como princípio constitucional, haja vista sua previsão na Lei Maior, compreendendo-a como “um dos pilares da democracia moderna”<sup>65</sup>, já Walter Claudius ROTHENBURG percebe a igualdade como princípio e direito fundamental<sup>66</sup>.

Diante dessa pluralidade, adotaremos daqui para frente a igualdade como princípio constitucional, uma vez que neste trabalho será apreciado especificamente o ordenamento jurídico brasileiro.

O artigo 5<sup>o</sup><sup>67</sup> da Constituição Federal de 1988 é tido como o mais importante fundamento do princípio da igualdade no ordenamento jurídico pátrio.

---

<sup>62</sup> ROTHENBURG, Walter Claudius. A igualdade é uma só: crítica à distinção entre Igualdade Formal e Igualdade Material. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013, p. 659.

<sup>63</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 91.

<sup>64</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, passim.

<sup>65</sup> CLÈVE, Clèmerson Merlin. Ações Afirmativas, Justiça e Igualdade. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013, p. 127-128.

<sup>66</sup> ROTHENBURG, Walter Claudius. A igualdade é uma só: crítica à distinção entre Igualdade Formal e Igualdade Material. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013, p. 658.

<sup>67</sup> Art. 5<sup>o</sup> Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...].

Na mesma medida em que qualquer norma jurídica, a igualdade deve ser apreendida tendo por base a Constituição Federal e valendo-se de uma interpretação sistêmica do ordenamento jurídico<sup>68</sup>. Portanto, o princípio da igualdade deve ser trazido da noção de justiça, dos valores constitucionais e dos direitos fundamentais<sup>69</sup>, considerando especialmente o preâmbulo da Constituição e os objetivos fundamentais do Estado brasileiro, aqui já referenciados.

Assim, importa-nos repisar que a Constituição Federal brasileira, ao adotar o modelo de Estado Democrático de Direito, “não se contenta com uma leitura tão restritiva do princípio da isonomia”, busca concretizar esse princípio desde uma perspectiva material, porque mostra-se imperioso que “a própria lei seja elaborada em estrita consonância com a igualdade, pois, ‘Se a igualdade é uma exigência da Constituição, o legislador é o primeiro que deve respeitá-la’”.<sup>70</sup>

Por conseguinte, evidencia-se que os conceitos de igualdade e justiça são indissociáveis dentro da análise do ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que o conteúdo de justiça deve delimitar-se mediante a sua conferência frente à igualdade e o princípio da igualdade deve sobrevir da noção de justiça constitucional.

O princípio da igualdade, no entanto, não proporciona critérios materiais para concretizar a justiça. Pelo contrário, é a ideia de justiça que há de orientar a concretização da igualdade jurídica – e, assim, de parte fundamental do seu significado.<sup>71</sup>

Ao princípio da igualdade correntemente é associado o fato desse compreender duas vertentes: (i) a igualdade formal, que, conforme determinado pelo artigo 5º da Constituição, dita que todas as pessoas devem receber tratamento igual perante a lei; e (ii) a igualdade material, que dita que todos devem receber tratamento igual ou desigual, dependendo da situação concreta, que deve ser considerada, pois havendo a necessidade de um tratamento diferenciado, esse deve ser oportunizado. Essa

---

<sup>68</sup> “interpretação sistêmica do ordenamento jurídico” – termo utilizado por Jairo Schäfer em sua obra: **Classificação dos Direitos Fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, devidamente referenciada neste trabalho, para afirmar que o ordenamento jurídico deve ser visto como um todo, até mesmo o que não está expressamente positivado na Constituição, mas que possui relevância na forma de interpretar as normas.

<sup>69</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 46-48.

<sup>70</sup> FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 105-106.

<sup>71</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 43.

igualdade material, igualdade de fato, não apenas de direito, harmoniza-se com a evolução da igualdade em conjunto aos direitos fundamentais, já reportada, e com a Lei Maior do Brasil e todos os seus ditames por uma justiça social.

Valoroso secundar que a igualdade em sua vertente formal enquadra-se na interpretação dada a esse princípio enquanto analisados os direitos fundamentais de primeira dimensão, os direitos de liberdade, que tiveram origem na concepção liberal. Esse aspecto da igualdade diz respeito a um ideal jurídico, ou seja, o tratamento igual perante o ordenamento jurídico e sua aplicação, não incluindo o direito a uma igualdade socioeconômica, pois não tinha cunho social algum.<sup>72</sup>

Essa acepção liberal da igualdade, apesar de importante para a construção dos direitos fundamentais, vale martelar, não é a empregue atualmente, ou ao menos não é este o intento da nossa Constituição, que estabelece a acepção tanto formal quanto material e mais ampla, no intento de ser analisada considerando as circunstâncias do caso concreto e os objetivos (em validade com a Constituição) a serem alcançados.

Walter Claudius ROTHENBURG elabora uma crítica quanto à distinção entre igualdade formal e material, tratando-a como talvez a distinção “mais antiga e intuitiva”, na qual esmiúça essa e outras possíveis e existentes distinções de igualdade, concluindo inexistir distinção entre duas espécies de igualdade, pois, mesmo considerando a importância da distinção o plano do dever-ser e o plano do ser e sua relevância no teste da eficácia do Direito, entende que “tanto a igualdade formal, quanto a igualdade material, devem ser consideradas categorias *jurídicas*, ou seja, modalidades de formulação de normas jurídicas”. Em sua visão “pode-se afirmar que tanto a igualdade formal, quanto a igualdade material, correspondem à igualdade de direito” e que “Tomadas, a igualdade formal e a igualdade material, como categorias eminentemente *jurídicas*, nenhum delas confunde-se com a igualdade de fato”; ainda “se tomada a igualdade material como a dimensão concreta, da realidade (no plano da efetividade), então ela não corresponde a qualquer conceito jurídico-normativo de igualdade”.<sup>73</sup>

---

<sup>72</sup> TESHEINER, Jose Maria. O direito fundamental à igualdade e a uniformização de jurisprudência. **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, Curitiba, v. 15, n. 15, p. 167-173, jan/jun 2014, passim.

<sup>73</sup> ROTHENBURG, Walter Claudius. A igualdade é uma só: crítica à distinção entre Igualdade Formal e Igualdade Material. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013.

Para Andrei Pitten VELLOSO, a igualdade se concretiza na justiça das relações entre cidadãos, a chamada justiça relacional, ou justiça da paridade, que é a proporcionalidade e comparação entre os cidadãos, sendo em si um conteúdo parcial da justiça. Dessa forma, concordando com o entendido por igualdade material e com os princípios do Estado social, esses que expressam a noção de justiça em sua abrangência constitucional, possuindo significado relevante para determinação do princípio da igualdade.<sup>74</sup>

O princípio da igualdade, tendo em vista sua vertente material, apenas importa na vedação às diferenciações arbitrárias e desmedidas, uma vez que estimula o tratamento desigual em caso de necessidade de tratamento diferenciado, pois somente tratando os indivíduos considerando suas particularidades é que a justiça pode de fato ser alcançada; e a justiça, como ponderado, é um valor supremo do Estado Democrático de Direito brasileiro e o alcance de uma sociedade justa é um dos propósitos da nossa República pátria.

Assim sendo, de fato, para nós, o princípio da igualdade é um só: a igualdade conforme a interpretação sistêmica do ordenamento jurídico brasileiro, tendo a Constituição Federal e os objetivos do Estado como norte para aplicação e efetivação desse princípio. Pois:

Pode-se julgar se existem semelhanças ou diferenças entre dois grupos comparados apenas com base num critério de comparação adequado à matéria. O princípio da igualdade é, assim, neste sentido, um “cheque em branco”, na medida em que ele mesmo não fornece esse critério. Desde que a Constituição ou a lei pertinente não mencionem expressamente o critério de comparação, este deve ser extraído por indução dos dispositivos legais. Se com base no critério de comparação resultar um tratamento desigual, deve ser respondido se esse tratamento desigual é justificado. Para tanto, considerando o alto nível da justiça num Estado de Direito, não é suficiente qualquer motivo objetivo, mas deve ocorrer uma ponderação de valores entre o princípio que serve de critério de comparação e o princípio que fundamenta a norma, a qual não observa o critério de comparação e, conseqüentemente, determina o tratamento desigual. [...].<sup>75</sup>

Outro direito extremamente importante contido no ordenamento jurídico brasileiro e de relevância significativa para a análise aqui pretendida é o direito ao mínimo existencial.

---

<sup>74</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 50-51.

<sup>75</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 24.

A ideia de um direito ao mínimo existencial, surgida na Alemanha em decisão do Tribunal Federal Administrativo em 1954 e introduzida na doutrina brasileira por Ricardo Lobo TORRES, advém da conjugação dos princípios da dignidade da pessoa humana, da liberdade material e do Estado Social, já tendo sido invocado em diversas decisões do Supremo Tribunal Federal.<sup>76</sup>

Assim sendo, fundamenta-se na concepção de que o Estado tem como papel assegurar as condições materiais mínimas de vida e juridicamente localiza-se o fundamento normativo do mínimo existencial no princípio da dignidade da pessoa humana, que invoca a democracia e o atendimento das necessidades básicas das pessoas, assim como à garantia das condições materiais básicas de vida<sup>77</sup> abrangendo uma dignidade não apenas individualizada de cada ser humano, mas sim em dimensão sociocultural<sup>78</sup>.

O mínimo existencial não possui conteúdo específico e nem tem uma dicção própria no texto constitucional, mas sabe-se que o direito ao mínimo existencial é inerente ao homem, sendo o direito às condições mínimas de existência digna, não podendo ser “objeto de intervenção do Estado”, e deve ser buscado na ideia de liberdade, no princípio constitucional da igualdade e, portanto, é essencial e inalienável, mesmo sua mensuração sendo impossível, pois varia na análise de cada caso, concretamente.<sup>79</sup>

Nesse sentido, temos os ensinamentos de Clèmerson Merlin CLÈVE:

O conceito de mínimo existencial, do mínimo necessário e indispensável, do mínimo último, aponta para uma obrigação mínima do Poder Público, desde logo sindicável, tudo para evitar que o ser humano perca sua condição de humanidade, possibilidade sempre presente quando o cidadão, por falta de emprego, de saúde, de previdência, de educação, de lazer, de assistência, vê confiscados seus desejos, vê combalida sua vontade, vê destruída sua

<sup>76</sup> SARMENTO, Daniel. Reserva do possível e mínimo existencial. In: **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 382-385.

<sup>77</sup> SARMENTO, Daniel. Reserva do possível e mínimo existencial. In: **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 382-385.

<sup>78</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais: orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 24.

<sup>79</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 177, p. 29-49, 1989, p. 29.

autonomia, resultando num ente perdido num cipoal das contingências, que fica à mercê das forças terríveis do destino.<sup>80</sup>

Deste modo, o mínimo existencial possui o importante papel em sua interação com os direitos fundamentais sociais, “na medida em que corresponde a um patamar de exigibilidade desses direitos, estando relacionado ao conteúdo relevante para a concretização da dignidade humana” ao mesmo tempo que “representa um pressuposto para o exercício da liberdade fática: sem a garantia de determinadas condições de vida, uma pessoa não pode ser verdadeiramente livre”.<sup>81</sup>

Entretanto, importante aclarar que o “próprio conteúdo do assim designado mínimo existencial, que não pode ser confundido com o que se tem chamado de mínimo vital ou um mínimo de sobrevivência”, pois enquanto esses termos últimos relacionam-se a pura e simples sobrevivência, sem abranger qualquer grau de qualidade e dignidade na vida, o mínimo existencial relaciona-se a dignidade e a uma vida não só de sobrevivência, mas de possibilidade de viver de fato com acesso à todos os direitos fundamentais, inclusive o de propriedade e lazer. Esses termos diferem-se em essência, pois “Não deixar alguém sucumbir à fome certamente é o primeiro passo em termos de garantia de um mínimo existencial, mas não é – e muitas vezes não o é sequer de longe – o suficiente”.<sup>82</sup>

Apesar do aludido por CLÈVE, existe certa harmonia entre os estudiosos do direito de que mostra-se impraticável uma mensuração precisa e anteriormente estabelecida e a existência de um conteúdo particular para esse direito, mesmo existindo certa uniformidade quanto à apreciação dele; conforme ressalta Ingo Wolfgang SARLET, é possível inferir quanto ao direito ao mínimo existencial:

Que tal núcleo essencial encontra-se diretamente vinculado ao princípio da dignidade da pessoa humana, notadamente (em se tratando de direitos sociais prestacionais) ao conjunto de prestações materiais indispensáveis para uma vida com dignidade, constitui uma das teses centrais aqui sustentadas, ainda que sem qualquer pretensão de originalidade. Além disso,

<sup>80</sup> OLSEN, Ana Carolina Lopes. Efetivação dos direitos fundamentais sociais pela jurisdição constitucional. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro**: vol I: teoria da Constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 931.

<sup>81</sup> OLSEN, Ana Carolina Lopes. Efetivação dos direitos fundamentais sociais pela jurisdição constitucional. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro**: vol I: teoria da Constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 930-931.

<sup>82</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais**: orçamento e “reserva do possível”. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 23.

a noção de mínimo existencial, compreendida, por sua vez, como abrangendo o conjunto de prestações materiais que asseguram a cada indivíduo uma vida com dignidade, que necessariamente só poderá ser uma vida saudável, que corresponda a padrões qualitativos mínimos, nos revela que a dignidade da pessoa atual como diretriz jurídico-material tanto para a definição do núcleo essencial, quanto para a definição do que constitui a garantia do mínimo existencial, que, na esteira da farta doutrina, abrange bem mais do que a garantia da mera sobrevivência física, não podendo ser restringido, portanto, à noção de um mínimo vital ou a uma noção estritamente liberal de um mínimo suficiente para assegurar o exercício das liberdades fundamentais. [...].<sup>83</sup>

Assim, o mínimo existencial exprime noções de liberdade e de igualdade, uma vez que possui fundamento tanto na dignidade da pessoa humana como nas condições para exercício da liberdade e na igualdade necessária para tal, pois insurge-se “da inserção de *interesses fundamentais* nos direitos políticos, econômicos e sociais”, haja vista que, qualquer direito ao adquirir *status* de direitos que concernem a uma parcela mínima sem a qual o homem não sobrevive pode ser tido como mínimo existencial. Portanto, o direito ao mínimo existencial está compreendido em diversos princípios constitucionais e “está implícito também em inúmeras outras classificações constitucionais ligadas aos direitos fundamentais”.<sup>84</sup>

Isso posto, evidencia-se que o direito fundamental ao mínimo existencial possui ligação direta com a primeira e segunda dimensões de direitos fundamentais, pois inexistente sem a ideia de dignidade da pessoa humana, de prestações sociais e de direito à liberdade.

Ingo Wolfgang SARLET, ao tratar do mínimo existencial, atribui a ele característica de direito-garantia fundamental<sup>85</sup>, declarando que esse direito não depende de uma expressa previsão constitucional para ser reconhecido, uma vez que, como já aludido, decorre da proteção à vida e dignidade humana.

O direito fundamental ao mínimo existencial, também tido como princípio do mínimo existencial, por sua já mencionada especial relação com o princípio da

<sup>83</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro. In: MACEI, Demetrius Nichele; CACHICHI, Rogério Cangussu Dantas (org.). **Segurança Jurídica e Estado Democrático de Direito**. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 97-98.

<sup>84</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 177, p. 29-49, 1989, p. 30-33.

<sup>85</sup> “Dito isso, o que importa, nesta quadra, é a percepção de que a garantia (e direito fundamental) do mínimo existencial [...]”. Cf. SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais: orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 25.

dignidade da pessoa humana, possui respaldo para sua validade em sede constitucional, haja vista todos os artigos da Constituição Federal de 1988 em que esse princípio pode ser vislumbrado implicitamente, como os artigos 1º, 5º, 6º, 7º, 226, 227<sup>86</sup>, dentre outros.<sup>87</sup>

No artigo 1º da Constituição Federal têm-se a proclamação da dignidade da pessoa humana como fundamento do Estado Democrático de Direito brasileiro, assim, nessa proteção ao núcleo essencial dos direitos humanos, por coerência, abrange o mínimo existencial; em seu artigo 5º o texto constitucional anuncia o princípio da igualdade, aqui já relacionado ao mínimo existencial, mas também garante a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, portanto impondo limites para a atuação estatal a fim de proteger e garantir o mínimo existencial aos cidadãos; o artigo 6º traz o elenco de direitos fundamentais sociais abrangidos por essa Constituição, que por si só já possuem caráter de necessários a dignidade da pessoa humana e portanto mínimo existencial, como será devidamente abrangido no decorrer deste trabalho; o artigo 7º traz os direitos dos trabalhadores e, tendo em vista que o direito ao trabalho é um direito fundamental social, sua relação com o mínimo existencial é evidente; o artigo 226 da Lei Maior afirma “A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado”, portanto está constitucionalmente prevista a proteção ao mínimo existencial necessário para a manutenção do ser humano e da família; e, por fim, o artigo 227, reafirma os artigos 5º e 6º e a necessidade de proteção ao mínimo existencial ali contido, porém com ênfase e determinando absoluta prioridade às crianças, adolescentes e jovens.

---

<sup>86</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] III - a dignidade da pessoa humana;

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.

Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

<sup>87</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 53-54.

Independentemente da previsão implícita do mínimo existencial no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente quanto aos direitos fundamentais sociais, importante ter em conta que:

[...] a previsão de direitos sociais não retira do mínimo existencial sua condição de direito-garantia fundamental autônomo e muito menos não afasta a necessidade de se interpretar os demais direitos sociais à luz do próprio mínimo existencial, notadamente para alguns efeitos específicos [...].<sup>88</sup>

Dessarte, posta a relação indissociável de dignidade da pessoa humana e do mínimo existencial, em uma leitura do princípio da dignidade e do mínimo existencial conjuntamente, extrai-se que o mínimo existencial é intimamente ligado ao caráter material, ou melhor, ao mínimo material necessário à existência digna; sendo a dignidade humana uma apreciação mais abrangente e abstrata do que apenas às necessidades materiais a serem atendidas. Consequentemente, o mínimo existencial pode ser considerado o núcleo básico da dignidade da pessoa humana.

À vista disso, temos que o direito fundamental ao mínimo existencial, como substrato do princípio da dignidade da pessoa humana, deve ser considerado precipuamente em concreto, tendo por base as determinações constantes no texto constitucional entendido de forma sistêmica, uma vez que a natureza sistemática da Constituição, conforme ressalta Marçal JUSTEN FILHO, determina que “Uma Constituição não é interpretada segundo sua letra, isolando-se cada dispositivo dentro do todo”<sup>89</sup>, mas sim deve ser lida de forma integral, por inteira, considerando os propósitos por ela indicados.

## 1.2 DIREITO FUNDAMENTAL SOCIAL À EDUCAÇÃO

A Constituição Federal de 1988, Lei Máxima que regula e organiza o funcionamento do Estado Brasileiro, adota como modelo o Estado Democrático de Direito.

---

<sup>88</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais**: orçamento e “reserva do possível”. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 25.

<sup>89</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 67.

Entretanto, mesmo inexistindo norma expressa na Constituição qualificando a República Federativa do Brasil como um Estado Social e Democrático de Direito, existe certo consenso na doutrina de que o texto constitucional prevê o princípio fundamental do Estado Social, especialmente considerando o evidente acolhimento dos direitos fundamentais em nossa Lei Maior e sua estreita ligação com o princípio do Estado Social. Assim, é irrefutável a característica de Estado Social consagrada na Constituição Federal de 1988.<sup>90</sup>

Como Estado Social e Democrático de Direito, o Brasil fundamenta-se na igualdade de oportunidades entre seus cidadãos e na já mencionada estreita vinculação aos direitos fundamentais, como o direito à liberdade, à igualdade, à cidadania e à dignidade da pessoa humana; ademais, o Estado compromete-se constitucionalmente com os direitos sociais.<sup>91</sup>

Os direitos fundamentais sociais expressamente positivados na Lei Maior refletem característica substancial de uma democracia e de um Estado de Direito guiados pela justiça material: sua imprescindibilidade para o “exercício efetivo das liberdades e garantia da igualdade de chances (oportunidades)”.<sup>92</sup>

No texto constitucional brasileiro os direitos sociais básicos são trazidos tanto pela definição de princípios fundamentais quanto pela enumeração dos direitos sociais propriamente ditos, como educação, saúde, trabalho, entre outros<sup>93</sup>.

Dentro do ordenamento jurídico brasileiro, especialmente considerando a abertura constitucional aos direitos fundamentais que aconteceu com a redemocratização da ordem constitucional pátria, como já aludido no ponto anterior deste trabalho, houve uma inovação ao incluir expressamente diversos direitos sociais “vinculados à ordem econômica, ao trabalho, à cultura”<sup>94</sup> no rol de direitos

---

<sup>90</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 63.

<sup>91</sup> MOREIRA, Orlando Rochadel. **Políticas públicas e direito à educação**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 57-62.

<sup>92</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 63.

<sup>93</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 339.

<sup>94</sup> SCHIER, Paulo Ricardo. Constitucionalização do direito no contexto da Constituição de 1988. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro**: vol I: teoria da Constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 45.

fundamentais. Ou seja, a efetiva positivação desses direitos humanos enalteceu o caráter social e democrático do texto constitucional.

Porém, como aludido, os direitos fundamentais sociais não podem ser entendidos apenas como os expressamente fixados na Lei Maior, pois também são abrangidos os direitos sociais consagrados pela natureza sistemática do texto constitucional, conforme ressaltou Marçal JUSTEN FILHO, aqui anteriormente referenciado, e pela interpretação sistêmica do ordenamento jurídico, que possibilitam a abertura dos direitos sociais aos trazidos por princípios, como bem ressaltado por Paulo BONAVIDES.

Ademais, Ingo Wolfgang SARLET posiciona-se no sentido de que “pelo menos no âmbito do sistema de direito constitucional positivo nacional – todos os direitos sociais são fundamentais, tenham sido ele expressa ou implicitamente positivados”.<sup>95</sup>

O posicionamento de SARLET é por nós reconhecido e abraçado na análise aqui pretendida, uma vez que os direitos sociais são entendidos como os direitos fundamentais de segunda dimensão, portanto também são direitos humanos e, assim, inerentes ao ser humano e que independem de positivação para serem reconhecidos como importantes, como destacado pelas notáveis Declarações comentadas no ponto anterior, quais sejam, a Declaração Universal de Direitos Humanos e a Declaração de Direitos Humanos de Viena, essas que aclaram que os direitos humanos são universais, interdependentes, indivisíveis, entre outras características que impedem o seu não reconhecimento não importando a forma de positivação.

Na visão de Robert ALEXY, expressa em sua importante teoria sobre os direitos fundamentais que se mostra sempre significativa, válida e obrigatória ao estudo desses, os direitos fundamentais sociais mostram-se principalmente direitos a prestações, ou seja, direitos de feição positiva que exigem uma ação estatal.

Direitos a prestação em sentido estrito são direitos do indivíduo, em face do Estado, a algo que o indivíduo, se dispusesse de meios financeiros suficientes e se houvesse uma oferta suficiente no mercado, poderia também obter de particulares. Quando se fala em direitos fundamentais sociais, como, por exemplo, direitos à assistência à saúde, ao trabalho, à moradia e à

---

<sup>95</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais: orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 18.

educação, quer-se primariamente fazer menção a direitos a prestação em sentido estrito.<sup>96</sup>

Entretanto, em uma visão mais contemporânea dos direitos fundamentais de segunda dimensão, existem estudos e teorias já firmadas que apresentam um olhar mais crítico e concreto aos direitos sociais, entendendo que a leitura desses direitos apenas como positivos e prestacionais mostra-se até artificial, pois existem direitos sociais que independem da ação estatal.<sup>97</sup> Esse é o posicionamento enunciado por Gustavo AMARAL, compartilhado por Ingo Wolfgang SARLET e Mariana Filchtiner FIGUEIREDO<sup>98</sup>, que concorda com o proferido por Stephen HOLMES e Cass R. SUSTEIN, na obra *The Cost of Rights*, que traz à tona que todos os direitos têm custos, independentemente de sua classificação como direitos positivos ou negativos<sup>99,100</sup>.

Também considerável expor brevemente aqui a perspectiva apresentada por José Joaquim Gomes CANOTILHO, de que os direitos fundamentais não devem somente ser reconhecidos pelo Estado e apresentados com esse caráter de prestacionais, mas também deve ser levada em conta a obrigação do Estado em garantir o acesso a esses direitos, por conta de sua “responsabilidade no desempenho de tarefas econômicas, sócias e culturais, incumbindo-lhe pôr à disposição dos cidadãos prestações de vária espécie, como instituições de ensino, saúde, segurança, transporte, telecomunicações, etc”, portanto o cidadão tem direito de acesso e utilização de todas as instituições públicas, não podendo o Estado diminuir ou excluir qualquer direito fundamental, especialmente os sociais, pois deve garantir o acesso a ele de forma plena, considerando o direito a uma participação igual nas prestações estaduais aos cidadãos.<sup>101</sup>

<sup>96</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad.: Virgílio Afonso as Silva. 2. ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 499 et seq.

<sup>97</sup> AMARAL, Gustavo. **Direito, Escassez e Escolha**: Em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 81.

<sup>98</sup> Citados autores aludem a dimensão negativa também existente nos direitos sociais. Cf. SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais**: orçamento e “reserva do possível”. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 17.

<sup>99</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights**: why liberty depends on taxes. New York: W. W. Norton & Company, 1999.

<sup>100</sup> A crítica à dicotomia na classificação dos direitos fundamentais foi trazida brevemente neste trabalho na página 16.

<sup>101</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Título 3: Os Direitos e Deveres Fundamentais, Capítulo 5: O Regime dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 478-479.

Apesar dessas significativas visões, é inegável a importância do caráter prestacional que a grande maioria dos direitos fundamentais sociais apresenta, pois para seu atendimento pressupõe de fato ações positivas do estado e que requerem recursos materiais.

A Constituição Federal de 1988 traz expressamente em seu texto um rol de direitos fundamentais sociais, encontrados no Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais, Capítulo II – Dos Direitos Sociais, em seu artigo 6º.

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Assim, temos que esses direitos possuem, em sua maioria, caráter positivo e têm o Estado como um participante ativo para garantia destes.

Dentre os direitos fundamentais sociais, merecem destaque nesse trabalho, tendo em conta o recorte necessário à temática e análise pretendidas, o direito à saúde, a ser aduzido brevemente, e o direito à educação, a ser examinado mais detalhadamente.

O direito à saúde mostra-se um direito de inegável relação com a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial, considerando ser a saúde “um bem essencial da e para a pessoa humana”. Mas também o direito à saúde constitui-se em dever fundamental, conforme leitura do artigo 196<sup>102</sup> da Constituição, tanto de obrigação do Estado para proteção e efetivação desse direito quanto um dever da própria pessoa para com sua saúde, pois irrenunciável a dignidade da pessoa humana e os direitos fundamentais.<sup>103</sup>

Desta feita, o direito à saúde possui uma grande importância ao desenvolvimento humano e à própria existência, considerado mínimo existencial, necessário para a dignidade humana, mas também claramente reconhecido como mínimo vital ou mínimo de sobrevivência, pois necessário para a vida em si.

---

<sup>102</sup> Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

<sup>103</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais: orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 37-38.

De mesma forma, o direito à educação, previsto na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 6º, como anteriormente apresentado, pauta-se em diversos princípios expressamente determinados no texto constitucional, sendo visível que o Estado brasileiro reconhece a educação como direito social salvaguardado e, também, incentivado pela Constituição.

Esse direito social, assim como os demais direitos fundamentais constitucionalmente previstos, está intimamente ligado ao Estado Democrático de Direito brasileiro<sup>104</sup> e ao exercício pleno da cidadania, base da democracia.<sup>105</sup>

Além do reconhecimento constitucional ao direito à educação, “esse encontra-se também previsto na Declaração Universal dos Direitos do Homem, artigo XXVI<sup>106</sup>”, portanto “O Estado tem o dever de atuar positivamente e negativamente para efetivar o acesso à Educação. O cidadão adquire, por um lado, o direito subjetivo público de exigir certas prestações do Poder Público ou, por outro, que este ao menos não crie obstáculos para o exercício do direito”.<sup>107</sup>

Consoante à classificação de Robert ALEXY<sup>108</sup>, o direito à educação mostra-se um direito social advindo de uma subclassificação dos direitos fundamentais, sendo, portanto, considerado um direito fundamental social. Nessa lógica, vale repisar o já afirmado de que o direito à educação requer uma atuação prestacional do Estado, que, além de assegurar seu respeito, deve atuar de forma a propiciar condições à sua plena realização.

Assim, esse direito fundamental social enquadra-se nos direitos a prestações em sentido estrito, ou seja, prestações fáticas que requerem uma ação fática do Estado, um dever prestacional para com o cidadão, que encontram-se a serviço da

---

<sup>104</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 43-44.

<sup>105</sup> MALISKA, Marcos Augusto. **O direito à educação e a constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 144-161.

<sup>106</sup> Art. XXVI - 1. Toda pessoa tem direito à instrução. A instrução será gratuita, pelo menos nos graus elementares e fundamentais. A instrução técnico-profissional será acessível a todos, bem como a instrução superior, esta baseada no mérito.

<sup>107</sup> SENA, Roberto Miglio. O IRPF e os limites de dedução com os gastos de educação: por uma releitura constitucional. In: **XXIV Congresso Nacional do CONPEDI**, Direito Tributário e Financeiro I, p. 232-251. Belo Horizonte, 2015, p. 238.

<sup>108</sup> MALISKA, Marcos Augusto. **O direito à educação e a constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 148-154.

igualdade e da liberdade material, tendo como propósito “a proteção da pessoa contra as necessidades de ordem material e à garantia de uma existência com dignidade”.<sup>109</sup>

Acerca disso, também importante mencionar o posicionamento de SARLET, que entende os direitos fundamentais a prestações como “autênticos direitos fundamentais, constituindo (justamente em razão disto) direito imediatamente aplicável, nos termos do disposto no art. 5º, § 1º, de nossa Constituição”.<sup>110</sup>

Existe uma corrente contraposta, não adotada neste trabalho, mas que merece breve referência por conta de sua relevância ao tema, que advoga não poder mais se falar em dever do Estado em prestar o direito social à educação, mas sim em seu dever apenas quanto a garantir o acesso a esse direito.<sup>111</sup>

Isto posto, tem-se que a educação, como direito fundamental social, é dever do Estado, direito do cidadão e garantia da dignidade da pessoa humana, podendo ser considerado um mínimo existencial, pois relaciona-se à uma necessidade material necessária à vida digna, como se vislumbrará.

Nessa esteira, conforme proposto por Ana Paula de BARCELLOS, o direito à educação faz parte dos direitos sociais cujo conteúdo se aproxima ao princípio da dignidade humana; trata-se de direito social que tem como objetivo o pleno desenvolvimento da pessoa e o preparo para a cidadania e o trabalho,<sup>112</sup> características abordadas mais adiante nesse trabalho. Além disso, a educação, assim como os demais direitos fundamentais constitucionalmente previstos, está adstrita ao Estado Democrático de Direito brasileiro, pois, como já mencionado, existe uma “íntima e indissociável vinculação entre os direitos fundamentais e as noções de Constituição e Estado de Direito”.<sup>113</sup>

Diante disso, é manifesto que a educação é parte fundamental à existência da democracia, pois assume o importante papel de via de acesso para concretização dos

---

<sup>109</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 95.

<sup>110</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12. ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 289.

<sup>111</sup> Não adentraremos o tema aqui para não alongar demasiadamente o trabalho, pois tal corrente não importa qualquer alteração à análise pretendida.

<sup>112</sup> VERONESE, Alexandre. Artigo 6º. In: **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 359- 360.

<sup>113</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 43-44.

princípios democráticos da liberdade e igualdade, visando o desenvolvimento e o preparo para o exercício da cidadania e da democracia de fato<sup>114</sup>. Tem-se o direito à educação alçado ao título também de garantia constitucional, assim como o direito à saúde.

A esse respeito, Ingo Wolfgang SARLET verifica que na doutrina constitucional brasileira as garantias apresentam comportamento instrumental e servem como modo de efetivação e guarda dos direitos fundamentais.<sup>115</sup>

[...] O fato é que a diferença entre direitos e garantias (sem que aqui se vá analisar as diversas matizes da questão e os diversos conceitos propostos) foi também incorporada ao direito constitucional positivo, como demonstra inequivocamente a já referida epígrafe do Título II de nossa Carta (Dos Direitos e Garantias Fundamentais), revelando, de outra banda, além da existência de direitos fundamentais e garantias fundamentais, que ambas as categorias possuem, em princípio, a mesma dignidade jurídico-constitucional. [...] O que é importante consignar é que estas garantias fundamentais são, na verdade, autênticos direitos subjetivos, já que umbilicalmente ligadas aos direitos fundamentais, bem como por assegurarem ao indivíduo a possibilidade de exigir dos poderes públicos o respeito e a efetivação destes.<sup>116</sup>

Dessa maneira, ainda considerando a teoria de ALEXY, o direito fundamental social à educação previsto na Constituição de 1988 é um direito a prestação expressamente positivado, pois está previsto taxativamente no texto constitucional; portanto, o direito à educação na Constituição pode ser considerado uma norma vinculante que outorga um direito subjetivo definitivo a prestação estatal, ou seja, uma proteção mais intensa, considerando que uma análise de sua violação é possível através de um Tribunal Constitucional Federal, no caso da jurisdição constitucional brasileira o Supremo Tribunal Federal (STF). Diante disso, tendo por base os ensinamentos de ALEXY, o direito à educação não é um princípio, mas sim uma regra,

---

<sup>114</sup> MOREIRA, Orlando Rochadel. **Políticas públicas e direito à educação**. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 58-62.

<sup>115</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 146-149.

<sup>116</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 148-149.

sendo não apenas *prima facie*<sup>117</sup>, mas também definitivo, com direitos e deveres definitivos.<sup>118</sup>

A visão de ALEXY, adotada neste trabalho como verdadeira, encontra um enfrentamento que, por mais que não seja aqui entendido como válido, é digno de nota a fim de acrescentar o entendimento sobre o direito à educação como direito fundamental social.

O entendimento que destoa da teoria de Robert ALEXY aqui adotada entende a maioria dos direitos fundamentais sociais apenas como princípios, ou “normas jurídicas de feição principiológica”, que possuem imprecisão terminológica, “mas que determinam um estado de coisas a ser atingido *progressivamente* pelos seus destinatários, embora sem apontar especificamente os caminhos a serem seguidos”.<sup>119</sup>

Tal assertiva parece justificável na análise do direito à educação tendo em conta apenas o disposto no artigo 6º do texto constitucional; porém, sabe-se que o direito à educação presente na Constituição de 1988, possui outros dispositivos, estes que determinam alguns caminhos para a efetivação deste direito no Capítulo III - Da educação, da cultura e do desporto, em sua Seção I - Da educação, que traz do artigo 205 ao artigo 214 diretrizes sobre a efetivação do direito à educação no país.

Entretanto, como aludido, adotamos o entendimento de ALEXY quanto a compreender o direito fundamental social à educação como regra que tem caráter definitivo, pois não apresenta qualquer grau de imprecisão terminológica, apesar de existir abertura para interpretá-lo, porém seu conceito e conteúdo é plenamente perceptível e inteligível e será aqui apresentado abertamente.

Na Constituição Federal brasileira o direito social fundamental à educação previsto no artigo 6º tem seu papel no Estado brasileiro propriamente desenvolvido no artigo 205<sup>120</sup>.

---

<sup>117</sup> Cf. ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad.: Virgílio Afonso as Silva. 2. ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores.

<sup>118</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad.: Virgílio Afonso as Silva. 2. ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 499-501.

<sup>119</sup> OLSEN, Ana Carolina Lopes. Efetivação dos direitos fundamentais sociais pela jurisdição constitucional. In: CLÉVE, Clèmerson Merlin (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro**: vol I: teoria da Constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 914.

<sup>120</sup> 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.

O artigo 205 da Constituição de 1988 aponta três objetivos para a educação: dispõe que a educação é direito de todos e dever do Estado e da família, devendo ser promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, intentando o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

No que se refere à educação como direito de todos, tem-se que esse direito não se limita ao que se aprende na escola básica, como ler, fazer contas ou até mesmo formar o raciocínio, mas mostra-se muito mais amplo, compreendendo a garantia de que os seres humanos desenvolvam suas funções mentais, o conhecimento, a moralidade e que se amoldem à convivência em sociedade.<sup>121</sup>

Quanto à perspectiva constitucional do direito à educação como dever do Estado, como já amplamente aludido, é corroborado o dever prestacional do Estado para com a educação; como dever da família, tem-se dois aspectos: a histórica redução da extensão dos direitos apenas familiares para uma extensão dos poderes estatais e o dever jurídico constitucional de educar os filhos; já no que se refere à inescusável colaboração da sociedade, podemos verificar tanto a possibilidade de oferta de ensino privado, quanto “a sociedade sendo considerada o lugar em que a educação e seus atributos são desenvolvidos, ou seja, a sociedade como o lugar das oportunidades”.<sup>122</sup>

Relativamente ao pleno desenvolvimento da pessoa, podemos falar na distinção entre indivíduo e personalidade, essa última consistindo na formação da autonomia intelectual e moral. Já acerca da qualificação para o trabalho, a educação mostra-se substancial ao preparo da atividade profissional, independentemente da área de atuação, enquadrando-se também aqui o direito à oportunidades e condições para a qualificação.<sup>123</sup>

O direito à educação como preparo para o exercício da cidadania leva em conta alguns aspectos para sua acepção como tal, a serem devidamente, e celeremente, pormenorizados.

---

<sup>121</sup> MALISKA, Marcos Augusto. **O direito à educação e a constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 156-157.

<sup>122</sup> MALISKA, Marcos Augusto. **O direito à educação e a constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 157-160.

<sup>123</sup> MALISKA, Marcos Augusto. **O direito à educação e a constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 160-161.

Theodor W. ADORNO faz importantes considerações sobre o objetivo da educação e para onde ela deve conduzir. A concepção inicial de educação para ADORNO é a de “produção de uma consciência verdadeira”<sup>124</sup>, ou seja, como meio de formação da pessoa, assim como traz a Constituição Federal brasileira quando fala em pleno desenvolvimento da pessoa. Nessa leitura, a educação seria meio para a construção de indivíduos com personalidade e que tenham a capacidade de entender-se e entender a sociedade a qual pertencem.

Essa perspectiva é, também, estimada pela Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, como já aqui explanado na apresentação do item 1.1, que declara em seu artigo XXVI, item dois, que a instrução orientar-se-á pelo pleno desenvolvimento da personalidade humana.<sup>125</sup>

A leitura da educação na Declaração Universal dos Direitos Humanos tem como escopo a pacificação mediante a compreensão, a tolerância e a amizade das diferentes nações, ou seja, a aceitação da pluralidade existente, sendo a educação um importante componente para essa meta.

Outrossim, quando falamos em direito à educação, reconhecemos a atribuição indispensável da sociedade como um todo e dos fatores sociais na formação dos indivíduos.<sup>126</sup>

Dessa forma, o aspecto do direito à educação como preparo para o exercício da cidadania, apresentado no artigo 205 da Constituição Federal do Brasil, mostra-se plenamente vinculado a democracia, pois é por meio dessa que a cidadania se constrói.<sup>127</sup> Nessa lógica:

Aqui está o que afirma Konrad Hesse: “Em tudo, democracia é, segundo seu princípio fundamental, um assunto de cidadãos emancipados, informados, não de uma massa de ignorantes, apática, dirigida apenas por emoções e desejos irracionais que, por governantes bem intencionados ou mal intencionados, sobre a questão do seu próprio destino, é deixada na

<sup>124</sup> ADORNO, Theodor W. Educação ---- para que?. In: ADORNO, Theodor W. **Educação e Emancipação**. 2ª ed. Trad. Wolfgang Leo Maar. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000, p. 141-144.

<sup>125</sup> Artigo XXVI - 2. A instrução será orientada no sentido do pleno desenvolvimento da personalidade humana e do fortalecimento do respeito pelos direitos humanos e pelas liberdades fundamentais. A instrução promoverá a compreensão, a tolerância e a amizade entre todas as nações e grupos raciais ou religiosos, e coadjuvará as atividades das Nações Unidas em prol da manutenção da paz. [...].

<sup>126</sup> MALISKA, Marcos Augusto. **O direito à educação e a constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 156.

<sup>127</sup> MALISKA, Marcos Augusto. Constituição e educação. A nova lei de cotas em face do sistema de ingresso da UFPR. Avanço ou retrocesso?. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (coord). **Direito constitucional brasileiro**: volume 1: teoria da constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 941.

obscuridade.” A democracia tem na cidadania a sua base. O legítimo poder democrático é exercido quando a sociedade é composta por cidadãos ativos, cidadãos que exercem plenamente a sua cidadania, que não deve ser compreendida em um sentido formal e abstrato, mas como um conjunto de fatores que possibilita o controle do poder pela participação ativa dos envolvidos.<sup>128</sup>

Assim, vislumbra-se na democracia a participação popular, de uma sociedade plural e livre, inexistindo sem a possibilidade de mínimas condições à educação aos cidadãos.

O direito social à educação é assim, ao mesmo tempo, condição de possibilidade e finalidade da democracia, explicitando, pois, uma relação circular, eis que, não há que se falar em democracia sem que haja cidadãos e, de outro lado, não haverá cidadãos sem que haja educação de qualidade para todos.<sup>129</sup>

Ademais, é importante frisar a necessária e imprescindível motivação para o desenvolvimento e efetivação da democracia participativa, que está intimamente ligada a uma cultura de participação política, criada, por sua vez, por uma educação cidadã e democrática.<sup>130</sup>

Partindo dessa concepção de educação como imprescindível para existência de uma democracia autêntica, é inverossímil desassociá-la de uma visão política. Para a democracia realizar-se é manifesta a necessidade de pessoas emancipadas, pois uma “democracia efetiva só pode ser imaginada enquanto uma sociedade de quem é emancipado”.<sup>131</sup>

A emancipação então significa, de certo modo, conscientização, racionalidade, que pressupõe constante adaptação. Mas deve-se levar em consideração, ao tratar do conceito de emancipação, a ideologia dominante e “o peso imensurável do obscurecimento da consciência pelo existente”.<sup>132</sup>

---

<sup>128</sup> MALISKA, Marcos Augusto. **O direito à educação e a constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 161.

<sup>129</sup> VELLO, Renata Pinto Coelho. O ativismo judicial e o direito fundamental à educação. In: FRANCISCHETTO, Filsilene Passon P (org). **Educação como direito fundamental**. Curitiba: CRV, 2011, p. 100.

<sup>130</sup> MORAES, Diego Pimenta. A educação como fator de otimização da democracia participativa. In: FRANCISCHETTO, Filsilene Passon P (org). **Educação como direito fundamental**. Curitiba: CRV, 2011, p. 244.

<sup>131</sup> ADORNO, Theodor W. Educação ---- para que?. In: Educação e Emancipação. 2ª ed. Trad. Wolfgang Leo Maar. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000, p. 141-142.

<sup>132</sup> MALISKA, Marcos Augusto. Constituição e educação. A nova lei de cotas em face do sistema de ingresso da UFPR. Avanço ou retrocesso?. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (coord). **Direito**

A educação seria impotente e ideológica se ignorasse o objetivo de adaptação e não preparasse os homens para se orientarem no mundo. Porém ela seria igualmente questionável se ficasse nisto, produzindo nada além de well adjusted people, pessoas bem ajustadas, em consequência do que a situação existente se impõe precisamente no que ter de pior. Nestes termos, desde o início existe no conceito de educação para a consciência e para a racionalidade uma ambiguidade. Talvez não seja possível superá-la no existente, mas certamente não podemos nos desviar dela.<sup>133</sup>

As metas educacionais devem buscar a consciência, incentivando a autorreflexão crítica, numa busca por emancipação das ideias e de seu papel na sociedade, para que os indivíduos participem verdadeiramente da sociedade e libertem-se das visões dominantes e percepções políticas mandatárias predominantes, aceitando as diversas manifestações sociais e respeitando e defendendo a pluralidade social.<sup>134</sup>

Dessa forma, o papel transformador da educação é manifesto, assim como sua íntima e irrefutável relação com a emancipação, a cidadania e a democracia, fundamentando a importância com a qual deve ser tido e analisado dentro das determinações constitucionais na realidade do Estado brasileiro.

A Constituição de 1988 eleva o direito à educação como um direito fundamental social e também como uma garantia constitucional, tendo enquanto fundamento, como é visível através da análise de todos os dispositivos que tratam a seu respeito, todas essas vertentes e importantes funções da educação, principalmente para efetivação dos objetivos do Estado brasileiro e de sua correlação com a democracia e a dignidade da pessoa humana.

---

**constitucional brasileiro:** volume 1: teoria da constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 143-144.

<sup>133</sup> MALISKA, Marcos Augusto. Constituição e educação. A nova lei de cotas em face do sistema de ingresso da UFPR. Avanço ou retrocesso?. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (coord). **Direito constitucional brasileiro:** volume 1: teoria da constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 143-144.

<sup>134</sup> Reflexão tendo como base na leitura do artigo: ADORNO, Theodor W. Educação após Auschwitz. In: **Educação e Emancipação.** 2ª ed. Trad. Wolfgang Leo Maar. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000, p. 119-138.

## 2. IRPF E O ESTADO SOCIAL E DEMOCRÁTICO DE DIREITO

### 2.1 IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA

É irrefutável que toda forma de organização de Estado demanda recursos financeiros para a realização de seus fins. Assim, o Estado Democrático de Direito, considerando sua opção de não deter os meios de produção, requer recursos financeiros a fim de possibilitar a promoção de seus propósitos, como a implementação de “políticas sociais que promovam a igualdade de oportunidades, redistribuição de riquezas e o desenvolvimento econômico sustentável”<sup>135</sup>; isso dá-se pela tributação.

Nesse sentido, a arrecadação mediante tributação justifica-se para que o Estado financie, entre outras despesas e gastos públicos, os seus deveres prestacionais para com os cidadãos; assim, concomitantemente o Estado tributa o contribuinte, entrega-lhes, na teoria, condições para o pleno desenvolvimento, através da saúde, educação, entre outras garantias provenientes do próprio Estado<sup>136</sup>. Desse modo, é possível inferir que a tributação é, além de necessária à arrecadação de recursos para o funcionamento do Estado, ao efetuar certa redistribuição, um instrumento para a concretização dos direitos fundamentais<sup>137</sup>.

Além disso, como ressaltado por Regina Helena COSTA, a relação entre os direitos fundamentais e a tributação, patenteia-se através da escolha adotada pela Constituição dos fatos abrangidos pelas *regras matrizes de incidência tributária*<sup>138</sup> e

<sup>135</sup> CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista Eletrônica do Curso de Direito - PUC Minas Serro**, n. 13, p. 81-103, Serro, 2016, p. 82, 84.

<sup>136</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda: (perfil constitucional e temas específicos)**. 3. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 30.

<sup>137</sup> KUNTZ, Tatielle Gisch; RODRIGUES, Hugo Thamir. A tributação progressiva do Imposto de Renda da Pessoa Física como instrumento auxiliar na busca pela concretização da justiça fiscal no Brasil. In: XXV Congresso do CONPEDI, 2016, Curitiba. **Anais do XXV Congresso do CONPEDI**, Direito Tributário e Financeiro I, p. 65-83, 2016, p. 70 e RODRIGUES, Hugo Thamir; KUNTZ, Tatielle Gisch. Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 38.2, p. 151-170, Fortaleza, 2018, p. 152.

<sup>138</sup> “[...] espécie de forma em relação à qual o ato/fato praticado pelo particular deve adequar-se para que surja efetivamente a obrigação tributária. [...] Em adequando-se o fato a esta forma, ocorrerá o que costuma ser chamado de subsunção do fato à norma, resultando daí a imediata incidência desta.” BERTI, Flávio de Azambuja. **Pedágio: natureza jurídica**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006, p. 25.

“mediante a maneira pela qual o Estado exerce a atividade tributante, sujeita à observância das limitações constitucionalmente postas”.<sup>139</sup>

Nesse sentido, através da análise das regras matrizes de incidência tributária vê-se que a tributação atinge necessariamente o direito fundamental à propriedade e o direito fundamental de liberdade, considerando que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória que atinge o patrimônio do sujeito passivo – entretanto, não podendo exceder-se e configurar confisco, como se verá mais a frente –, mas também deve levar em consideração outros direitos fundamentais, pois esses também podem ser atingidos indiretamente, como por exemplo o direito à educação, tema caro à este trabalho, que também não podem ser cerceados pela tributação desvirtuada uma vez que a Constituição os ampara.<sup>140</sup>

Isto posto, evidencia-se que o pagamento de tributos não é uma escolha do sujeito que realiza o ato ou fato compreendido na norma tributária que caracteriza a tributação, mas sim um dever, de fato uma obrigação; por isso chama-se ‘obrigação tributária’.

O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito Tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É Direito da coletividade.<sup>141</sup>

Porém, a compulsoriedade, ou seja, a obrigação, “não é o elemento essencial para o pagamento dos tributos por parte dos cidadãos”, pois elementos históricos nos mostram que diversas situações nas quais a tributação era considerada demasiada, acarretaram revoluções e descontinuação da ordem então vigente; a conformação, aceite e possibilidade de suporte da cobrança por parte da sociedade mostra-se essencial, e isso se dá pela sua noção de justiça, pois “quanto mais justa lhe pareça, mais conformada estará” a sociedade.<sup>142</sup> Nesse sentido, temos as considerações de

<sup>139</sup> COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 86.

<sup>140</sup> COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 86-87, 118-119.

<sup>141</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 15.

<sup>142</sup> MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido

Michel BOUVIER sobre qual seria o imposto ideal, no ideal de que que seria um imposto único reconhecido como legítimo pelos contribuintes, pois necessário, justo, equitativo, simples, rentável e de administração barata<sup>143</sup>, portanto a legitimidade e o reconhecimento pelo contribuinte também mostram-se essenciais quando falamos em uma tributação ideal.

Mas cabe destaque aqui significativo apontamento realizado por Octávio Campos FISCHER, no sentido de que conforme prosperava o Estado de Direito “o tributo deixou de ser visto como uma imposição arbitrária e discricionária do Poder Público, para se caracterizar mais propriamente como uma contribuição consentida dos administrados para com as despesas públicas”.<sup>144</sup>

Diante disso, podemos notar que as duas reflexões mostram-se verdadeiras, considerando que quando a sociedade entende a finalidade e utilidade dos tributos e os percebe como justificados e razoáveis, existe maior conformação e reconhecimento para com o dever de pagar tributos; mas quando os entende desarrazoados, propende fazer algo a respeito para que tal situação se modifique.

Entretanto, dentro de um Estado Democrático de Direito, o aceite da sociedade e a sua percepção da tributação com justa é mera questão social, pois:

Sob o ponto de vista estritamente jurídico-positivo, pouco importa se a população entenda justa ou injusta determinada imposição tributária, desde que esteja de acordo com as regras de instituição e cobrança previstas na Constituição.<sup>145</sup>

No Brasil, as normas de tributação essenciais podem ser encontradas tanto em sua Lei Maior, a Constituição Federal de 1988, quanto na Lei Federal nº 5.172 de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, denominada como Código Tributário Nacional.

---

Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 95.

<sup>143</sup> Cf. BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

<sup>144</sup> FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 43.

<sup>145</sup> MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 96.

Entretanto, apesar da existência dessas duas disposições normativas básicas à tributação brasileira, considerando que o Estado brasileiro instituiu-se como Democrático de Direito e a sabida sujeição dos Poderes à soberania da Constituição<sup>146</sup>, o texto constitucional deve ser tido como normal principal.

Assim, Constituição Federal, como principal fonte do Direito Tributário<sup>147</sup>, traz orientações e limites para a tributação, regula e condiciona a competência tributária e também inicia a formulação de hipóteses de incidência tributária, traçando um modelo constitucional que não pode ser desrespeitado pelas legislações infraconstitucionais.

A Lei Maior trata da tributação em seu Título VI – Da Tributação e Do Orçamento, no Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional a partir de seu artigo 145<sup>148</sup>.

O Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, em seu texto constitucional, como dito, traz também normas limitativas à tributação, essas dirigidas ao Estado a fim de restringir sua atuação, pois esse não pode tributar sem qualquer limite. Além disso, diferentemente do visto em outros países, as limitações ao poder de tributar também são dirigidas ao legislador ordinário, que não pode se furtar de atender os preceitos constitucionais no exercício de sua competência tributária.<sup>149</sup> Tais normas são nominadas pela Constituição como ‘Limites ao Poder de Tributar’.

Os limites ao poder de tributar do Estado estão dispostos na Constituição de 1988, nos artigos 150 a 152, dentre outros (como o princípio da capacidade contributiva, art. 145, § 1<sup>a</sup>), que trazem imunidades<sup>150</sup> (art. 150, inciso VI) e princípios

---

<sup>146</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 58.

<sup>147</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 190.

<sup>148</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

<sup>149</sup> FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 43.

<sup>150</sup> “Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.”. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 296.

constitucionais tributários essenciais à tributação precisa e acertada em acordo com os objetivos e fundamentos do Estado brasileiro.<sup>151</sup>

Aqui, examinaremos alguns dos princípios constitucionais tributários, quais sejam: o princípio da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, por exibirem maior notoriedade na análise pretendida a seguir.

Como visto, a Constituição Federal de 1988, quando trata das limitações do poder de tributar, traz dispositivo específico (art. 150, inciso II) em que o princípio da igualdade, mais comumente no Direito Tributário chamado de princípio da isonomia, aplica-se aos casos das tributações, ou seja, a igualdade tributária constitucionalmente prevista.

---

<sup>151</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b);

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

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;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

A isonomia, conforme o texto constitucional, é um princípio que protege especificamente os contribuintes, haja vista que determina que a comparação deve ocorrer entre eles, diferentemente do princípio da igualdade geral tratada no artigo 5º da Constituição, tratado amplamente no capítulo anterior, que engloba todas as pessoas.

Apesar da diferença existente quanto ao alcance e especificidade entre igualdade (geral) e isonomia (igualdade tributária), é importante salientar que a igualdade do artigo 5º da Constituição, como princípio constitucional, deve ser considerada em todas as situações dentro do ordenamento jurídico brasileiro e situações ocorridas dentro do Estado pátrio, uma vez que, como aludido precedentemente, o princípio da igualdade deve ser lido conforme a interpretação sistêmica do ordenamento jurídico brasileiro, levando a Constituição Federal e os objetivos do Estado como norte para aplicação e efetivação desse princípio.

Tendo em vista a especificação da isonomia em relação aos contribuintes, em matéria tributária é possível verificar a determinação em concretizar o princípio da igualdade tributária à luz da capacidade contributiva, que será tratada a seguir. Pois, conforme assevera Octávio Campos FISCHER, a isonomia tributária desdobra-se no princípio “da capacidade contributiva, da generalidade, da seletividade, da progressividade, da universalidade de tributação e, dentre outros, da uniformidade de tributação.”<sup>152</sup>

Por conseguinte, a isonomia, através de sua relação com a capacidade contributiva, que deve ser tomada individualmente e caso a caso, é “um desdobramento do princípio da igualdade fundado no Estado Social”.<sup>153</sup>

Dessa forma, o princípio da igualdade em matéria tributária impõe não apenas a busca por uma tributação não arbitrária, mas sim uma tributação justa<sup>154</sup>, em que a obrigação de contribuir incida apenas sobre os que de fato possuem essa capacidade, sem sobejar a real e concreta aptidão para pagar tributos.

Assim, na incidência tributária, a igualdade aplica-se na busca de um tratamento mais igualitário e com a finalidade de evitar tratamento desigual entre

---

<sup>152</sup> FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 105.

<sup>153</sup> CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista Eletrônica do Curso de Direito - PUC Minas Serro**, n. 13, p. 81-103, Serro, 2016, p. 93.

<sup>154</sup> FISCHER, Octávio Campos. 20 anos da Constituição e os Direitos Fundamentais dos Contribuintes. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, Curitiba, n. 9, jul./dez. 2008, p. 83-84.

contribuintes que se encontram em situação semelhante, tendo em vista que a tributação ingere-se no patrimônio dos particulares.<sup>155</sup>

O princípio da capacidade contributiva destaca-se em uma análise dos princípios constitucionais tributários, sendo o princípio que mais se aproxima da possibilidade de justiça, pois pressupõe que o tributo se amolde a cada situação individual, caracterizando a isonomia e a justiça fiscal entre os contribuintes.<sup>156</sup>

Nesse sentido, Klaus TIPKE e Douglas YAMASHITA destacam que o princípio da capacidade contributiva é um princípio de justiça individual, pois ajusta-se, como dito, às condições e situações individuais, não sendo um princípio coletivo ou mesmo utilitarista, pois não pretende o alcance na forma de grupos sociais, mais sim individualmente caso a caso.<sup>157</sup>

O aludido princípio, intimamente relacionado ao princípio da vedação ao confisco e ao princípio da igualdade, está expresso na Constituição Federal, em seu artigo 145, § 1º, no qual traz sua vinculação específica aos impostos. Este vincula a tributação com a personalidade e o incidente sobre a renda, determinando assim que o contribuinte suporte uma carga tributária que seja compatível com a sua aptidão para pagar tributos, não comprometendo a subsistência pessoal e familiar.<sup>158</sup>

Diante dessa vinculação com a personalidade da tributação, o princípio da capacidade mostra-se muito realista, uma vez que só devem pagar os que efetivamente demonstram real aptidão de pagar.<sup>159</sup>

Importante destacar aqui que tal afirmação leva em conta apenas a sua forma e pretensão jurídica, pois sabe-se que na realidade brasileira a tributação muitas vezes mostra-se excessiva e violadora de direitos, princípios e até mesmo regras legais, como abordaremos mais adiante quando tratarmos da patente inconstitucionalidade dos limites das deduções com educação no Imposto de Renda da Pessoa Física.

---

<sup>155</sup> MACHADO, Graziela C. da Silva B.; OLIVEIRA, Francisco Cardozo; MACEI, Demetrius Nichele. O princípio da igualdade em matéria tributária. **Revista Jurídica**. vol. 3, n. 44, Curitiba, 2016, p. 481.

<sup>156</sup> KIRCHNER, Juliana Leite. A capacidade contributiva e os princípios do direito tributário. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, Curitiba, 15: 308- 349, 2011, p. 310.

<sup>157</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 32.

<sup>158</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. **Humanismo e Tributação: Um caso concreto**. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21045-21046-1-PB.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2016, p. 9.

<sup>159</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 29.

Ainda, na visão de TIPKE e YAMASHITA com a qual concordamos integralmente, o princípio da capacidade contributiva, quando atendido, não viola ou macula qualquer direito fundamental.<sup>160</sup>

Considerando as características de que só devem pagar quem realmente pode pagar e a necessidade de não comprometer a subsistência pessoal e familiar:

O princípio da capacidade contributiva protege o *mínimo existencial*. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva atende a ambos os princípios. Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver. Não apenas para o imposto de renda, mas para todos os impostos, o mínimo existencial é um tabu. O princípio da “unidade do ordenamento jurídico” determina que o mínimo existencial fiscal não fique abaixo do mínimo existencial do direito da seguridade social.<sup>161</sup>

Nesse sentido, o princípio da capacidade contributiva justifica-se na ideia de mínimo existencial, pois como cabe ao Estado providenciar o atendimento às necessidades básicas do cidadão, a tributação, mediante esse princípio, deve “levar em consideração a real aptidão de determinados contribuintes para recolher ao fisco”.<sup>162</sup> Assim, aliado à capacidade contributiva, encontra-se o mínimo existencial, substrato do princípio da dignidade da pessoa humana<sup>163</sup>, princípio fundamental da Constituição Federal e do Estado Democrático de Direito brasileiro que se caracteriza na “quantidade ínfima para que o indivíduo e sua família possam atender às suas necessidades vitais e viver com dignidade”<sup>164</sup>, como já mencionado neste trabalho.

<sup>160</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 29.

<sup>161</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 34.

<sup>162</sup> KIRCHNER, Juliana Leite. A capacidade contributiva e os princípios do direito tributário. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, Curitiba, 15: 308- 349, 2011, p. 314.

<sup>163</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: III - a dignidade da pessoa humana.

<sup>164</sup> REZENDE, Douglas. Imposto de Renda e Educação: Limites Dedutivos Incompatíveis com o Estado Democrático Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, nº 35. 2016, p. 99.

O aludido princípio então determina ao legislador a seleção de alguns “fatos signos-presuntivos de riqueza” como hipóteses de incidência, respeitando as individualidades dos contribuintes e o mínimo existencial.<sup>165</sup>

Não obstante, deve-se atentar ao respeito aos direitos e garantias fundamentais do indivíduo, de modo que a incidência fiscal não obste o exercício e fruição de qualquer dos direitos e garantias fundamentais consagrados na Constituição Federal, cabendo, dessa forma, ao legislador dimensionar os tributos, de forma que a cobrança destes não atente contra o exercício desses mesmos direitos fundamentais. Ainda, somente haverá a aptidão econômica do contribuinte para pagar tributos na medida em que o montante de seu débito tributário não lhe obste a fruição desses mesmos direitos fundamentais.<sup>166</sup>

Também digna de nota é a apreciação ampla do princípio, pois mesmo que a Constituição traga em sua designação do princípio a expressão “sempre que possível” esta não deve ser tida como irrefutável, pois é claro na doutrina que a capacidade contributiva deve ser princípio tido como obrigatório, pois:

[...] na medida em que não havendo capacidade para contribuir, ou dizendo de outro modo, onde o patrimônio do contribuinte se revelar necessário para o mínimo que lhe permita subsistir, não deverá ocorrer a tributação, pois, faltaria ao ente tributante aptidão para exigir a tributação sobre o mínimo necessário para a manutenção da pessoa e da sua família.<sup>167</sup>

Considerando isso, pode-se concluir que o princípio da capacidade contributiva tem finalidade de assegurar um tratamento isonômico aos contribuintes “objetivando que a carga tributária tenha um impacto equânime na renda disponível, tanto para os mais ricos, quanto para os mais pobres”<sup>168</sup>, pois “A única forma admitida pela Constituição para que o legislador discrimine uma pessoa de outra, ao cobrar tributos, é de acordo com a capacidade econômica de cada um”<sup>169</sup>

<sup>165</sup> KIRCHNER, Juliana Leite. A capacidade contributiva e os princípios do direito tributário. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, Curitiba, 15: 308- 349, 2011, p. 324.

<sup>166</sup> KIRCHNER, Juliana Leite. A capacidade contributiva e os princípios do direito tributário. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, Curitiba, 15: 308- 349, 2011, p. 324.

<sup>167</sup> MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 110.

<sup>168</sup> CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista Eletrônica do Curso de Direito - PUC Minas Serro**, n. 13, p. 81-103, Serro, 2016, p.83.

<sup>169</sup> MACEI, Demetrius Nichele. Tributação, moralidade e sustentabilidade. **Anais do Universitas e Direito - PUCPR**, p. 66-80, Curitiba, 2012, p. 69.

A capacidade contributiva mostra-se o princípio dos princípios tributários, pois para satisfazer os requisitos da capacidade contributiva subjetiva, deve-se descontar dos rendimentos obtidos as despesas pessoais e familiares dos contribuintes, considerando as circunstâncias individuais de cada cidadão.<sup>170</sup> Diante disso, mostra-se inegável a importância do princípio da capacidade contributiva inclusive como instrumento de garantia dos princípios da igualdade e da vedação ao confisco.

O princípio da vedação ao confisco, conhecido também como não-confisco, é inteligível por si só. Ele limita a tributação até o ponto em que não confisque a propriedade particular, sem existir mácula aos direitos de propriedade, liberdade e também protegendo, como a capacidade contributiva, o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana.

O confisco é um termo que precisa ser analisado caso a caso, e o Poder Judiciário possui o poder de analisar e decidir quando um tributo apresenta a característica de confiscatório. Mas é considerável ter conta que “O caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto”.<sup>171</sup>

Após esclarecer o alcance dos mais significativos princípios constitucionais tributários à nossa análise, seguiremos para o enfoque do capítulo: o tributo popularmente mais controverso do nosso sistema tributário.

O surgimento do Imposto de Renda é assunto muito debatido. Existem autores que defendem seu surgimento na Inglaterra em 1799; por outro lado, alguns autores consideram o local de surgimento como sendo em Florença, no século XV; ainda, existem os que apontam o surgimento do Imposto de Renda na França em 1710.<sup>172</sup>

Apesar da questão do surgimento do Imposto de Renda na história da humanidade, seu surgimento no Brasil pode ser vislumbrado com certa clareza.

Em nosso país houve, anteriormente, algumas tributações sobre a renda, mas não da forma como entendemos atualmente. Entretanto, somente em 1922, pelo

---

<sup>170</sup> VIEIRA, José Roberto. Imposto de Renda e Educação: A Caminho da Catástrofe!. **Gazeta do Povo - Caderno Justiça & Direito**, Curitiba-PR, p. 8 - 8, 13 jun. 2014. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/justica-direito/artigos/imposto-de-renda-e-educacao-a-caminho-da-catastrofe-9ha3vt34627lc6dkuwmk6z3ny>>. Acesso em: 15 set. 2016, não paginado.

<sup>171</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 64-65.

<sup>172</sup> RECEITA FEDERAL. **História do Imposto de Renda no Brasil**, um enfoque da pessoa física (1922-2013). Disponível em: <<http://www.youblisher.com/p/997520-Historia-do-imposto-de-Renda-no-Brasil/>>. Acesso em: 23 set. 2017.

artigo 31 da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro, é que se criou o Imposto de Renda de maneira similar à que conhecemos hoje.<sup>173</sup>

Primeiramente o Imposto de Renda incidia sobre os salários; depois, passou a incidir também em outras rendas; sendo que só posteriormente é que se avançou na incidência também sobre proventos de qualquer natureza<sup>174</sup>, conceitos a serem examinados mais à frente.

Depois, no decorrer dos anos, o Imposto sobre a Renda foi sendo modificado e aprimorado, tanto no que diz respeito à sua forma de arrecadação, quanto no que se refere às suas instituições e órgãos de fiscalização, recolhimento e regulação e, também, quanto à delimitação de seu objeto, cada vez mais semelhante ao que temos hoje.

Sabe-se que o Imposto de Renda no Brasil é origem de inesgotáveis controvérsias; entretanto, como afirma Marilene Talarico Martins RODRIGUES, é de grande importância e possui função econômico-social, tendo em conta ser um imposto fruto do próprio desenvolvimento da economia.<sup>175</sup>

O mencionado Imposto também demonstra sua importância na possibilidade de ser utilizado como instrumento de equilíbrio das desigualdades socioeconômicas e na melhor distribuição de riquezas para efetivação da justiça fiscal.<sup>176</sup>

Dessa forma, é perceptível a importância do mencionado imposto ao Estado Social e Democrático de Direito brasileiro.

O artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988<sup>177</sup>, atribui competência à União para instituir impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sempre respeitando a regra matriz constitucional do tributo<sup>178</sup>, ou seja, a determinação do texto constitucional com relação às situações em que se deve incidir uma tributação.

---

<sup>173</sup> RECEITA FEDERAL. **História do Imposto de Renda no Brasil**, um enfoque da pessoa física (1922-2013). Disponível em: <<http://www.youblisher.com/p/997520-Historia-do-imposto-de-Renda-no-Brasil/>>. Acesso em: 23 set. 2017.

<sup>174</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Imposto de renda (Liber amicorum in honor do Prof. Paulo de Barros Carvalho). In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 296.

<sup>175</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto de Renda – Pessoa Física. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 401.

<sup>176</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 64-65.

<sup>177</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza;

<sup>178</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda: (perfil constitucional e temas específicos)**. 3. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 32-37.

O Imposto de Renda é geral, isto é, incide sobre todos os rendimentos; é universal, sendo pago por todos; é igual, pois se mostra em critério de igualdade entre os iguais e desigual na medida em que as desigualdades exteriorizam-se, fazendo-se, assim, necessário o estabelecimento de certa desigualdade para se garantir a maior justiça, dado o princípio da capacidade contributiva<sup>179</sup>, que guia o Imposto de Renda.

Ainda, cabe destacar, conforme evidencia Sacha Calmon Navarro COELHO, que o Imposto de Renda das Pessoas Físicas sendo minimamente progressivo, está cada vez mais simples e prático, entretanto, isso sacrifica alguns princípios jurídicos prezados pelo Direito Tributário, o princípio da progressividade e o princípio da capacidade contributiva.<sup>180</sup>

A progressividade no Imposto de Renda da Pessoa Física é intimamente relacionada aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, pois alia-se a eles para que ocorra uma mais adequada redistribuição de renda e, conseqüentemente, auxilia a concretização da igualdade geral, que é, como visto, extremamente importante para o nosso Estado Social e Democrático de Direito.<sup>181</sup>

Dessa forma, o contorno constitucional do Imposto de Renda, que o estruturando como um imposto pessoal, geral, universal e progressivo, determina que essas características devam ser interpretadas levando em conta os demais princípios constitucionais.<sup>182</sup>

Assim, os conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza são juridicamente definidos para que não haja tributação indevida no exercício da competência tributária. A fim de garantir a acertada identificação do fato jurídico tributário e, por conseguinte, a correta construção da regra matriz de incidência

---

<sup>179</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Imposto de renda (Liber amicorum in honor do Porf. Paulo de Barros Carvalho). In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 286.

<sup>180</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Imposto de renda (Liber amicorum in honor do Porf. Paulo de Barros Carvalho). In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 286-287.

<sup>181</sup> KUNTZ, Tatiele Gisch; RODRIGUES, Hugo Thamir. A tributação progressiva do Imposto de Renda da Pessoa Física como instrumento auxiliar na busca pela concretização da justiça fiscal no Brasil. In: XXV Congresso do CONPEDI, 2016, Curitiba. **Anais do XXV Congresso do CONPEDI**, Direito Tributário e Financeiro I, p. 65-83, 2016, p. 77.

<sup>182</sup> AMARO, Luciano. Imposto de Renda: Regime Jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 369.

tributária, esses conceitos devem ser lidos e expostos mediante interpretação constitucional sistemática, a ser explorada mais a frente neste trabalho.

Ainda no que diz respeito ao Imposto de Renda, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 43 dispõe como fato gerador do supramencionado imposto a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”<sup>183</sup>.

Entretanto é importante frisar que o legislador não possui total liberdade para definir esses relevantes conceitos à tributação legitimada, devendo apenas refletir o já disposto na Constituição Federal.<sup>184</sup>

Nesse sentido, a disponibilidade econômica é entendida como o recebimento efetivo e material da renda ou provento, pelo sujeito contribuinte, independente da legalidade; já a disponibilidade jurídica é a aquisição de um título jurídico que concede um direito de receber um valor que integrará, legalmente, o patrimônio do contribuinte, não precisando ser o recebimento de fato.<sup>185</sup>

Ainda, a base de cálculo do Imposto de Renda, determinada pelo artigo 44 do Código Tributário Nacional<sup>186</sup>, é a “tributação da renda real, apurada à vista dos rendimentos efetivamente percebidos e de certas despesas efetivamente suportadas pelo contribuinte”<sup>187</sup>.

Dessa forma, a base de cálculo do referido imposto deve levar em conta as despesas do contribuinte, despesas de fato, não presumidamente, na constatação da renda real e que os conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza, em sua definição para fins tributários, devem atender aos princípios constitucionais, sendo o mais evidente o da capacidade contributiva, mas também de notório destaque à finalidade deste trabalho, os princípios da dignidade da pessoa humana, da isonomia e o mínimo existencial.

---

<sup>183</sup> Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

<sup>184</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda: (perfil constitucional e temas específicos)**. 3. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 57.

<sup>185</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 72-73.

<sup>186</sup> Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

<sup>187</sup> AMARO, Luciano. Imposto de Renda: Regime Jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 380-381.

Os conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza nos parecem extremamente simples, tendo em vista a sua recorrente manifestação no cotidiano. Entretanto, esses conceitos são muito mais complexos e mostram-se escopo de excelentes trabalhos e ensinamentos da doutrina tributarista pátria, os quais faremos uso, com a finalidade de embasarmos nossa leitura constitucional do Imposto de Renda das Pessoas Físicas.

Considerando a supramencionada atribuição desses conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza na limitação do exercício da competência tributária e no mais adequado e correto reconhecimento do fato jurídico a ser tributado, os próprios devem ser examinados com a devida diligência.

Primeiramente, cabe ressaltar que os termos “renda” e “proventos de qualquer natureza” não são representativos de uma única figura, mas sim são duas entidades diversas.<sup>188</sup>

O conceito de renda pode assumir algumas acepções.

Do ponto de vista histórico, originalmente esse conceito exprimia “os juros ou interesses recebidos ou pagos pela inversão ou aplicação de capitais” ou pela exploração de bens imobiliários, “também servindo para designar os rendimentos ou frutos produzidos pelo capital aplicado ou referir-se a juros pagos pelo capital utilizado”.<sup>189</sup> Essa seria a acepção mais antiga de renda, em sua originalidade. Entretanto, esse conceito foi modificando-se ao longo dos anos e, principalmente, no que se refere ao ordenamento jurídico brasileiro, foi remodelado tendo em vista a Constituição Federal de 1988.

Nesse seguimento, Humberto ÁVILA exalta que o conceito constitucional de renda corresponde ao “produto líquido (receitas menos as despesas necessárias à [...] existência digna do contribuinte) calculado durante o período de um ano”.<sup>190</sup>

A definição de renda, em uma delimitação negativa, nos permite excluir desse conceito, do ponto de vista tributário, as ideias de patrimônio, receita ou rendimento

---

<sup>188</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008, p. 170.

<sup>189</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 67.

<sup>190</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 34.

bruto; restando como possibilidade de definição de renda os conceitos de rendimento líquido, decorrentes de capital e do trabalho, e acréscimo patrimonial.<sup>191</sup>

Dessa forma, atualmente liga-se o conceito de renda a um acréscimo patrimonial, ou seja, à propriedade nova. Essa constatação mostra-se importantíssima à determinação do conceito constitucional de renda.

No que se refere à acepção de provento, temos que esse significa “o resultado, lucro, crédito. É o lucro ou ganho obtido em um negócio, e tem sentido análogo a proveito ou resultado obtido”.<sup>192</sup>

Dessa forma, a nosso entender, provento diferencia-se de renda, pois advém de alguma propriedade que o indivíduo já possuía, mas que ele pode utilizar para aumentar suas propriedades monetárias.

Assim, renda e provento igualam-se no que se refere a ser uma novidade, um acréscimo à propriedade, algo que vem para somar, que não existia anteriormente. Entretanto, diferenciam-se no que se refere à forma de auferir esse acréscimo, seja por uma propriedade que já possui, seja os decorrentes do capital ou do trabalho.

Segundo Mary Elbe QUEIROZ existem diversas teorias que objetivam explicar as definições dos termos “renda” e “proventos de qualquer natureza”, quais sejam, a teoria econômica, que concebe a renda como riqueza nova derivada de fonte produtiva; e as teorias fiscais: a teoria da renda-produto, em que renda é riqueza nova material derivada de fonte produtiva e periódica; a teoria da renda-acréscimo patrimonial, em que a renda é ingresso possível de ser contabilizado em moeda; e a teoria legalista, que concebe a renda como tudo o que a lei disser que é; ainda, a teoria da fonte, na qual renda é “fluxo de riquezas durante um determinado período” e, finalmente, a teoria do acréscimo patrimonial, que entende a renda como “o acréscimo líquido do patrimônio dentro de um determinado período”.<sup>193</sup>

---

<sup>191</sup> PINCELLI, Eduardo Pugliese. A definição de renda e proventos de qualquer natureza a partir da Constituição da República de 1988 e sua influência na leitura do CTN e na sistemática geral de tributação dos não-residentes. In: III Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2006, Hotel Renaissance em São Paulo. **Anais Interpretação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 148.

<sup>192</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 67.

<sup>193</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 68-69.

Entretanto, o que se extrai é que para o ordenamento jurídico brasileiro esses conceitos devem ser tidos a partir do texto constitucional, não apenas de estudos específicos.

Nesse sentido, temos a contribuição de Roque Antonio CARRAZZA:

*Deveras, parece-nos que, dentre os diversos conceitos de renda e proventos de qualquer natureza fornecidos pela Ciência Econômica, pode o legislador ordinário apenas optar por um deles, e, ainda assim, desde que sua escolha permita compatibilizar a incidência com os princípios constitucionais que norteiam tal tributação, máxime o da capacidade contributiva. É que, de acordo com a Constituição, renda e proventos de qualquer natureza devem representar ganhos ou riquezas novas. Do contrário não será atendido o princípio da capacidade contributiva.<sup>194</sup>*  
(destaques no original)

Diante disso, cabe frisar que os conceitos de “renda” e “proventos de qualquer natureza” devem ser lidos em uma perspectiva constitucional sistemática levando em consideração os demais princípios constitucionais, em especial os princípios constitucionais tributários e os princípios informadores do Imposto de Renda.

Assim, desses termos e de sua leitura constitucional sistemática, levando em conta o conjunto de princípios que norteiam a incidência do Imposto de Renda, constata-se facilmente que os melhores sentidos para os conceitos em análise, conforme dito anteriormente, são os que revelem acréscimos patrimoniais.<sup>195</sup>

Por exprimir de forma tão elucidativa, fazemos uso dos relevantes ensinamentos de Mary Elbe QUEIROZ:

Essa idéia encontra-se subjacente em todo o sistema tributário constitucional, tendo em vista que admitir o contrário seria abrir a possibilidade de tributação sobre: ou um mínimo existencial; ou os valores que não são ganhos por se destinarem a cobrir despesas e gastos necessários à produção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, o que resultaria na exigência de tributo sobre valores despendidos e que não são receita ou renda; ou, ainda, o próprio patrimônio, incidência essa que configuraria outra exação, prevista em hipótese de incidência diversa do Imposto sobre a Renda.<sup>196</sup>

<sup>194</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda**: (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 57.

<sup>195</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 70-71.

<sup>196</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 70-71.

Destarte, tem-se que, de acordo com a Constituição, rendas e proventos de qualquer natureza, para fins de tributação, devem representar ganhos ou riquezas novas<sup>197</sup>, nesse mesmo sentido, também chamado acréscimo patrimonial<sup>198</sup>.

Entretanto, o acréscimo patrimonial não deve ser interpretado de maneira ampla:

O acréscimo patrimonial não deverá ser entendido como tudo que se somar ao patrimônio. Do contrário, o imposto incidirá sobre ingressos e não sobre a renda, pois, somente poderá ser considerado como “acrécimo” aquilo que efetivamente aumentou o patrimônio. [...] O “acrécimo” é o produto líquido (receitas menos custos e despesas), pois, nem toda a renda percebida ou todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos resulta em acréscimo patrimonial.<sup>199</sup>

Outrossim, Hugo de Brito MACHADO afirma que “O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste”.<sup>200</sup>

Por consequência, o acréscimo patrimonial deve ser tido como o que de fato acrescenta o patrimônio do contribuinte, não apenas o que pode ser considerado acréscimo. Essa leitura de acréscimo patrimonial, segundo os autores, não permite uma interpretação ampla, pois se mostra já ao princípio delimitada.

Assim, esse acréscimo deve ser lido de forma constitucional, em conjunto com as demais determinações existentes no texto da Lei Maior, sempre interpretando o que o referido texto nos estabelece.

Nesse sentido, cabe destacar que para o Código Tributário Nacional renda e proventos de qualquer natureza são espécies do gênero acréscimo patrimonial, onde renda é o que advém do capital e ou do trabalho e os proventos os que não decorrem do capital ou trabalho, por isso a utilização da expressão “qualquer natureza”, indicando que independente da natureza do ganho auferido, ele poderia ser tributado.<sup>201</sup>

<sup>197</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda**: (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 57.

<sup>198</sup> REZENDE, Douglas. Imposto de Renda e Educação: Limites Dedutivos Incompatíveis com o Estado Democrático Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, nº 35. 2016, p. 98.

<sup>199</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 76.

<sup>200</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 329.

<sup>201</sup> AMARO, Luciano. Imposto de Renda: Regime Jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 377-378.

Diante disso, é possível observar que esses conceitos, no exercício da competência tributária, devem ser sempre ponderados, desenvolvidos e praticados considerando-se sua interpretação constitucional sistemática para que haja a justa e adequada tributação. Também, salienta-se que o jurista quando estudar o Direito Positivo em sua atividade científica deve sempre se atentar e contemplar a Constituição de forma especial, pois não pode incorrer no erro de interpretá-la como Lei Ordinária ou simples Portaria.<sup>202</sup>

Considerando essa obrigatoriedade e responsabilidade na análise do Direito e visto que no estudo do Direito deve-se ter apreço e deferência à nossa Lei Maior, é que esse trabalho constantemente refere-se ao texto constitucional e apoia-se na interpretação sistêmica do ordenamento jurídico e na leitura sistemática da Constituição.

A interpretação constitucional sistemática do Imposto de Renda da Pessoa Física perpassa os princípios da capacidade contributiva, da dignidade da pessoa humana, da isonomia e do mínimo existencial.

Ademais, o respeito ao conceito constitucional de renda é substancial para que haja a precisa tributação. Ao não respeitar o conceito constitucional de renda, o princípio da capacidade contributiva, a vedação ao confisco e a definição legal da base de cálculo do Imposto de Renda, os bens fundamentais de liberdade e patrimônio são violados, desvirtuando o âmbito de competência tributária determinado pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional.

Dessa forma, deve-se somente tributar a renda ou os proventos na forma do acréscimo patrimonial para que não haja violação aos preceitos constitucionalmente estabelecidos e a própria delimitação constitucional quanto à competência tributária, considerando-se que ao não respeitar a leitura constitucional do tributo a regra matriz de incidência tributária é extrapolada, tanto quanto ao critério material (núcleo da hipótese de incidência do tributo, ou seja, a ação que será origem da tributação), quanto em seu critério quantitativo, mais especificamente no que se refere à base de cálculo do tributo, examinada anteriormente. Assim, não ocorrendo à adaptação do fato à norma tributária, a tributação não é legalmente possibilitada.

Consequentemente, pelo princípio da capacidade contributiva em sua leitura constitucional, excluem-se da base de cálculo as despesas, para que apenas os

---

<sup>202</sup> FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 43.

acréscimos patrimoniais de fato sejam tributados e para que não ocorra qualquer característica confiscatória por parte da tributação, respeitando assim o fato gerador e a base de cálculo do Imposto de Renda, conforme estabelecido pelo Código Tributário Nacional.

O Imposto de Renda é, segundo determinado pela Constituição Federal, um imposto pessoal, portanto a tributação é realizada tendo em consideração as condições pessoais do contribuinte; por conseguinte, tributa-se atendendo a capacidade econômica e contributiva do sujeito contribuinte, devendo a base de cálculo considerar as diferentes condições para manter a subsistência pessoal e dos dependentes do sujeito a ser tributado.

E, como dito, a capacidade contributiva deve ser analisada e tida de fato, não somente fundamentando-se em presunções, pois mesmo sendo uma condição volúvel, revela-se de fácil demonstração e constatação no âmbito do pagamento do Imposto de Renda.

A dignidade da pessoa humana é fundamento do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, não se enquadrando no rol de direitos e garantias fundamentais, mas sim na condição de princípio jurídico-constitucional fundamental, constituindo-se como valor-guia de toda a ordem jurídica. A partir disso, tem-se que a dignidade da pessoa humana não pode ser ela mesma concedida pelo ordenamento jurídico, mas sim seu reconhecimento, respeito, proteção e promoção.<sup>203</sup>

Seguindo a linha de raciocínio de Ingo Wolfgang SARLET, extrai-se que o princípio da dignidade da pessoa humana estabelece limites à ação do Estado.<sup>204</sup>

Assim sendo, a dignidade da pessoa humana limita a atuação do Estado, estabelecendo-se como intransponível, pois é fundamento do Estado Social e Democrático brasileiro e demarca uma orientação às ações estatais, que além de não violar, devem enaltecere e garantir a proteção desse princípio.

Tendo isso em vista, a tributação não pode violar esse princípio de interpretação extensiva, devendo, no exercício de suas competências, auxiliar na manutenção da dignidade da pessoa humana.

---

<sup>203</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 61-72.

<sup>204</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria Constitucional da Democracia Participativa** (por um Direito Constitucional de luta e resistência por uma Nova Hermenêutica por uma repolitização da legitimidade). 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 231.

Vale repisar que o princípio do mínimo existencial, fundamenta-se na concepção de que o Estado tem como papel assegurar as condições materiais mínimas de vida.<sup>205</sup>

Dessa forma, extrai-se que o mínimo existencial é intimamente ligado ao caráter material, ou melhor, ao mínimo material necessário à existência digna; sendo a dignidade humana uma apreciação mais abrangente e abstrata do que apenas às necessidades materiais a serem atendidas. Destarte, como já dito, o mínimo existencial pode ser considerado o núcleo básico da dignidade da pessoa humana.

Para que o princípio da dignidade humana e, em especial, sua essência do mínimo existencial, seja respeitado na tributação à renda e proventos de qualquer natureza valemo-nos da Constituição Federal como norte para se estabelecer os elementos capazes de expressar esse critério, pois ela orienta expressamente o legislador e especifica as necessidades básicas e os consumos, custos e despesas essenciais à manutenção da dignidade humana, que deve ser assegurada.<sup>206</sup>

Por consequência, a tributação deve sempre respeitar e proteger a dignidade da pessoa humana e a manutenção do mínimo existencial, a julgar pelos princípios já expostos e tendo como basilar o princípio da capacidade contributiva.

A esse respeito, oportuna é a transcrição de parte dos ensinamentos de Mary Elbe QUEIROZ sobre o mínimo existencial e sua relação com o Imposto de Renda:

Releva observar que sobre esse mínimo existencial em relação ao Imposto sobre a Renda, em prestígio ao princípio da capacidade contributiva, constata-se que a respectiva tributação não poderá incidir sobre um quantum mínimo obrigatório e necessário para suprir as necessidades essenciais do indivíduo e de sua família, tendo em vista que até esse mínimo valor não se manifesta a condição ou capacidade de contribuir.<sup>207</sup>

Destarte, com fundamento na dignidade da pessoa humana o mínimo existencial deve ser mantido pelo Estado; dessa forma surge a ideia de que desse conceito advém o dever prestacional do Estado, de manter, proteger e auxiliar a

---

<sup>205</sup> SARMENTO, Daniel. Reserva do possível e mínimo existencial. In: **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 382-385.

<sup>206</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 57.

<sup>207</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 58.

conquista do mínimo existencial por todos os cidadãos, conforme os objetivos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal<sup>208</sup>.

Aqui, a correlação do conceito constitucional de renda e do mínimo existencial é evidente, como já apontado por Humberto ÁVILA, concebendo-se que devemos considerar a renda tributável o correspondente a receitas menos “as despesas necessárias à existência digna do contribuinte”.<sup>209</sup>

Portanto, a tributação deve garantir a manutenção do mínimo existencial, não extrapolando o conceito constitucional de renda e as necessidades básicas do contribuinte e seus dependentes.

Tendo esses princípios e fundamentos em vista, a correta tributação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas torna-se essencial para manutenção da dignidade da pessoa humana, do mínimo existencial e do respeito ao princípio da capacidade contributiva, através do cumprimento do conceito constitucional de renda e de proventos de qualquer natureza, respeitando globalmente a competência instituída, conforme estabelece a Constituição Federal do Brasil.

## 2.2 DEDUÇÕES LEGAIS COM DESPESAS DE EDUCAÇÃO

O Imposto de Renda da Pessoa Física teve suas determinações normativas modificadas pela Lei Federal nº 9.250 de 1995. Além das alterações na legislação do Imposto de Renda, que modificaram em grande forma o cálculo desse imposto e sua base de cálculo, a lei orienta e traz as possibilidades de deduções em seu domínio.

Conforme a lei mencionada, as deduções são realizadas considerando a base tributável existente. A partir do montante declarado anualmente, na declaração completa, não na simplificada, é possível subtrair o valor somado das deduções possibilitadas normativamente e, depois de realizado esse cálculo, aplica-se a alíquota correspondente à quantia anual auferida pelo contribuinte. No regime

---

<sup>208</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>209</sup> ÁVILA, Humberto Bergmann. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 34.

simplificado tais deduções não são possíveis, pois aplica-se um desconto padrão que não considera as peculiaridades do caso concreto.<sup>210</sup>

Dedução, dessa forma, é o direito legal de reduzir da base de cálculo do Imposto de Renda certos valores determinados e devidamente comprovados, de forma anual, de despesas do contribuinte e seus dependentes<sup>211</sup>.

As deduções legais no Imposto de Renda da Pessoa Física estão expressamente estabelecidas no artigo 8º, inciso II, da Lei Federal nº 9.250 e compreendem: a) despesas médicas diversas do contribuinte e dependentes; b) pagamentos de despesas com educação do contribuinte e dependentes com limitação anual individual de valores; c) valores limitados determinados por dependentes; 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; f) às importâncias pagas a título de pensão alimentícia quando cumprimento de decisão judicial e as prestações de alimentos provisionais de acordo homologado judicialmente ou escritura pública; g) às despesas escrituradas no Livro Caixa, previstas nos incisos I a III do artigo 6º da Lei Federal nº 8.134 de 1990<sup>212</sup>, no caso de trabalho não-

<sup>210</sup> VALPASSOS, Caroline Falco Fernandes. **A Educação e o Gasto Tributário Social: Origem, pressupostos e implicações da dedução das despesas com instrução no Imposto de Renda Brasileiro.** 2015. 232 f. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Educação, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 126.

<sup>211</sup> Podem ser dependentes, para efeito do imposto sobre a renda:

- 1 - companheiro(a) com quem o contribuinte tenha filho ou viva há mais de 5 anos, ou cônjuge;
- 2 - filho(a) ou enteado(a), até 21 anos de idade, ou, em qualquer idade, quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;
- 3 - filho(a) ou enteado(a), se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau, até 24 anos de idade;
- 4 - irmão(ã), neto(a) ou bisneto(a), sem arrimo dos pais, de quem o contribuinte detenha a guarda judicial, até 21 anos, ou em qualquer idade, quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;
- 5 - irmão(ã), neto(a) ou bisneto(a), sem arrimo dos pais, com idade de 21 anos até 24 anos, se ainda estiver cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau, desde que o contribuinte tenha detido sua guarda judicial até os 21 anos;
- 6 - pais, avós e bisavós que, em 2015, tenham recebido rendimentos, tributáveis ou não, até R\$ 22.499,13;
- 7 - menor pobre até 21 anos que o contribuinte crie e eduque e de quem detenha a guarda judicial;
- 8 - pessoa absolutamente incapaz, da qual o contribuinte seja tutor ou curador.

Cf. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Física Perguntas e Respostas IRPF - 2016.** Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2016/perguntao/irpf2016perguntao.pdf>.

<sup>212</sup> Lei Federal nº 8.134/1990 - Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências.

Art. 6º O contribuinte que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, inclusive os titulares dos serviços notariais e de registro, a que se refere o art. 236 da Constituição, e os leiloeiros, poderão deduzir, da receita decorrente do exercício da respectiva atividade:

assalariado, inclusive dos leiloeiros e dos titulares de serviços notariais e de registro; h) a hipótese foi vedada; e i) às contribuições para as entidades fechadas de previdência complementar de natureza pública de que trata o § 15 do artigo 40 da Constituição Federal<sup>213</sup>, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social.

Considerando as hipóteses em que a dedução é admitida, que possuem ligação com a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial, pode-se assimilar que a previsão de deduções no Imposto de Renda da Pessoa Física dirige-se a “atender à exigência constitucional da personalização dos impostos (art. 145, § 1º)”, ou seja, o princípio da capacidade contributiva.<sup>214</sup>

Essa consideração mostra-se seriamente importante à análise aqui pretendida.

Dentre as deduções possibilitadas pela lei, ressaltam ao tema aqui proposto às deduções de gastos com educação e, de forma comparativa, as deduções com despesas médicas.

Trataremos dessas duas hipóteses de dedução a fim de realizar certa narração comparativa significativa ao capítulo consecutivo, pois as duas previsões referem-se a direitos de mesmo mérito: direitos fundamentais sociais.

As deduções com despesas médicas compreendem, conforme o artigo 8º, inciso II da Lei Federal nº 9.250:

- 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;  
§ 2º O disposto na alínea a do inciso II:

I - a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários;

II - os emolumentos pagos a terceiros;

III - as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.

<sup>213</sup> Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

§ 15. O regime de previdência complementar de que trata o § 14 será instituído por lei de iniciativa do respectivo Poder Executivo, observado o disposto no art. 202 e seus parágrafos, no que couber, por intermédio de entidades fechadas de previdência complementar, de natureza pública, que oferecerão aos respectivos participantes planos de benefícios somente na modalidade de contribuição definida.

<sup>214</sup> COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 300.

I - aplica-se, também, aos pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no País, destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza;

II - restringe-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte, relativos ao próprio tratamento e ao de seus dependentes;

III - limita-se a pagamentos especificados e comprovados, com indicação do nome, endereço e número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF ou no Cadastro Geral de Contribuintes - CGC de quem os recebeu, podendo, na falta de documentação, ser feita indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento;

IV - não se aplica às despesas ressarcidas por entidade de qualquer espécie ou cobertas por contrato de seguro;

V - no caso de despesas com aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias, exige-se a comprovação com receituário médico e nota fiscal em nome do beneficiário.

§ 3º As despesas médicas e de educação dos alimentandos, quando realizadas pelo alimentante em virtude de cumprimento de decisão judicial, 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, poderão ser deduzidas pelo alimentante na determinação da base de cálculo do imposto de renda na declaração, observado, no caso de despesas de educação, o limite previsto na alínea *b* do inciso II do **caput** deste artigo.

Diante disso, é visível que as diversas despesas médicas possibilitadas ao contribuinte, seus dependentes e às despesas também dos alimentandos (nos casos previstos) não possuem limitação para dedução, ou seja, podem ser deduzidas de forma integral da base de cálculo do Imposto de Renda.

É inegável que as questões de saúde compreendem, na maioria das vezes, um mínimo existencial, pois, normalmente, são também mínimo vital, como aludido no item 1.2 deste trabalho.

Pode-se questionar aqui a abrangência das deduções independentemente de especialidade médica, pois as hipóteses de possibilidade abarcam as despesas médicas com procedimentos estéticos, como cirurgias plásticas, reparadoras ou não, com a finalidade de prevenir, manter ou recuperar a saúde física e/ou mental.

É certo que mesmo as despesas estéticas podem ser consideradas relativas à dignidade da pessoa humana, porém não são todas as cirurgias plásticas que podem ser assim consideradas. Apesar de intrigante e pertinente à comparação entre as deduções médicas e com educação, tal tópico não é o aqui focalizado e não nos interessa alongar essa discussão para determinar se as despesas médicas com fins estéticos deveriam ser consideradas ou não.

Caroline Falco Fernandes VALPASSOS, ao comentar a dedução com saúde, traz seis ideias, não necessariamente excludentes, que buscam amparar a existência da dedução com despesas médicas de forma integral:

a) corrobora para o bem-estar; b) possui caráter involuntário; c) é um questão de igualdade tributária e de capacidade contributiva; d) visa o bem-estar do trabalhador; e) surgiu no âmbito do financiamento público, para subsidiar instituições e f) refere-se a uma questão tributária de controle e arrecadação das atividades médicas e odontológicas.<sup>215</sup>

Quanto a corroborar para o bem-estar não existe dúvida, pois a saúde é substancial à qualidade de vida; de fato, como já trato a dedução com despesas de saúde é sim questão de isonomia e de capacidade contributiva; e sobre tratar de questão tributária de controle e arrecadação, faz todo sentido, pois sabe-se da grande grau de sonegação existente no Brasil.

Entretanto, alguns pontos trazidos podem ser questionados.

Quando a possuir caráter involuntário: é certo que prioritariamente as questões de saúde são involuntárias e muitas vezes até imprevisíveis, entretanto, quando se trata de procedimentos estéticos, especialmente os com finalidade de prevenir, manter ou recuperar a saúde mental, não exprimem a característica da involuntariedade, uma vez que são escolhas e procedimentos agendados e muito bem programados. Quanto a visar o bem-estar do trabalhador: na mesma esteira do apontado anteriormente, que o bem-estar do trabalhador não faz sentido frente aos procedimentos estéticos voluntários, especialmente se considerarmos a situação do nosso sistema público de saúde<sup>216</sup>. Quanto ao financiamento público e financiamento de instituições: nessa perspectiva a dedução seria uma forma indireta de o Estado responsabilizar-se pelo atendimento médico, que é repreensível e amplamente insatisfatório em nosso sistema de saúde pública; assim o Estado estaria arcando com seu dever constitucional, dando certo acesso ao direito à saúde, porém isso é questionável tanto considerando a comparação com o limite de dedução da educação, quanto

---

<sup>215</sup> VALPASSOS, Caroline Falco Fernandes. **A Educação e o Gasto Tributário Social: Origem, pressupostos e implicações da dedução das despesas com instrução no Imposto de Renda Brasileiro.** 2015. 232 f. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Educação, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 167.

<sup>216</sup> VALPASSOS, Caroline Falco Fernandes. **A Educação e o Gasto Tributário Social: Origem, pressupostos e implicações da dedução das despesas com instrução no Imposto de Renda Brasileiro.** 2015. 232 f. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Educação, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 168.

considerando as pessoas de baixa renda que não podem ter o acesso à saúde particular (haja vista não apresentarem capacidade contributiva e não serem sequer contribuintes para aproveitar-se desse “benefício” de dedução)<sup>217</sup>.

A segunda dedução que analisaremos aqui é a dedução de gastos com educação, tópico essencial neste trabalho.

A Lei nº 9.250 de 1995 traz, em seu artigo 8º, inciso II, alínea “b”, a possibilidade de dedução de despesas com instrução, do contribuinte ou de seus dependentes:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:  
 II - das deduções relativas:  
 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 pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: [...]

Da leitura do dispositivo legal é possível assimilar que ‘instrução’, nesse caso, pode ser tido como sinônimo de educação, pois como define o Dicionário Michaelis – Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa, instrução pode ser entendida na acepção de “Educação em estabelecimento de ensino” ou de “Conjunto de conhecimentos adquiridos”.<sup>218</sup>

Cabe ressaltar que o dispositivo traz dois tipos diferentes de limitação às deduções: a limitação qualitativa, pois a previsão legal delimita expressamente a dedução ao pagamento de mensalidades ou anuidades escolares, em educação infantil, ensino fundamental, ensino médio, educação superior em sentido amplo, compreendendo a graduação e pós-graduação (especialização, mestrado e doutorado), e educação profissional, mas não se enquadram como possíveis de dedução às despesas com aulas extracurriculares, aulas de artes, línguas, conhecimentos específicos ou mesmo com materiais escolares, transporte exclusivo

<sup>217</sup> Considerações realizadas tendo por base as ponderações trazidas por Caroline Falco Fernandes VALPASSOS em sua Tese de Doutorado: VALPASSOS, Caroline Falco Fernandes. **A Educação e o Gasto Tributário Social: Origem, pressupostos e implicações da dedução das despesas com instrução no Imposto de Renda Brasileiro.** 2015. 232 f. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Educação, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 167-168.

<sup>218</sup> Instrução. In: Michaelis. **Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa.** Disponível em: <<https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/instru%C3%A7%C3%A3o/>>. Acesso em: 09 jan. 2019.

escolar, obtenção de livros e materiais didáticos diversos, e demais custos que a educação promove.

Isto posto, fica claro que diferentemente da dedução com despesas de saúde, a dedução de gastos com educação é limitada a valores máximos anuais, independentemente da quantidade de dependentes ou de instituições de ensino frequentadas pelo contribuinte, pois o limite além de anual é também individual. Esse limite gera grande polêmica, tanto socialmente quanto no âmbito do Direito Tributário, haja vista a incompatibilidade dos valores previstos legalmente com a realidade, pois se mostram muito aquém do necessário para atender os gastos com educação, e são questionados frente à inexistência de limitação para outras deduções e quanto a sua validade constitucional.

O limite determinado para dedução é tratado no artigo 91 da Instrução Normativa RFB nº 1.500 de 2014, e o valor pode ser encontrado no Anexo VIII, o qual traz também a indicação de validade, a exemplo da limitação de valor que está em vigor até o momento, proveniente de Lei do ano de 2015, R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos) a partir do ano-calendário de 2015.<sup>219</sup>

Diante da limitação anual e individual de valor, da determinação de um valor que se mostra extremamente aquém dos efetivos gastos<sup>220</sup>. Se considerarmos a pesquisa realista (consideramos), o preço mais baixo de mensalidade de uma escola particular com um bom nível de ensino médio na cidade de São Paulo, a maior cidade do país, é de R\$ 900,00 (novecentos reais). Destaque-se que essa pesquisa de valor corresponde ao ano de 2015, mesmo ano da instituição da limitação que ainda está em vigor sem atualização.

---

<sup>219</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Normativa RFB nº 1.500 de 29 de outubro de 2014**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=57670&visao=anotad>>. Acesso em: 09 jan. 2019.

<sup>220</sup> Considerando o gasto médio de mensalidade de uma escola particular em uma capital, conforme o apontado por pesquisa: “São Paulo - Os pais que quiserem matricular seus filhos em uma das dez escolas que tiveram o melhor desempenho no Exame Nacional do Ensino Médio (Enem) 2014 precisarão bancar mensalidades que variam de 900 reais a 2.700 reais. É o que aponta um levantamento realizado por EXAME.com que mostra os valores das mensalidades do terceiro ano do ensino médio nas escolas com as dez melhores médias em provas objetivas do exame.”. Cf. ALMEIDA, Marília; YAZBEK, Priscila. Quanto custa estudar nas 10 escolas com melhor nota do Enem: Veja quanto custa educar os filhos nas escolas que tiveram as melhores pontuações do Enem 2014. **EXAME.com**. 2015. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/seu-dinheiro/quanto-custa-estudar-nas-10-escolas-com-melhor-nota-no-enem/>>. Acesso em: 10 jan. 2019.

Tomando por base o valor de R\$ 900,00 (novecentos reais) como mensalidade, o gasto anual – considerando exclusivamente a mensalidade e que o ano possui doze meses – soma o valor de R\$ 10.800,00 (dez mil e oitocentos reais). Agora, considerando que o limite de dedução a partir do ano de 2015 é de R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos) e que o gasto efetivo do contribuinte com apenas um dependente na escola é de R\$ 10.800,00 (dez mil e oitocentos reais), temos que a dedução se limitaria a meros 33% (trinta e três por cento) do valor de fato gasto com educação.

Essa conta já deixa inequívoca a realidade do Imposto de Renda da Pessoa Física ultrajante aos princípios da capacidade contributiva, mínimo existencial, dignidade da pessoa humana, vedação ao confisco, isonomia e aos conceitos de renda, proventos e acréscimo patrimonial. Agora deve-se ter em conta que a pesquisa trouxe o valor mais baixo de mensalidade no ano de 2015. Considerando que já se passaram três anos e que estamos no quarto ano de reajuste de valores de acordo com a inflação, esse valor já não deve mais corresponder à realidade dos valores de mensalidades escolares, então o valor atual deve ser mais elevado. Adicione-se a esse necessário reajuste de valores o fato de que o limite de dedução de gastos com educação não é atualizado desde 2015, também outros quatro anos de inflação. Diante desses fatos, a dedução de gastos com educação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física é irrisória.

Humberto ÁVILA, afirma que o legislador ordinário deve estabelecer os limites sobre abatimentos e deduções orientando-se nos princípios da capacidade contributiva, da isonomia, da vedação ao confisco, na dignidade da pessoa humana (mínimo existencial), dentre outros.<sup>221</sup>

Dessa forma, as deduções com educação devem atender a esses princípios constitucionais para que essa Lei Federal não seja dissociável a Constituição Federal, seus preceitos fundamentais, e a garantia da cidadania.

O Estado Democrático brasileiro, conforme assentado neste trabalho, elenca na Constituição Federal a educação como direito fundamental social enquanto direito público subjetivo, sendo direito de todos e dever do Estado e da família, pautado nos

---

<sup>221</sup> REZENDE, Douglas. Imposto de Renda e Educação: Limites Dedutivos Incompatíveis com o Estado Democrático Brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, nº 35. 2016, p. 98-99.

princípios da gratuidade e do padrão de qualidade, e institucionalizado na Constituição Federal, sendo, dessa forma, uma garantia constitucional.<sup>222</sup>

A iniciativa do legislador de gerar abatimento aos que se utilizam do ensino privado, como disposto no artigo 8º, inciso II, alínea “b” da Lei nº 9.250 de 1995, mostra-se ineficiente tendo em vista os valores limites anualmente atualizados evidenciarem-se defasados frente à realidade econômica, o que na prática impossibilita a real dedução dos valores efetivamente gastos com educação.

À luz do conceito de renda e de acréscimo patrimonial, previamente apresentados nesse trabalho, tem-se que as deduções possibilitadas pela Lei Federal nº 9.250 de 1995 e suas limitações quantitativas individuais e anuais passam a tributar não o acréscimo patrimonial de fato, ou até mesmo de direito, tendo em vista a leitura constitucional sistemática desses conceitos, como anteriormente vistos, mas sim o próprio gasto com instrução, já que a aplicação de valores teto para a dedução não considera as características pessoais de despesa de cada contribuinte.

Tem-se de fato que os limites dedutíveis aplicáveis à base de cálculo do Imposto de Renda da pessoa física não observam os conceitos constitucionais de renda, proventos e acréscimo patrimonial e que assim não garantem a tributação da renda real e das despesas efetivamente suportadas pelo contribuinte, não respeitando o estabelecido no Código Tributário Nacional, conforme aludido anteriormente.

Essa limitação quanto às deduções possibilitadas, além de trazer valores aquém da realidade econômica, como exemplificado, também desrespeitam a interpretação constitucional sistemática do Imposto de Renda e seus conceitos fundamentais.

A fim de ampliar e robustecer a análise, devemos realizar a necessária comparação quanto à inexistência de limitações às deduções com despesas de saúde.

---

<sup>222</sup> Art. 6º São direitos sociais a educação [...] 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.

Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:

[...] IV - gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais;

[...] VII - garantia de padrão de qualidade. [...]

Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, [...]

Tanto saúde quanto educação estão dispostas no mesmo dispositivo constitucional, o artigo 6º, como já tratado anteriormente. Assim, os dois direitos são direitos fundamentais sociais e, portanto, possuem mesma força normativa, mesmo grau de importância e devem ser protegidos, garantidos e incentivados na mesma intensidade e consideração.

Entretanto, é visível que para o Poder Legislativo, aparentemente, os dois direitos fundamentais sociais não exprimem a mesma relevância, pois são tratados de forma não isonômica, haja vista que a Lei Federal nº 9.250 traz uma discriminação absolutamente negativa ao direito à educação.

Por fim, há que se chamar atenção também para o fato de que o legislador não criou limitação às deduções de outros gastos essenciais, tais como as despesas com saúde e pensão alimentícia, conforme verifica-se do art. 8º, inciso II, alíneas “a”, “d” e “f” da Lei 9.250/95. Tal situação acaba por relegar a educação a um segundo plano, do ponto de vista do tratamento normativo conferido. Não se trata de mera opção legislativa, mas de reconhecer a equivalência entre direitos fundamentais, de modo a buscar-se a efetiva proteção e resguardo de todos eles. [...].

[...]

A nosso sentir, a educação merece tratamento isonômico à proteção conferida às despesas com saúde e alimentos, sendo injustificado o estabelecimento de limites à dedução, mormente quando a redação da legislação vigente mostra-se absolutamente desconectada com a realidade social. [...].<sup>223</sup>

Tratamos anteriormente das seis ideias que buscam de certa forma justificar a dedução integral das despesas com saúde.

Far-se-á uma comparação com o direito fundamental social à educação.

Quanto ao fato de corroborar para o bem-estar, é plausível, diante da amplitude do direito à educação, sua irrefutável vinculação ao desenvolvimento, à cidadania, à dignidade da pessoa humana, ao mínimo existencial e ao preparo para o trabalho que ter seu direito à educação efetivado traz de fato bem-estar e, mais, uma realização e capacidade para desenvolver-se não somente como pessoa, mas também social e economicamente dentro da sociedade.

Quanto a possuir caráter involuntário, não existe como afirmar que o direito à educação é involuntário, uma vez que para sua efetiva realização o cidadão deve agir; entretanto, cabe destacar que, conforme o artigo 205 da Constituição Federal, a

---

<sup>223</sup> SENA, Roberto Miglio. O IRPF e os limites de dedução com os gastos de educação: por uma releitura constitucional. In: **XXIV Congresso Nacional do CONPEDI**, Direito Tributário e Financeiro I, p. 232-251. Belo Horizonte, 2015, p. 248.

educação é dever do Estado e da família e, nesse sentido, temos o disposto no artigo 208, inciso I<sup>224</sup>, também do texto constitucional, que trata da obrigatoriedade da educação básica. Assim, em certo nível, considerando a obrigatoriedade da educação, ou seja, a inexistência de escolha (diante da Lei) de deixar de frequentar a escola ou não colocar seus dependentes na escola, pois é uma obrigação, o direito à educação pode ser vislumbrado como involuntário em certo grau.

Quanto a ser uma questão de igualdade tributária e de capacidade contributiva não precisamos fazer esforços, pois todo esse trabalho traz as características da necessária e inevitável relação desses princípios constitucionais tributários ao direito fundamental social à educação na mesma medida que ao direito fundamental social à saúde; eles são indissociáveis, uma vez serem direitos fundamentais que devem ser respeitados e observados por todo o ordenamento jurídico brasileiro.

Quanto a visar o bem-estar do trabalhador não é segredo, uma vez que a Constituição Federal dita expressamente que o direito à educação objetiva, entre outros, o preparo para a cidadania e o trabalho, portanto visa de fato o bem-estar do trabalhador como cidadão, como competente e como instruído para conhecer seus direitos e deveres e ter mais acesso à um trabalho de forma a atender a dignidade da pessoa humana.

Quanto ao financiamento público e financiamento de instituições, essa dá-se ao direito à educação de forma idêntica ao direito à saúde, então podemos nos valer das já bem utilizadas palavras: nessa perspectiva a dedução seria uma forma indireta de o Estado responsabilizar-se pelo atendimento do direito à educação, que é repreensível e amplamente insatisfatório em nosso país; assim o Estado estaria arcando com seu dever constitucional, dando certo acesso ao direito à educação, porém isso é questionável considerando as pessoas de baixa renda que não podem ter o acesso à uma educação de maior qualidade (pois comumente alude-se ao fato de que a educação privada supera a educação pública, mas existem, dos dois lados, óbvias exceções), haja vista não apresentarem capacidade contributiva e não serem sequer contribuintes para aproveitar-se desse “benefício” de dedução.

---

<sup>224</sup> Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:  
I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria;

O esforço da comparação entre as deduções de despesas com saúde e as deduções de despesas com educação é válido e deve ser mais aprofundado, mas, como ressaltado diversas vezes, mas não custoso repisar, a comparação exaustiva entre o direito à saúde e seus desdobramentos no ordenamento jurídico brasileiro e o direito à educação e seus também valiosos desdobramentos não é o objetivo finalíssimo deste trabalho, apenas um meio/instrumento de análise efetivo, considerando que tais direitos estão no mesmo patamar de previsão constitucional.

Diante de todo exposto, fica evidente que, tendo principalmente por base o exemplo matemático que simula uma realidade concreta e a comparação com a dedução integral possibilitada às despesas com saúde, existe tangível inconstitucionalidade (diante do início de incidência tributária trazido pela Constituição Federal e os princípios por ela declarados) e ilegalidade (no que confere ao determinado no Código Tributário Nacional como base de cálculo do IRPF) do limite dedutivo de gastos com educação no IRPF.

### **3. LIMITE DEDUTIVO COM DESPESAS DE EDUCAÇÃO NO IRPF**

#### **3.1 INCOSTITUCIONALIDADE DO LIMITE DE DEDUÇÕES**

O questionamento quanto à validade constitucional da limitação de deduções com despesas de educação no âmbito do Imposto de Renda da Pessoa Física é uma realidade no sistema jurídico brasileiro, uma vez que podem ser encontradas diversas ações judiciais com o propósito de realizar a dedutibilidade de forma integral ou acrescentar a ela outros gastos não compreendidos pelo rol constante na letra da lei.

Importa-nos aqui, para o desenvolvimento do trabalho, o exame constitucional do limite dedutivo considerando especialmente os princípios da dignidade da pessoa humana, do mínimo existencial e da capacidade contributiva, perpassando pela análise da hipótese de incidência tributária determinada legalmente, visto que analisamos a questão estritamente do ponto de vista tributário. Portanto, mesmo abordando a questão do direito social à educação, o recorte aqui dá-se com relação a limitação quantitativa das deduções de gastos com educação estabelecida na Lei Federal nº 9.250 de 1995; então, pela opção de cerne da análise pretendida, não adentraremos à questão da limitação qualitativa apontada como existente, mesmo esta podendo, como se disse, ser contestada pelo argumento da invalidade constitucional.

Nesse sentido, importante trazer a tona o questionamento judicial mais significativo ao tema proposto, a Ação Direta de Inconstitucionalidade proposta ao Supremo Tribunal Federal (STF).

Sabe-se que o Supremo Tribunal Federal, como órgão máximo do Poder Judiciário e maior guardião da Constituição Federal, é a Corte que exerce a função de jurisdição constitucional de forma mais inequívoca ao verificar a constitucionalidade das disposições infraconstitucionais. Por isso é que a ação proposta à Corte máxima do Poder Judiciário brasileiro é tão relevante.

Assim, acerca da inconstitucionalidade dos limites tão reduzidos para dedução com despesas de educação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física e da sua incompatibilidade de valores com a realidade econômica fática, no ano de 2013, a Ordem dos Advogados do Brasil propôs ao Supremo Tribunal Federal, uma

Ação Direta de Inconstitucionalidade, ainda pendente de julgamento, que está sob o número 4.927/DF e relatoria da Ministra Rosa Weber.

A ADI (Ação Direta de Inconstitucionalidade) nº 4.927 foi proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) com pedido de cautelar contra a Câmara dos Deputados, o Senado Federal e a Presidência da República, protocolada em 25 de março de 2013, e foi autuada e distribuída no mesmo dia, tendo sido selecionada através da distribuição, como dito, a Ministra Rosa Weber como relatora.<sup>225</sup>

A ação apenas baseia-se nos limites dedutivos com instrução previstos na Lei Federal nº 9.250 de 1995, artigo 8º, II, alínea “b”, constantes nos itens 7, 8 e 9, referentes aos anos-base de 2012 a 2014, questionando uma inconstitucionalidade por ação: a conduta ativa do legislador de fixar limite de dedução “claramente irrealista”<sup>226</sup>.

O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB), requerente da ação, alega que a imposição de limites tão módicos à dedutibilidade com instrução ofende os ditames constitucionais do conceito de renda<sup>227</sup>, capacidade contributiva<sup>228</sup>, vedação ao confisco<sup>229</sup>, direito à educação<sup>230</sup>, que a Constituição admite não ser

<sup>225</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 15/04/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4384177>>.

<sup>226</sup> Petição inicial da ADI nº 4.927/DF, p. 3. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 15/04/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4384177>>.

<sup>227</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

<sup>228</sup> Art. 145 - § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

<sup>229</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

V - utilizar tributo com efeito de confisco;

<sup>230</sup> Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

V - proporcionar os meios de acesso à cultura, à educação, à ciência, à tecnologia, à pesquisa e à inovação;

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.

Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: [...]

Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições: [...]

Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à

plenamente garantido pelo Poder Público<sup>231</sup>, dignidade humana<sup>232</sup>, a proteção da família<sup>233</sup> e a razoabilidade<sup>234</sup>, por isso requer a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos.

Cabe frisar que a grande maioria desses dispositivos já foi tratada aqui, considerando sua importância e fundamentalidade ao ordenamento jurídico brasileiro, às disposições tributárias e ao Imposto de Renda da Pessoa Física de forma particular.

Também digno de nota que o CFOAB evidencia e sublinha que possui legitimidade para propor tal ação, além dos preceitos constitucionais, considerando o disposto no artigo 44, inciso I<sup>235</sup>, da Lei Federal nº 8.906 de 1994<sup>236</sup>, especialmente quanto à violação à Constituição, à ordem jurídica do Estado Democrático de Direito, os direitos humanos e à justiça social.

Assim, além de ter como objetivo o respeito eminentemente jurídico e constitucional dos dispositivos e princípios ofendidos, também objetiva o respeito aos objetivos do Estado Brasileiro trazidos expressamente na Constituição, aqui especialmente o de construir uma sociedade justa, tema prestigiado neste trabalho a ser tratado adiante.

---

profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

<sup>231</sup> 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;

<sup>232</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

III - a dignidade da pessoa humana;

<sup>233</sup> Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.

<sup>234</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

<sup>235</sup> Art. 44. A Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), serviço público, dotada de personalidade jurídica e forma federativa, tem por finalidade:

I - defender a Constituição, a ordem jurídica do Estado democrático de direito, os direitos humanos, a justiça social, e pugnar pela boa aplicação das leis, pela rápida administração da justiça e pelo aperfeiçoamento da cultura e das instituições jurídicas;

<sup>236</sup> Lei que dispõe sobre o Estatuto da Advocacia e a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB). Cf. BRASIL. Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8906.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8906.htm)>.

A peça exordial requer a declaração de inconstitucionalidade dos tetos dedutivos com educação especificamente nos anos-bases de 2012 a 2014 (pois à época da proposição da ação 2014 era o último período para o qual o tema estava disciplinado em lei), como já dito, não discutindo se essa limitação seria aceitável se condizente com a realidade, mas sim afirmando que nos termos fixados é inconstitucional, pois inexistente “imperativo lógico ou jurídico quanto à fixação de um limite de desconto das despesas com educação”<sup>237</sup>.

Também, destaca a inicial que a eliminação dos tetos dedutivos “em nada prejudicaria a coerência interna do tributo”, ainda mais se levado em conta a inexistência de limites para dedução com saúde, entre outros. Ainda, declara que não está judicializando políticas públicas e não cabe a invocação da reserva do possível, pois trata de prestações em sentido negativo do Estado, ou seja, abster-se de comportamentos que dificultem o acesso à educação particular.<sup>238</sup>

Ao tratar da inconstitucionalidade material dos dispositivos legais discutidos, traz-se a tona, num primeiro momento, as insuficiências da educação pública e o custo médio da instrução particular no Brasil, apresentando dados do Censo Escolar do ano de 2011, para apoiar o argumento quanto à insuficiência da educação pública quanto ao oferecimento de vagas; apresentando dados do índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), para apoiar o argumento quanto à insuficiência da educação pública no que se refere à qualidade do ensino e, ainda, apresenta alguns demonstrativos de valores de anuidades escolares, mensalidades escolares e valores de mensalidades de cursos superiores<sup>239</sup>, concluindo que “os custos anuais com a educação privada, em qualquer nível, situam-se muito além dos tetos de dedutibilidade estabelecidos na legislação do IRPF”<sup>240</sup>.

---

<sup>237</sup> Petição inicial da ADI nº 4.927/DF, p. 5. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 15/04/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4384177>>.

<sup>238</sup> Petição inicial da ADI nº 4.927/DF, p. 5,7. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 15/04/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4384177>>.

<sup>239</sup> Resumo dos argumentos trazidos na ADI nº 4.927/DF feito tendo como base as ponderações de Caroline Falco Fernandes Valpassos em sua Tese de Doutorado. Cf. VALPASSOS, Caroline Falco Fernandes. **A Educação e o Gasto Tributário Social: Origem, pressupostos e implicações da dedução das despesas com instrução no Imposto de Renda Brasileiro**. 2015. 232 f. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Educação, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 25.

<sup>240</sup> Petição inicial da ADI nº 4.927/DF, p. 17. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 15/04/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4384177>>.

Num segundo momento, traz-se a argumentação quanto aos comandos constitucionais ofendidos pelos limites quantitativos questionados, ponto de maior interesse à este trabalho.

Inicia essa argumentação repisando que a Constituição autoriza o ensino privado; também existe o reconhecimento, por parte do ordenamento jurídico, da incapacidade do Estado, atualmente, em satisfazer de forma direta e integral a necessidade de vagas e eficiência da instrução pública, pois “imuniza a impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das instituições educacionais sem fins lucrativos que atendam aos requisitos da lei” alcançando, em alguns casos, as contribuições para a seguridade social. Essas “franquias tributárias” sinalizam que o constituinte trata das vedações (prestações negativas) impostas ao Poder Público em favor da educação.<sup>241</sup>

Ressalta o direito à educação como direito fundamental, decorrência e pressuposto da dignidade humana e sua relação com o mínimo existencial (pressuposto materiais mínimos e indispensáveis para existência digna que devem ser excluídos da tributação), destacando que esse direito possui eficácia imediata e ambivalente positiva e negativa quando “paralisante das regras jurídicas que o amesquinhem” e que todas as normas constitucionais sobre ele devem ser interpretadas no sentido de plena e efetiva realização. Também alude a “necessária integração da educação entre os gastos a que se deve garantir dedutibilidade plena – ou quando nada, limitada a montante comprometido com a realidade” pois os gastos com educação, frente ao fato de que a população se vê forçada a migrar para as instituições privadas de ensino por conta da insuficiência das instituições públicas de ensino, mostram-se necessários e involuntários.<sup>242</sup>

Conclui o requerente que “a dedutibilidade das despesas com instrução da base de cálculo do IRPF não é favor fiscal sujeito ao alvedrio do legislador, mas consequência direta e inafastável, pelo menos,” dos comandos constitucionais: (i) do conceito de renda, que contém “um núcleo mínimo insuprimível que o equipara, para as pessoas físicas, ao valor disponível após o abatimento de despesas essenciais à

---

<sup>241</sup> Petição inicial da ADI nº 4.927/DF, p. 18. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 15/04/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4384177>>.

<sup>242</sup> Petição inicial da ADI nº 4.927/DF, p. 18-19. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 15/04/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4384177>>.

existência digna do contribuinte e de seus dependentes”; (ii) da capacidade contributiva, “que só se manifesta para além do mínimo existencial”; (iii) do não-confisco, “que obsta a apropriação pelo Estado de valores necessários à satisfação deste mínimo”; (iv) do direito fundamental à educação pública ou privada; (v) da dignidade humana, “de que a educação é promotora”, além desses, o “estabelecimento de limites de dedução irrealistas, ao lado desses dispositivos, ofende ademais a” (vi) razoabilidade, visto que esta exige uma harmonização entre as normas e as condições externas de aplicação dessas e que, a desvinculação da realidade ofende os princípios do Estado de Direito e do devido processo legal e, no tocante aos dependentes, o princípio da (vii) proteção da família, considerando que o dever de educar os filhos menores não pode acarretar consequências fiscais gravosas.<sup>243</sup>

Em tópico seguinte, a peça trata da estimativa dos valores em discussão, apresentando o número de pessoas que apresentaram declaração de imposto de renda em 2011, ano-base 2010 (23,96 milhões), a soma dos rendimentos tributáveis (R\$ 946,24 bilhões), a soma das deduções realizadas (R\$ 232,50 bilhões), representando a arrecadação total do IRPF no montante de R\$ 81,11 bilhões, sendo que os gastos declarados como com instrução foram de R\$ 31,37 bilhões, porém o teto de dedução limitou-a a R\$ 15,46 bilhões. Assim, “R\$ 15,91 bilhões em despesas com educação que não puderam ser abatidos pelos contribuintes”. O texto da inicial, com base nesses valores, faz um cálculo hipotético de que “a redução de arrecadação decorrente da procedência desta Ação Direta não superaria os R\$ 4,37 bilhões em 2010 (se o pedido se estendesse a períodos pretéritos, **o que não é o caso**)” que, em relação ao valor de investimentos públicos em educação (R\$ 213,15 bilhões em 2010) e considerando a relevância social da matéria, mostra-se baixo, mas que “acarreta ônus elevados para aqueles a quem o abatimento é negado”.<sup>244</sup> Além disso, faz-se um exercício matemático hipotético para comprovar tal ônus elevado.

Diante disso, nos pedidos requereu-se a concessão de medida cautelar, por decisão monocrática ou pronta inclusão em pauta, para a suspensão dos itens

---

<sup>243</sup> Petição inicial da ADI nº 4.927/DF, p. 20-23. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 15/04/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4384177>>.

<sup>244</sup> Petição inicial da ADI nº 4.927/DF, p. 24. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 15/04/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4384177>>.

questionados antes da audiência da Presidência da República e do Congresso Nacional, bem como da manifestação da Advocacia Geral da União e da Procuradoria-Geral da República, e a procedência da ação para declarar a inconstitucionalidade dos itens 7, 8 e 9 do inciso II do artigo 8º da Lei Federal nº 9.250 de 1995.

Em 15 de abril de 2013 a Relatora do Processo, Ministra Rosa Weber, através de Despacho publicado em 17 de abril de 2013, se pronunciou no sentido de que:

Sopesados os requisitos legais necessários à concessão da tutela de urgência, porquanto reputo contemplar, a matéria, relevância e especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, submeto a tramitação da presente ADI ao que disposto no art. 12 da Lei 9.868/1999.<sup>245</sup>

Diante disso, à ação foi adotado o rito do artigo 12 da Lei Federal nº 9.868 de 1999, Lei que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, que determina:

Art. 12. Havendo pedido de medida cautelar, o relator, em face da relevância da matéria e de seu especial significado para a ordem social e a segurança jurídica, poderá, após a prestação das informações, no prazo de dez dias, e a manifestação do Advogado-Geral da União e do Procurador-Geral da República, sucessivamente, no prazo de cinco dias, submeter o processo diretamente ao Tribunal, que terá a faculdade de julgar definitivamente a ação.

Assim, procedeu-se a intimação da Câmara dos Deputados, do Senado Federal e da Presidência da República para prestarem informações. Foi-lhes concedido o prazo de dez dias e determinado que após esse prazo, o Advogado-Geral da União (AGU) e o Procurador-Geral da República (PGR), teriam prazo de vistas ao processo de cinco dias.

A Câmara dos Deputados apenas mencionou a regularidade do trâmite da Lei impugnada; a União defendeu a constitucionalidade das disposições e alega não existir previsão no texto constitucional quanto a se assegurar aos contribuintes do IRPF direito à dedução de despesas com educação em instituições privadas, afirmando

---

<sup>245</sup> Despacho da Relatora, p. 2. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 15/04/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4384177>>.

que a camada mais desfavorecida da população utiliza os serviços públicos de educação, e que possibilitar a dedução integral de uma minoria da população que possui condições econômicas para arcar com os custos do ensino privado, reduziria os recursos a serem destinados às escolas públicas, aludindo que uma decisão favorável representaria indevida atuação do Poder Judiciário pois a concessão de benefício fiscal está na esfera de conveniência e oportunidade do Poder Legislativo, que pelo entendimento do STF a ofensa à vedação de confisco somente pode ser tida pela totalidade dos tributos de cada ente tributante, não em função de cada tributo e que caso reconhecida a possibilidade de dedução integral requerida estima-se a perda de R\$ 50 bilhões de arrecadação por exercício, segundo a Receita Federal do Brasil; o Senado Federal manifestou-se pela improcedência do pedido por entender que a Constituição “atribui ao Parlamento o poder de conceder, ou não, isenções e deduções relativas ao imposto de renda”; e a Advocacia-Geral da União manifestou-se pelo não conhecimento da ação e, quanto ao mérito, por entender que a concessão de benefícios fiscais é competência do legislador, pela improcedência do pedido.<sup>246</sup>

O Parecer da Procuradoria-Geral da República, de relatoria do Procurador-Geral da República Rodrigo Janot Monteiro de Barros, datado de 1º de abril de 2014, alude que caso declarada a inconstitucionalidade, isso não exigiria do Poder Judiciário a elaboração de norma que implique inovação do ordenamento jurídico, assim não representaria indevida atuação do Poder Judiciário como legislador positivo. Quanto ao mérito da ação reconhece o direito fundamental social à educação e expressa que esse direito, no Estado Democrático deve ser universal, obrigatório (pelo menos nos níveis iniciais), gratuito, garantido pelo Estado e que as escolas particulares pagas complementam o ensino público gratuito, assim os indivíduos podem escolher onde matricular seus filhos (em instituições privadas ou públicas), “mas isso não se traduz em obrigação de o Estado custear, ainda que de forma indireta, tais despesas” e a ofensa ao direito à educação só ocorreria se o Estado obstasse o acesso à educação “estabelecimentos oficiais de ensino, não nos particulares”. Também, entende procedente o argumento de que a camada mais desfavorecida da população utiliza os serviços públicos de educação, e que possibilitar a dedução integral de uma minoria

---

<sup>246</sup> Peças nº 11, 16, 23 e 25 da ADI nº 4.927/DF. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 15/04/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4384177>>.

da população que possui condições econômicas para arcar com os custos do ensino provado, reduziria os recursos a serem destinados às escolas públicas, mas ao mesmo tempo ressalta as deficiências da educação pública, porém destacando que essas não podem ser generalizadas.<sup>247</sup>

O Parecer da PGR, quanto à alegada ofensa ao conceito constitucional de renda, aduz que na hipótese da legislação ser totalmente omissa em prever algum nível de dedução existiria inconstitucionalidade por contrariedade ao conceito constitucional de renda. Mas que a determinação de qualidade e quantidade de deduções pertence ao juízo de conveniência e oportunidade do legislador, “pois não há preceito constitucional que determine parâmetro de dedutibilidade”, não existindo inconstitucionalidade nos dispositivos questionados. Quanto à contrariedade da vedação, alude ao fato de só ser possível avaliar no caso concreto, e no que se refere ao princípio da capacidade contributiva, alega que a jurisprudência do STF firmou que a verificação da ofensa a esse e ao confisco depende da análise em relação à carga tributária total e não em face de tributo isolado e que essa avaliação não pode ser feita em hipótese. Assim, conclui que mesmo que exista a necessidade de manter as deduções compatíveis com os cursos reais, “não parece correto sustentar que os valores relativamente reduzidos dos importes dedutíveis acarrete caracterização de natureza confiscatória do tributo”.<sup>248</sup>

Assim, a Procuradoria-Geral da República concluiu pela inexistência de ofensa às normas constitucionais e opinou pela denegação da medida cautelar e pela improcedência do pedido de declaração de inconstitucionalidade.

Nesse contexto, em consideração a importância do tema e sua relevância prática para o Estado brasileiro, aguarda-se o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade número 4.927, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil ao Supremo Tribunal Federal, para modificações legais e remodelamento do cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas.

---

<sup>247</sup> Parecer da Procuradoria-Geral da República na ADI nº 4.927/DF. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 15/04/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4384177>>.

<sup>248</sup> Parecer da Procuradoria-Geral da República na ADI nº 4.927/DF. Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 15/04/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4384177>>.

Depois de apresentada essa marcante ação e retratadas suas peças mais importantes, mostra-se indispensável traçarmos uma análise própria quanto ao tema proposto.

A limitação às deduções das despesas com instrução do Imposto de Renda da Pessoa Física, desde o advento e entrada em vigor da Lei Federal 9.250 de 1995, gera importantes posicionamentos no âmbito do Direito Tributário brasileiro, sendo que os contrários à existência da limitação baseiam-se, em sua maioria, na inconstitucionalidade frente a diversos princípios orientadores do Imposto de Renda e demais princípios constitucionais.

O impedimento legal do abatimento integral das despesas educacionais subjaz problema mais complexo e que está associado à *restrição de direitos fundamentais*, isto é, às normas que reprimem *bens fundamentais* (essencialmente liberdade e patrimônio).<sup>249</sup>

Os bens fundamentais da liberdade e patrimônio, direitos fundamentais de primeira dimensão, requerem a proteção e garantia do Estado de forma a não interferirem ou macularem esses direitos. Assim, é evidente que existe importante relação desses direitos fundamentais ao tema do limite das deduções de gastos com educação no âmbito do Imposto de Renda da Pessoa Física, uma vez que o citado tributo recai exatamente sobre o patrimônio dos cidadãos contribuintes. Tais direitos fundamentais violam-se na medida em que não se respeita o conceito constitucional de renda, o princípio da capacidade contributiva, a vedação ao confisco e a definição legal da base de cálculo do Imposto de Renda; uma vez que, ao restringir a dedução das despesas com instrução, o legislador acaba por tributar de fato a própria despesa, não a renda, desvirtuando o âmbito de competência tributário determinado pela Constituição e pelo Código Tributário Nacional. Pois o Imposto de Renda da Pessoa Física “[...] há de incidir sobre a renda e não recair sobre um decréscimo patrimonial, que representa ausência de disponibilidade econômica ou jurídica de renda”.<sup>250</sup>

Portanto, os direitos fundamentais da liberdade e do patrimônio devem sim ser levados em consideração na análise da constitucionalidade desses limites dedutivos.

---

<sup>249</sup> REZENDE, Douglas. Imposto de Renda e Educação: Limites Dedutivos Incompatíveis com o Estado Democrático Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, nº 35. 2016, p. 99.

<sup>250</sup> REZENDE, Douglas. Imposto de Renda e Educação: Limites Dedutivos Incompatíveis com o Estado Democrático Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, nº 35. 2016, p. 103.

Ao tributar a despesa e não somente a renda ou os proventos, na forma do acréscimo patrimonial, violam-se os preceitos constitucionalmente estabelecidos e a própria delimitação constitucional quanto à competência tributária, considerando-se que ao não possibilitar a dedução do que se tem como gastos de fato, a regra matriz de incidência tributária é extrapolada, tanto quanto ao critério material (núcleo da hipótese de incidência do tributo, ou seja, a ação que será origem da tributação), quanto em seu critério quantitativo, mais especificamente no que se refere à base de cálculo do tributo, examinada anteriormente. Assim, não ocorrendo à adaptação do fato à norma tributária, a tributação não é legalmente possibilitada.

O princípio da capacidade contributiva, intimamente relacionado ao princípio da vedação ao confisco, está expresso na Constituição Federal, como visto. Este vincula a tributação como o incidente sobre a renda, determinando assim que o contribuinte suporte uma carga tributária que seja compatível com a sua aptidão para pagar tributos, não comprometendo a subsistência pessoal e familiar<sup>251</sup>.

A capacidade contributiva para ser satisfeita importa na necessidade de se descontar dos rendimentos obtidos as despesas pessoais e familiares dos contribuintes, considerando as circunstâncias individuais de cada contribuinte<sup>252</sup>.

Conseqüentemente, pelo princípio da capacidade contributiva em sua leitura constitucional, excluem-se da base de cálculo as despesas, em especial exame para esse trabalho as despesas com educação, para que apenas os acréscimos patrimoniais de fato sejam tributados e não ocorra qualquer característica confiscatória por parte da tributação, respeitando assim o fato gerador e a base de cálculo do Imposto de Renda, conforme estabelecido pelo Código Tributário Nacional.

O Imposto de Renda é, segundo determinado pela Constituição Federal, um imposto pessoal, portanto a tributação é realizada tendo em consideração as condições pessoais do contribuinte; por conseguinte, tributa-se atendendo a capacidade econômica e contributiva do sujeito contribuinte, devendo a base de cálculo considerar as diferentes condições para manter a subsistência pessoal e dos dependentes do sujeito a ser tributado.

---

<sup>251</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. **Humanismo e Tributação**: Um caso concreto. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21045-21046-1-PB.pdf>>, 2003, p. 9.

<sup>252</sup> VIEIRA, José Roberto. Imposto de Renda e Educação: A Caminho da Catástrofe!. **Gazeta do Povo - Caderno Justiça & Direito**, Curitiba-PR, p. 8 - 8, 13 jun. 2014. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/justica-direito/artigos/imposto-de-renda-e-educacao-a-caminho-da-catastrofe-9ha3vt34627lc6dkuwmk6z3ny>>, não paginado.

Segundo Marcelo ALEXANDRINO e Vicente PAULO, existem várias técnicas para graduar os impostos pessoais segundo a capacidade econômica do contribuinte, sendo a autorização de deduções de despesas pessoais essenciais (como educação) da base de cálculo do imposto uma das mais comumente utilizadas pelo legislador.<sup>253</sup>

Destaca-se o importante entendimento de Sacha Calmon Navarro COELHO, contrariando doutrina que alude que o princípio da capacidade contributiva tem sua realização atribuída a uma prudente apreciação do legislador, de que “O legislador não tem que ser prudente; deve ser obediente à Constituição. E na hipótese de não ‘ser prudente’ em sua apreciação dos fatos e da norma constitucional, cabe ao Judiciário corrigi-lo”.<sup>254</sup>

Nessa esteira, continua ensinando:

Entre nós, princípio constitucional que é, a capacidade contributiva subordina o *legislador* e atribui ao Judiciário o dever de controlar a sua efetivação enquanto poder de controle da constitucionalidade das leis e da legalidade dos atos administrativos.<sup>255</sup>

Isso posto, é inegável a atribuição e dever ao Supremo Tribunal Federal, enquanto ator principal da jurisdição constitucional no Brasil, atuar na apreciação do questionamento da constitucionalidade aqui enfrentada.

Diante do exposto, manifesta-se inequívoco que a capacidade contributiva deve ser analisada e tida de fato, não somente fundamentando-se em presunções, pois mesmo sendo uma condição volúvel, revela-se de fácil demonstração e constatação no âmbito do pagamento do Imposto de Renda, em especial nas comprovações de despesas educacionais.

[...] a incidência do imposto sobre *despesas educacionais* causa desmedido constrangimento ao primado da capacidade contributiva (CF, art. 145, parágrafo 1º), porquanto não se preserva a intangibilidade do mínimo existencial.<sup>256</sup>

---

<sup>253</sup> ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente (Coautor). **Direito tributário na constituição e no STF: teoria e jurisprudência**. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2007, p. 21.

<sup>254</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 85.

<sup>255</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 85.

<sup>256</sup> REZENDE, Douglas. Imposto de Renda e Educação: Limites Dedutivos Incompatíveis com o Estado Democrático Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, nº 35. 2016, p. 101.

Nesse sentido, “as despesas com a educação, do contribuinte e seus dependentes, não podem integrar a renda tributável, sob pena de se violar direito fundamental”.<sup>257</sup>

Portanto, as deduções, como amplamente elucidado, são fundamentalmente forma de adequar a tributação da renda e proventos de qualquer natureza à capacidade contributiva de fato do contribuinte.

Porém, as limitações de valores estabelecidas legalmente de forma desassociada à interpretação pessoal e caso a caso, como se faz necessária para a avaliação e determinação de fato da capacidade contributiva, não efetivam essa graduação no imposto, sendo essas deduções, portanto, presunções legais que não condizem com a realidade econômica.

Aliado à capacidade contributiva, encontra-se o mínimo existencial, substrato do princípio da dignidade da pessoa humana, princípio fundamental da Constituição Federal e do Estado Democrático de Direito brasileiro. Esse princípio, vale reprimir, se caracteriza na “quantidade ínfima para que o indivíduo e sua família possam atender às suas necessidades vitais e viver com dignidade”<sup>258</sup>.

Dessa forma, em uma leitura do princípio da dignidade da pessoa humana e do mínimo existencial, extrai-se que o mínimo existencial é intimamente ligado ao caráter material, ou melhor, ao mínimo material necessário à existência digna; sendo a dignidade humana uma apreciação mais abrangente e abstrata do que apenas às necessidades materiais a serem atendidas. Destarte, o mínimo existencial pode ser considerado o núcleo básico da dignidade da pessoa humana.

Para que o princípio da dignidade humana e, em especial, sua essência do mínimo existencial, seja respeitado na tributação à renda e proventos de qualquer natureza, o norte para se estabelecer os elementos capazes de expressar esse critério é a Constituição Federal, pois orienta expressamente o legislador e especifica as necessidades básicas e os consumos, custos e despesas essenciais à manutenção da dignidade humana, que deve ser assegurada<sup>259</sup>.

---

<sup>257</sup> COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 301.

<sup>258</sup> REZENDE, Douglas. Imposto de Renda e Educação: Limites Dedutivos Incompatíveis com o Estado Democrático Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, nº 35. 2016, p. 99.

<sup>259</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 57.

Por consequência, a tributação deve sempre respeitar e proteger a dignidade da pessoa humana e a manutenção do mínimo existencial, a julgar pelos princípios já expostos e tendo como basilar o princípio de que o tributo não deve ter efeito confiscatório – a vedação ao confisco.

Importante repetir aqui que a dignidade da pessoa humana é fundamento do Estado Democrático de Direito brasileiro, conforme já exposto, não se enquadrando no rol de direitos e garantias fundamentais, mas sim na condição de princípio jurídico-constitucional fundamental, constituindo-se como valor-guia de toda a ordem jurídica; sendo assim, o princípio da dignidade da pessoa humana enunciado na Constituição Federal contém não apenas norma, mas também fundamento de normas definidoras de direitos, garantias e também deveres fundamentais. A partir disso, tem-se que a dignidade da pessoa humana não pode ser ela mesma concedida pelo ordenamento jurídico, mas sim seu reconhecimento, respeito, proteção e promoção<sup>260</sup>.

Seguindo a linha de raciocínio de SARLET, extrai-se que o princípio da dignidade da pessoa humana estabelece limites à ação do Estado<sup>261</sup>. Assim sendo, a dignidade da pessoa humana limita a atuação do Estado, estabelecendo-se como intransponível, pois é fundamento do Estado Democrático brasileiro e demarca uma orientação às ações do Estado, que além de não violar, devem enaltecer e garantir a proteção desse princípio; por isso, a tributação não pode violar esse princípio de interpretação extensiva, devendo, no exercício de suas competências, auxiliar na manutenção da dignidade da pessoa humana.

O direito ao mínimo existencial fundamenta-se na concepção de que o Estado tem como papel assegurar as condições materiais mínimas de vida, de fato o mínimo material que se mostra essencial à uma existência digna, não apenas individual, mas na abrangência sociocultural. Juridicamente localiza-se o fundamento normativo do mínimo existencial no princípio da dignidade da pessoa humana, que invoca a democracia e o atendimento das necessidades básicas das pessoas, assim como a garantia das condições materiais básicas de vida. Isto posto, o mínimo existencial

---

<sup>260</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 61-72.

<sup>261</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria Constitucional da Democracia Participativa** (por um Direito Constitucional de luta e resistência por uma Nova Hermenêutica por uma repolitização da legitimidade). 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 231.

opera como limite aos atos do Estado e também se estabelece como fundamento de direitos prestacionais.<sup>262</sup>

Com fundamento na dignidade da pessoa humana o mínimo existencial deve ser mantido pelo Estado, dessa forma surge a ideia de que desse conceito advém o dever prestacional do Estado, de manter, proteger e auxiliar a conquista do mínimo existencial por todos os cidadãos, conforme os objetivos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal<sup>263</sup>.

A esse respeito, a correlação do conceito constitucional de renda e do mínimo existencial é evidente, concebendo-se que de acordo com a leitura correta e constitucional da determinação legal da hipótese de incidência, regra matriz do tributo e base de cálculo do tributo, conceitos deslindados no capítulo específico, a tributação deve considerar a renda tributável o correspondente a receitas menos as despesas necessárias à existência digna do contribuinte.

[...] o conceito constitucional de renda está a exigir que a legislação reconheça ao contribuinte o direito de abater, da base de cálculo do tributo, não só as despesas necessárias à obtenção da riqueza nova, como as que lhe garantem a subsistência e a de seus dependentes econômicos (deduções com estudos [...]). Evidentemente, o Poder Judiciário pode ser contrastado para fazer valer esse direito, sob pena de acabarem sendo tributados meros rendimentos brutos – fenômeno que implica ofensa aos princípios informadores da tributação em tela.

[...] Enfim, o rendimento só se torna tributável quando leva em conta as necessidades do contribuinte, bem como as de seus dependentes econômicos.<sup>264</sup>

Portanto, a tributação deve garantir a manutenção do mínimo existencial, não extrapolando o conceito constitucional de renda e as necessidades básicas do contribuinte e seus dependentes. Sendo o direito à educação, como anteriormente dito, direito fundamental social, garantia constitucional e fundamento da democracia,

<sup>262</sup> SARMENTO, Daniel. Reserva do possível e mínimo existencial. In: **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 382-385.

<sup>263</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>264</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda**: (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 80-81.

cidadania e dignidade da pessoa humana<sup>265</sup>, este deve ser respeitado como mínimo existencial.

Tendo esses princípios e fundamentos em vista, possibilitar a integral dedução das despesas com educação no Imposto de Renda das pessoas físicas torna-se essencial para manutenção da dignidade da pessoa humana, do mínimo existencial e do respeito ao princípio da capacidade contributiva, através do cumprimento do conceito constitucional de renda e de proventos de qualquer natureza e do princípio da vedação ao confisco, respeitando globalmente a competência instituída, conforme estabelece a Constituição Federal.

Ademais, a possibilidade de dedução integral das despesas com educação é instrumento para o alcance da justa tributação e, conseqüentemente, da justiça social consagrada como objetivo do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, considerando além do aspecto da capacidade contributiva também a isonomia, uma vez que o direito fundamental social à saúde (direito de patamar equivalente ao direito à educação), desde que atendidos os critérios legais, não encontra limitações em suas deduções no Imposto de Renda da Pessoa Física.

A desigualdade no tratamento do direito fundamental à saúde e do direito fundamental à educação quanto a possibilidade de dedução da base de cálculo do IRPF ser integral para um direito e limitada anual e individualmente para o outro, mostra mácula à isonomia, pois:

Assim sendo, pelo menos em tese, o princípio da igualdade garante um sistema tributário justo, ou seja, que não dá lugar as arbitrariedades e aos privilégios, pois “assegura que situações equivalentes venham tratadas do mesmo modo, e situações não equivalentes, de modo diverso”.<sup>266</sup>

Essa distinção, ou melhor, discriminação, declarada na Lei Federal nº 9.250 além de ilegal (frente ao Código Tributário Nacional) e inconstitucional (por todos os motivos aqui expostos), mostra-se aviltantemente injusta, no aspecto da justa tributação, no aspecto da justiça social e principalmente no aspecto da justiça tributária, a ser tratada no próximo item.

---

<sup>265</sup> MOREIRA, Orlando Rochadel. **Políticas públicas e direito à educação**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

<sup>266</sup> KUNTZ, Tatielle Gisch; RODRIGUES, Hugo Thimir. A tributação progressiva do Imposto de Renda da Pessoa Física como instrumento auxiliar na busca pela concretização da justiça fiscal no Brasil. In: XXV Congresso do CONPEDI, 2016, Curitiba. **Anais do XXV Congresso do CONPEDI**, Direito Tributário e Financeiro I, p. 65-83, 2016, p. 78.

Considerando que a constitucionalidade da limitação às deduções com despesas em educação é questionada tendo em conta o direito social fundamental à educação e outros princípios constitucionais tributários e fundamentais, desde a finalidade das deduções legais frente ao Imposto de Renda, como também quanto a seu papel constitucional, temos que a educação deve ser preservada, pois é direito social fundamental e intimamente ligada à dignidade da pessoa humana, princípio fundamental ao Estado Democrático de Direito brasileiro, conforme a Constituição Federal. Dessa forma, a dignidade da pessoa humana e sua essência, o mínimo existencial, são afrontadas pela Lei Federal que estabelece a limitação à dedutibilidade com as despesas com educação.

O respeito à subsistência, à dignidade humana e ao mínimo existencial, que encontram respaldo constitucional, deve ser anteferido em qualquer relação do Estado com o particular, por isso, o legislador não deve desprezar esses princípios, independente da imprescindibilidade da arrecadação.

Ao impossibilitar a dedução integral do valor despendido em educação, o legislador ultrapassa sua competência constitucional e as delimitações feitas no Código Tributário Nacional quanto ao fato gerador e base de cálculo do Imposto de Renda e passa a tributar o que não constitui de fato acréscimo patrimonial.

Ao recair sobre as despesas educacionais e ultrajar o conceito constitucional de renda, o legislador tributa despesa e não renda, o que é decréscimo patrimonial e ausência de disponibilidade econômica ou jurídica, não representando capacidade contributiva.

Assim, extrapola-se a competência dada pela Constituição Federal e ferem-se os princípios constitucionais do direito à educação, da capacidade contributiva, incluindo de forma enaltecida a vedação ao confisco, a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial.

Diante do exposto, o artigo 8º, inciso II, alínea “b”, e seus itens periodicamente atualizados, da Lei Federal nº 9.250 de 1995, são inconstitucionais e também ferem diretamente o estabelecido no Código Tributário Nacional, pois violam a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da vedação ao confisco, o conceito constitucional de renda, a isonomia, a norma de competência tributária e, ademais, os direitos fundamentais da liberdade, do patrimônio e o do direito à educação.

### 3.2 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

A tributação no Brasil é origem de inesgotáveis controvérsias; entretanto, é manifesto que sua existência é de grande importância, considerando sua função econômico-social.

A imprescindibilidade da tributação é evidenciada na possibilidade desta ser utilizada como instrumento de equilíbrio das desigualdades socioeconômicas<sup>267</sup> e na melhor distribuição de riquezas para efetivação da justiça fiscal<sup>268</sup>.

A Constituição Federal de 1988, que em seu texto vai muito além se comparada às Leis Maiores brasileiras anteriores, traz um rol de direitos e garantias aos contribuintes<sup>269</sup>. Como visto, dentre esses direitos e garantias constitucionais ligados à tributação, destacam-se o princípio da isonomia, o princípio da capacidade contributiva, princípio da vedação ao confisco, o mínimo existencial e, de forma subentendida, considerando a leitura sistemática do texto constitucional, a justiça tributária, essa última não muito explorada pela doutrina brasileira<sup>270</sup>.

Para compreendermos a justiça tributária e seu papel, mostra-se imprescindível conceber minimamente o que é justiça e qual a percepção dela dentro do ordenamento jurídico brasileiro, especialmente pela Constituição Federal.

O conceito de justiça não é absoluto pois varia de acordo com as circunstâncias sociais. Entretanto, mesmo com as variáveis, esse conceito pode ser encontrado muitas vezes no âmago da ciência do Direito, o que torna imprescindível a análise de sua definição em determinado contexto histórico-social. A justiça, então, apresenta sua relevância no estudo do Direito pois ergue-se como importante conceito e expressão de valor social, apto a servir de “parâmetro no desenvolvimento histórico

---

<sup>267</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 64-65.

<sup>268</sup> Conforme proclama o Professor Reuven S. Avi-Yonah, a tributação é instrumento público de intervenção na política de mercado e possui três objetivos: a função alocativa, a função estabilizadora e a função redistributiva, essa última ligada ao retorno do tributo ao contribuinte mediante o dever prestacional do Estado quanto aos fundamentos democráticos, aludido pelo referido autor como intrinsecamente ligado à justiça fiscal. Cf. REZENDE, Douglas. Imposto de Renda e Educação: Limites Dedutivos Incompatíveis com o Estado Democrático Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, nº 35. 2016, p. 97-98.

<sup>269</sup> Cf. FISCHER, Octávio Campos. 20 anos da Constituição e os Direitos Fundamentais dos Contribuintes. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, Curitiba, n. 9, jul./dez 2008.

<sup>270</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 36.

social dos direitos, pois atua como uma ponte entre as expectativas sociais e o Direito”.<sup>271</sup>

Nesse sentido, o termo ‘justiça’ compreende um conceito indeterminado, sendo extremamente difícil atribuir-lhe força normativa de forma a positiva-lo, pois, sendo a justiça subjetiva, sua normatização e aplicação podem muitas vezes ser considerada arbitrária e perigosa e, por isso, ilegítima.<sup>272</sup>

Existem muitas formas de definir ‘justiça’, tendo por base diversas considerações, diferentes correntes jurídicas e teorias discordantes ou até mesmo complementares. São diversas as teorias sobre a justiça e sua conceituação, a maioria possuindo relevância incomensurável ao estudo do Direito. Aqui, traremos algumas considerações sobre a justiça que julgamos mais interessantes, entretanto sem limitar seu estudo ou mesmo manifestar a ambição de esgotar o tema, relacionando-as com o caso brasileiro.

Dentre todos os estudos quanto à justiça, destaca-se a proposição de ARISTÓTELES, pois quando pensamos em justiça, normalmente a primeira ideia que vem a mente é a famosa frase do filósofo grego: “devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”.

Em sua obra “Ética a Nicômaco”, ARISTÓTELES afirma que “nos tornamos justos realizando atos justos”, sendo que essa característica de ser justo é uma consequência da participação em transações com outros indivíduos, e nisso uns tornam-se justos e outros injustos, pois as disposições morais dos indivíduos formam-se por consequência das atividades realizadas de tal forma. Assim, é claro que para ARISTÓTELES a virtude é construída por ação, pois não é inerente ao homem.<sup>273</sup>

Diante disso, para a determinação do que seria justo e o que seria injusto é necessário indagar “a que tipos de ações elas concernem”, e o ato justo corresponderia a um ponto mediano, uma mostra de equilíbrio.<sup>274</sup>

Observamos que todos entendem por justiça aquela disposição moral que torna os indivíduos aptos a realizar atos justos e que os faz agir justamente e desejar o que é justo, e analogamente, por injustiça aquela disposição que

<sup>271</sup> FALCÃO, Ícaro Lima da Costa. O princípio da capacidade contributiva como meio de efetivação da justiça fiscal. **Revista Homem, Espaço e Tempo**, Ano VIII, n. 1, p. 65-80, Sobral, 2014, p. 70, 72.

<sup>272</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 46-48.

<sup>273</sup> ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 68.

<sup>274</sup> ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 145.

leva os indivíduos a agir injustamente e desejar o que é injusto. Assumamos, então, essa definição a título de ponto de partida como latamente correta.<sup>275</sup>

Considerando essa definição como correta, ARISTÓTELES infere que o justo seria o legal, igual ou equitativo e o injusto seria o ilegal, desigual ou não equitativo.<sup>276</sup> Porém, importante ter em conta que, nessa teoria, o injusto não é sempre ilegal e desigual (ou não equitativo), “pois nem tudo que é ilegal é não equitativo, ao passo que tudo que é não equitativo é ilegal”<sup>277</sup>, nesse sentido quando a lei não se mostra equitativa ela é injusta. Tal assertiva traz a relação entre duas concepções de justiça trazidas pelo autor, como se verá adiante.

A justiça seria então a virtude perfeita, a totalidade da virtude, pois virtude é disposição solitária consigo, e a justiça manifestada na relação com o outro, portanto prática da virtude dirigida aos outros; e a injustiça seria a totalidade do vício, que é o contrário à virtude.<sup>278</sup>

Entretanto, o autor ressalta em sua obra que existem também outros tipos de justiça, não sendo essa significação de virtude como um todo a única existente.<sup>279</sup> São várias as concepções de justiça: a justiça universal, a justiça particular, a justiça distributiva, a justiça corretiva, a justiça política, a justiça natural, a justiça positiva (legal). Trataremos aqui das quatro primeiras concepções.

A justiça universal é a que se relaciona com a legalidade, o disposto em lei; ela abrange a justiça particular, que é a que se relaciona com a igualdade ou equidade. Como dito, a justiça universal compreende a justiça particular, pois se for desigual é ilegal, entretanto, a recíproca não se mostra verdadeira.

Nessa justiça particular, temos a divisão entre justiça distributiva, que refere-se à honra, riqueza e demais ativos divisíveis ou não na comunidade, na qual o justo seria o proporcional na distribuição dos bens comuns; e a justiça corretiva, que refere-se ao princípio corretivo das transações privadas (voluntárias e involuntárias), ou seja, o tratamento isonômico pela lei, pois essa deve tratar todos igualmente, sendo a justiça corretiva a “mediania entre a perda e o ganho”.<sup>280</sup>

---

<sup>275</sup> ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 145.

<sup>276</sup> ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 146.

<sup>277</sup> ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 150.

<sup>278</sup> ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 148.

<sup>279</sup> ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 149.

<sup>280</sup> ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 155.

Dessa noção de justiça distributiva é que se extrai a célebre ideia de que a igualdade deve ser para os iguais e a desigualdade para os desiguais para se alcançar um patamar justo.

ARISTÓTELES destaca que, em termos universais, “se pode asseverar sobre a natureza da justiça e da injustiça e do justo e do injusto” que “[...] A justiça é, portanto, uma espécie de proporção, sendo esta não apenas uma propriedade da quantidade numérica, mas também da quantidade em geral”.<sup>281</sup> Portanto a justiça é uma mediana entre fazer e sofrer injustiça (pois enquanto ter pouco é sofrer injustiça, ter muito é realizar a injustiça), não sendo a simples reciprocidade considerada justiça.<sup>282</sup>

Nesse sentido, temos que para ARISTÓTELES a justiça esta na proporcionalidade, na mediania<sup>283</sup>, ou seja, a justiça seria o meio termo, não podendo estar nos extremos, pois qualquer extremo significa injustiça. Assim, para alcançar a justiça deve-se estar no meio termo, ter moderação e equilíbrio.

Transportando essas proposições para a análise do caso da justiça no ordenamento jurídico brasileiro, é possível inferir que de fato a noção de justiça importa tanto a noção universal, quanto a noção particular trazida por Aristóteles. Isso se dá tendo em conta que as determinações legais devem considerar a igualdade (ou equidade) nos seus tratamentos, sendo consideradas, como o caso da inconstitucionalidade já aqui analisada, inconstitucionais quando determinam um tratamento desigual sem razoabilidade e motivação. Do mesmo modo, a justiça distributiva de Aristóteles pode ser trazida em sua integralidade para a noção de justiça constitucional brasileira, pois a distribuição de riquezas e demais aspectos materiais considerados essenciais liga-se ao mínimo existencial, a honra liga-se a dignidade da pessoa humana, e a justiça corretiva, do tratamento isonômico pela lei nas transações particulares liga-se sem erro ao princípio da igualdade formal contida na Constituição de 1988, de que não pode existir distinção na lei nos casos entre iguais. Assim, a ideia de mediania seria a de saber em qual situação deve-se aplicar a justiça como distributiva e a justiça como corretiva, sabendo que, quando

---

<sup>281</sup> ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 152.

<sup>282</sup> ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 156-157, 161.

<sup>283</sup> “1 Qualidade, caráter ou condição de mediano; medianidade, normalidade.

3 FIG Meio-termo entre a riqueza e a pobreza; a classe média.

4 FIG Preocupação para não tomar atitudes extremas; comedimento.”. Cf. Mediania. In: Michaelis. **Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. Disponível em: <<https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/instru%C3%A7%C3%A3o/>>. Acesso em: 09 jan. 2019.

extremadas essas noções, ocorre uma injustiça, exatamente como o ordenamento jurídico brasileiro pretende com o tratamento igualitário perante a lei, mas com o cuidado em construir uma sociedade justa, solidária e em erradicar a pobreza e diminuir as desigualdades sociais e regionais, conforme o estipulado nos objetivos fundamentais da República (artigo 3º da Constituição Federal), já tratados nesse trabalho.

Dentre as teorias da justiça contemporâneas, destaca-se John RAWLS, que aludia à necessidade de imparcialidade para o conteúdo da justiça, que esse devia ser desligado da filosofia, da moral e da religião, sendo somente possível na política, pois apenas na concepção política a justiça seria neutra acerca das diversas visões sobre a vida digna.<sup>284</sup>

Essa afirmação de RAWLS em sua teoria de que a justiça com imparcialidade é possível mesmo diante da existência de diversas concepções sobre o que viria a ser vida digna, mostra-se um importante ponto de reflexão na realidade do ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que nosso Estado tem como fundamento a dignidade da pessoa humana, que essa é utilizada como princípio constitucional para fundamentar diversos entendimentos quanto ao que seria um direito justo ou injusto.

O princípio da dignidade da pessoa humana no ordenamento pátrio possibilita leitura ampla, abrangente e variada e, aliando-se ao princípio da igualdade, dificulta a definição exata de um conteúdo imparcial de justiça, haja vista a possibilidade de interpretação e as diferentes visões de dignidade afetarem de fato a compreensão do que é justo, principalmente quanto aos embates jurídicos.

No Brasil, é comum contemplarmos decisões jurídicas baseadas exclusivamente no princípio da dignidade da pessoa humana ou no princípio da igualdade e não é difícil encontrarmos decisões antagônicas que se apoiam nesses mesmo princípios, baseando-se em suas diferentes interpretações.

Dessa forma, parece difícil enxergar no ordenamento jurídico brasileiro e na concepção de justiça que tem por base a nossa Constituição uma imparcialidade na construção de seu conteúdo, pois, como já dito, por basear-se na igualdade, a ideia de justiça deve também ser tida caso a caso, concretamente, diante da existência de necessidade de tratamento igual ou desigual.

---

<sup>284</sup> CITTADINO, Gisele. **Pluralismo, Direito e Justiça distributiva** – Elementos da Filosofia Constitucional Contemporânea. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1999, p. 76-77.

Apesar dessa primeira dificuldade em avistar a noção de RAWLS sobre justiça na realidade contemporânea brasileira, sua teoria possui enorme valor e pode ser observada em diversos aspectos, contribuindo significativamente no estudo sobre a justiça aqui intentado.

O autor entende que as sociedades democráticas têm inerentemente a faceta de equidade e cooperação entre pessoas livres e iguais.<sup>285</sup> Essa relação entre sociedade democrática e igualdade e liberdade, importante apontar aqui, mostra-se uma tendência entre as diferentes teorias da justiça, pois os liberais, os comunitários e os deliberativos defendem uma sociedade democrática liberal, baseada na liberdade e na igualdade para a existência de justiça, reconhecendo que o direito, “enquanto ordenamento jurídico dotado de poder coercitivo e sanção” existe para garantir a estabilidade e a democracia, sendo imprescindível para a realização da justiça em sociedades democráticas contemporâneas.<sup>286</sup>

Assim, para a grande maioria das relevantes teorias da justiça, o direito é um instrumento para a realização desta. Nesse pensamento, a defesa pela justa tributação e as prescrições existentes no nosso texto constitucional acerca da capacidade contributiva, da isonomia e da justiça tributária orientando a tributação e defendendo os cidadãos e contribuintes do abuso e arbitrariedade do Estado na hora de tributar, mostram-se de fato atalho para a conquista da justiça social. Sendo que essa percepção se reforça quando pensamos no objetivo de diminuir as desigualdades sociais e no princípio da solidariedade.

O Estado brasileiro traz os direitos fundamentais em todas as suas dimensões, abrangendo os direitos de liberdade, mas também a ideia de Estado Social e direitos prestacionais. Entretanto, especificamente quanto à tributação, que é o enfoque do presente trabalho, é possível vislumbrar que existe o sacrifício individual de contribuir em benefício da sociedade como um todo.

Essa questão do princípio da solidariedade e da necessidade de contribuir com o todo faz-nos pensar na teoria de justiça utilitarista.

Para os utilitaristas, principalmente na fundação da doutrina, tinha-se a ideia de que a coisa certa a fazer, ou seja, moralmente correta, era a que maximizaria a

---

<sup>285</sup> CITTADINO, Gisele. **Pluralismo, Direito e Justiça distributiva** – Elementos da Filosofia Constitucional Contemporânea. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1999, p. 80.

<sup>286</sup> CITTADINO, Gisele. **Pluralismo, Direito e Justiça distributiva** – Elementos da Filosofia Constitucional Contemporânea. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1999, p. 129-138.

utilidade, que traria prazer e felicidade, pesando-se custos e benefícios para medir as consequências para a sociedade. Assim, é comum a essa doutrina a quantificação, a atribuição de valor econômico à valores morais, à vida humana, a fim de tornar as decisões mais racionais e conseqüentemente, na visão utilitarista, mais acertada.<sup>287</sup>

Sem embargo, um grande ponto fraco ao utilitarismo é o seu despreço pelos direitos individuais, uma vez que a satisfação coletiva excede as necessidades individuais.<sup>288</sup>

No viés extremo contrário, Robert NOZICK, teórico liberal da justiça, aponta que existem direitos básicos invioláveis, como a vida, a liberdade e a propriedade, todos direitos exaustivos negativos, que restringem a ação do outro e que se sobrepõe a qualquer consideração moral, devendo sempre se preservar a autopropriedade, sendo manifestamente injusto sua violação para melhorar as condições de outros.<sup>289</sup>

Analisando-se rasamente e tendo como base a teoria utilitarista, o princípio da solidariedade que assevera a necessidade de contribuir, independentemente de sua vontade, para o bem coletivo e satisfação dos direitos e garantias coletivos em detrimento da satisfação individual, pode parecer uma determinação constitucional que considera a justiça como a maximização da utilidade. Pelo lado da teoria liberal, o ditame de contribuir com o financiamento do Estado e dos direitos e garantias da coletividade e na diminuição das desigualdades sociais seria uma aviltante violação aos direitos individuais de autopropriedade, uma determinação contrária à noção de justiça.

Contudo, a Constituição Federal de 1988 é extremamente balanceada do ponto de vista de direitos fundamentais, pois apesar de possuir o aspecto social bem acentuado, garante a liberdade e os direitos individuais com igual rigor, por isso estabelece o princípio da capacidade contributiva, não autorizando o Estado a profanar as propriedades individuais e o sustento pessoal de cada indivíduo, determinando limites ao poder de tributar e protegendo os cidadãos que não possuem a capacidade real de contribuir, evitando, diferentemente da ideia utilitarista, o sofrimento do individual em favor do prazer e felicidade coletivo, pois, para estabelecer

---

<sup>287</sup> SANDEL, Michael. **Justiça**: o que é fazer a coisa certa. Trad. Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015, p. 48-63.

<sup>288</sup> SANDEL, Michael. **Justiça**: o que é fazer a coisa certa. Trad. Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015, p. 48-55.

<sup>289</sup> GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls** – Um breve manual de filosofia política. Trad. Alonso Reis Freire. São Paulo: wmfmartinsfontes, 2008, p. 33-62.

critérios de justiça, não se baseia na análise de custos e benefícios, mas sim nos direitos fundamentais, e protege a vida, a liberdade e a propriedade na mesma medida que estipula a contribuição para com a sociedade.

Nesse sentido, temos o entendimento de RAWLS de que o Estado deve ser ativista para uma sociedade justa<sup>290</sup>, pois ele traz em sua teoria dois princípios de justiça que mostram-se, nesse passo, harmônicos com a ideia trazida pela Constituição brasileira: (i) o que cada indivíduo deve possuir direito igual ou mais abrangente das liberdades básicas compatível com um sistema que determine liberdade semelhante para todos e (ii) o que as desigualdades econômicas e sociais devem trazer maior benefício aos menos favorecidos e que deve existir igualdade de oportunidades para cargos e posições.<sup>291</sup>

Esses princípios de justiça de RAWLS vem ao encontro dos princípios da igualdade, da dignidade da pessoa humana, da solidariedade e da capacidade contributiva, entre outros, todos abrangidos pela Constituição Federal de 1988.

A teoria da justiça de RAWLS, em sua primeira versão, foi considerada iluminista por manifestar que poderia-se oferecer aos indivíduos submetidos a normas obrigatórias uma justificativa que os fizessem aceitar essa determinação, esse arranjo social, sem a necessidade de coerção, considerando uma imparcialidade moral dos indivíduos e uma ideia de benefício mútuo, numa visão mais coletiva do que individual, assumindo que todos os membros aceitavam a mesma concepção de justiça e mesma doutrina abrangente.<sup>292</sup>

Após as críticas, RAWLS concordou com alguns apontamentos realizados e afirmou que sua teoria original era irrealista e não levava em consideração diversas questões de uma sociedade democrática. Na sua reformulação teórica, apoiada no liberalismo político, traz para sua teoria a diversidade moral como característica de uma sociedade justa, que através de um “pluralismo razoável”, possibilita a construção de uma ideia de justiça que funcione para todos, abrangendo os princípios essenciais e concepções tanto pessoais quanto da sociedade, na concepção política de justiça,

---

<sup>290</sup> GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls** – Um breve manual de filosofia política. Trad. Alonso Reis Freire. São Paulo: wmfmartinsfontes, 2008, p. 33-62.

<sup>291</sup> SOUZA NETO, Claudio Pereira de. **Teoria Constitucional e Democracia Deliberativa** – Um estudo sobre o papel do direito na garantia das condições para a cooperação na deliberação democrática. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 97-190.

<sup>292</sup> VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. São Paulo: Editora UNESP, 2000, p. 181-206.

já anteriormente mencionada, específica para as estruturas básicas da sociedade democrática (instituições políticas, sociais e econômicas). Assim surge o “consenso sobreposto” de RAWLS, que são concepções abrangentes que podem convergir, a “razão pública compartilhada” que aborda as questões de justiça.<sup>293</sup>

Rawls acrescenta que uma sociedade justa não pode pretender cultivar a virtude nem impor fins particulares aos seus cidadãos. Ao contrário, deve proporcionar um esquema de direitos neutro, dentro do qual os indivíduos tenham a faculdade de, livremente, buscar as suas próprias concepções de bem comum. A Constituição, nesse novo paradigma, apresenta-se como uma ordem parcial.<sup>294</sup>

Assim, a Constituição seria o ordenamento jurídico resultado de alguns consensos, que traz de forma básica e estrutural o que se entende por justiça e quais os princípios e ditames que abrangem as diversas concepções.

Na visão de RAWLS, a força das normas constitucionais em uma sociedade democrática viria desse ‘consenso sobreposto’ em que todos acordam em ter aquilo como fundamental e básico, a partir do qual constroem-se outras concepções e interpretações, pois adveio da ‘razão pública compartilhada’.

Nessa perspectiva, a teoria de RAWLS mostra-se admissível na realidade brasileira e na concepção de justiça que a Constituição Federal de 1988 apresenta, tendo em conta que a concepção de justiça no ordenamento jurídico brasileiro é, como já dito, abrangente e passível de interpretação e aplicação em diferentes casos e de diversas formas.

RAWLS em seu liberalismo igualitário compromete-se com a liberdade efetiva, não com o liberalismo igualitário formal, e assevera a dificuldade de realizar os direitos formalmente garantidos. Diante da dificuldade, traz o ‘princípio da diferença’, que possui caráter distributivo, para assegurar as liberdades de forma equitativa, sendo esta a finalidade da justiça social. Para isso, parte dos três tipos de bens relevantes à teoria da justiça distributiva: os passíveis de distribuição (renda, riqueza, acesso a oportunidades), os que não podem ser distribuídos diretamente, mas que são afetados pela distribuição dos passíveis (conhecimento, autorrespeito) e os que não podem ser

---

<sup>293</sup> GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls** – Um breve manual de filosofia política. Trad. Alonso Reis Freire. São Paulo: wmfmartinsfontes, 2008, p. 223-248.

<sup>294</sup> BAEZ, Narciso Leandro Xavier; MOZETIC, Vinícius Almada. Teorias da justiça no âmbito da efetividade dos direitos fundamentais. **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, Curitiba, v. 16, n. 16, p. 48-69, jul/dez 2014, p. 57.

afetados pela distribuição dos outros bens (capacidades físicas e mentais), valendo-se dos dois primeiros em seu raciocínio.<sup>295</sup>

A argumentação que leva ao princípio da diferença passa pelo enfrentamento de RAWLS em relação a três princípios distintos que poderiam proceder à distribuição de benefícios sociais e econômicos: a liberdade natural, a igualdade liberal de oportunidades e a igualdade democrática; pretendendo o autor a combinação desses princípios para uma concepção única de justiça.<sup>296</sup>

A liberdade natural é o princípio em que a economia competitiva de mercado é combinada com uma igualdade formal de oportunidades, com instituições “que objetivam garantir a todos os mesmo direitos legais de” acesso às posições sociais privilegiadas. Sendo positiva essa visão por não discriminar outros aspectos (raça, etnia, gênero), mas negativa por conta da influencia da distribuição inicial de recursos na distribuição de riquezas, renda e benefícios sociais.<sup>297</sup>

O princípio da igualdade liberal de oportunidades estabelece condições a uma meritocracia equitativa, ou seja, ponto de partida igual ou com capacidades semelhantes, através de instituições e políticas que neutralizem “as contingências sociais e culturais que condicionam as perspectivas que cada pessoa tem de cultivar seus próprios talentos”, reduzindo as vantagens iniciais e os efeitos da discriminação sistemática racial e de gênero e oportunizando distribuição de propriedades e riquezas, acesso à educação e saúde. Mas ao permitir as diferenças sociais, torna-se quase impossível um ponto de partida igual, principalmente pela diferença de qualificação.<sup>298</sup>

O princípio da igualdade democrática enfrenta essa arbitrariedade moral de forma diversa, pois fundamenta-se na alteração do fundamento moral da legitimidade da reivindicação dos benefícios produzidos pelo exercício dos talentos. Assim os mais afortunados, nas diferentes áreas, reconheceriam que seus talentos seriam admiráveis, mas não poderiam fundamentar moralmente a exigência de maior parcela

---

<sup>295</sup> VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. São Paulo: Editora UNESP, 2000, p. 207-276.

<sup>296</sup> VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. São Paulo: Editora UNESP, 2000, p. 207-276.

<sup>297</sup> VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. São Paulo: Editora UNESP, 2000, p. 207-276.

<sup>298</sup> VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. São Paulo: Editora UNESP, 2000, p. 207-276.

de benefício social, baseando-se o princípio da diferença mais na ideia de fraternidade do que na igualdade.<sup>299</sup>

Entretanto, o princípio da diferença proposto por RAWLS não extingue as desigualdades sociais e econômicas, pois mesmo atendendo as necessidades básicas de todos os indivíduos da sociedade, as desigualdades persistiriam não se limitando estas às provenientes do regime capitalista.<sup>300</sup>

Diante disso, é possível depreender que mesmo existindo uma rede de proteção a fim de garantir a justa distribuição e proteção ao mínimo necessário, não se alcança a justiça da equidade material de fato, mas na busca por uma equidade material de mínimos necessários garantidos, pode-se diminuir as desigualdades, possibilitando o alcance da justiça em diversos pontos, como ponte para a conquista da justiça social.

Michael WALZER, um dos defensores do comunitarismo, entende que o conteúdo de justiça engloba “os valores culturais compartilhados por uma comunidade política”, assim, para o autor, justiça é uma significação social, ou seja, simplesmente o que definem que é.<sup>301</sup>

Nesse seguimento, também entende como justiça a ausência de dominação, pois é necessário liberdade para a definição a partir de uma significação social de fato.<sup>302</sup>

Por esse ângulo, a determinação constitucional seria suficientemente abrangente para a definição do conteúdo de justiça, pois em um Estado Democrático pressupõe-se que a Lei Maior devidamente elaborada por um poder constituinte originário, que possui legitimidade através do povo, reflete a significação social da sociedade à qual conduz. Conseqüentemente, a determinação constitucional quanto as matrizes de incidências dos tributos, os princípios constitucionais tributários e a determinação dos poderes e limites do Estado no poder de tributar são justas, pois perfazem o que se definiu por justiça.

---

<sup>299</sup> VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. São Paulo: Editora UNESP, 2000, p. 207-276.

<sup>300</sup> VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. São Paulo: Editora UNESP, 2000, p. 207-276.

<sup>301</sup> CITTADINO, Gisele. Pluralismo, **Direito e Justiça distributiva** – Elementos da Filosofia Constitucional Contemporânea. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1999, p. 122.

<sup>302</sup> CITTADINO, Gisele. Pluralismo, **Direito e Justiça distributiva** – Elementos da Filosofia Constitucional Contemporânea. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1999, p. 124-125.

Assim, partindo do comunitarismo de WALZER, apenas por constar no texto constitucional e ser aceito e referido pelos indivíduos da sociedade brasileira, além de elucidado por doutrinas e jurisprudências, os contornos da tributação no Brasil já mostra-se justo e uma forma de justiça tributária e de conseqüente justiça social.

Outra corrente teórica que entende a justiça como ausência de dominação é a corrente republicana, que vincula-se tanto ao comunismo como ao liberalismo, possuindo raízes na antiguidade clássica e renascida no fim do século XX. O republicanismo valoriza a liberdade e o estado livre, defendendo certos valores cívicos (sem qualquer relação com moralidade) para a conseqüente defesa dessa liberdade e do autogoverno, incentivando as discussões públicas sobre o que seria o bem comum e possibilitando o Estado de abandonar a neutralidade valorativa, características que, juntamente a forte crítica ao pensamento liberal, fazem com que essa corrente possua enorme semelhança com o comunitarismo.<sup>303</sup> Portando a liberdade para discutir o que é justo é fundamental, tornando a relação entre justiça e ausência de dominação indiscutível na teoria republicana.

Tendo em conta que a ausência de dominação é um dos pressupostos de uma sociedade democrática, o republicanismo também pode ser utilizado como referência para a análise da justiça do Estado brasileiro. Defendemos certos valores cívicos como o direito a voto, a liberdade, a dignidade, entre outros, e democraticamente as discussões públicas fazem parte da nossa deliberação social, portanto é possível enxergar um viés da corrente republicana de justiça na nossa realidade, ainda mais por nossa Constituição Federal partir da ideia de República da antiguidade clássica.

Também cabe mencionar a noção de justiça trazida por Klaus TIPKE e Douglas YAMASHITA, que fazem uma ligação da justiça com a moral e a ética, ao definir que a ética “é a teoria dos princípios, regras, critérios ou padrões valorativos da justiça e do comportamento justo” e a moral “o comportamento ou agir segundo essa teoria”.<sup>304</sup>

Do estudo e leitura das diversas teorias da justiça, o que se extrai de mais importante é que se mostra inaceitável para a definição do conteúdo de justiça sua

---

<sup>303</sup> GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls** – Um breve manual de filosofia política. Trad. Alonso Reis Freire. São Paulo: wmfmartinsfontes, 2008, p. 183-221.

<sup>304</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 15.

desvinculação com o sistema constitucional, pois essa definição deve dar-se a partir da axiologia da Constituição, servindo para nortear a concretização da igualdade.<sup>305</sup>

Partindo dos trabalhos de Rudolf STAMMLER e Karl LARENZ que tratam do 'direito justo', Andrei Pitten VELLOSO traz em sua obra sobre justiça tributária que a justiça apresenta duas dimensões fundamentais complementares, mas nem sempre compatíveis: a justiça formal, que é necessária, mas não suficiente para realização da justiça, e a justiça material, que é mais demandada e requer a aplicação da legalidade de forma substancialmente justa, sendo então o elemento nuclear da noção de justiça, ligada ao princípio da igualdade.<sup>306</sup>

A ligação existente entre justiça e igualdade, que, quase de forma intuitiva, é asseverada muitas vezes como indissociável, é inequívoca. Tendo em conta que igualdade e justiça são conceitos que podem apresentar conteúdos conflitantes entre si, importante sobressair que 'justiça' deve delimitar-se por meio de sua comparação com a noção de isonomia, ou seja, a igualdade.<sup>307</sup>

Diante disso, a relação existente entre igualdade e justiça mostra-se exordial para a construção de qualquer pensamento ou teoria quando à justiça ou a justa aplicação do Direito. Porém é imprescindível trazer a tona que justiça e igualdade não são, sob nenhuma ótica, equivalentes, pois são duas orientações diferentes, que de fato possuem ligação, mas não podem ser confundidas.

O vínculo entre o conteúdo de justiça e o conteúdo de igualdade é trazido pela Constituição Federal brasileira de 1988, já em seu preâmbulo, e também em outros dispositivos, com destaque para os artigos 3º e 5º.

A igualdade e a justiça devem ser apreendidas tendo por base a Constituição Federal, essa considerada de forma sistemática. Portanto, o princípio da igualdade deve ser trazido da noção de justiça, dos valores constitucionais e dos direitos fundamentais<sup>308</sup>. Diante disso, como já mencionado, evidencia-se que os dois conceitos são de fato indissociáveis dentro da análise do ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que o conteúdo de justiça deve delimitar-se mediante a sua

---

<sup>305</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 46-48.

<sup>306</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 37-38.

<sup>307</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 49-50.

<sup>308</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 46-48.

conferência frente à igualdade, e o princípio da igualdade deve sobrevir da noção de justiça constitucional, mas não são correspondentes.

A justiça no Estado Democrático de Direito possui vinculação com a ideia de uma justa redistribuição, como dito, sendo igualdade, liberdade e dignidade princípios que devem ser interpretados tanto individualmente quanto no contexto de coletividade.<sup>309</sup>

TIPKE e YAMASHITA destacam que no “Estado de Direito o legislador é obrigado a promulgar leis” materialmente justas e não arbitrárias e que as suas Constituições determinam que o ordenamento jurídico não pode ser dissociado da ética, pois “partem do pressuposto de que é possível reconhecer o que é justo e o que é injusto”, o que pode ser vislumbrado na Constituição de 1988 ao determinar como objetivo do Estado a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Os autores também deixam clara a relação, aqui já explicitada, entre a isonomia e a justiça, através de um adequado critério de comparação, pois o princípio do Estado Social, como o caso brasileiro, observa que a justiça não se esgota somente na igualdade formal, mas engloba a material, para que ocorra a melhor distribuição de renda.<sup>310</sup>

A justiça no Estado brasileiro e no ordenamento jurídico pátrio como um todo, como já dito, deve basear-se nas disposições constitucionais, não somente em seus dispositivos expressos, mas também na análise de seus princípios e partindo de uma leitura quanto aos propósitos do Estado de maneira a estimular seu alcance.

Evidente a relação existente entre a igualdade e a determinação do conteúdo da justiça no Direito brasileiro, levando em consideração a nossa Lei Maior e, conseqüentemente, o princípio da igualdade, como dito, considerado o núcleo central e necessário à concepção e realização da justiça.<sup>311</sup>

A Constituição Federal brasileira de 1988 em seu preâmbulo traz a realização da justiça como valor supremo da sociedade e do Estado Democrático, juntamente à igualdade. Também, a Lei Maior determina como objetivo fundamental da República

---

<sup>309</sup> CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista Eletrônica do Curso de Direito - PUC Minas Serro**, n. 13, p. 81-103, Serro, 2016, p. 90.

<sup>310</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 16, 21, 27, 43.

<sup>311</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 41.

a construção de uma sociedade justa, em seu artigo 3º, já aludido, e avoca a justiça social como fundamento em outros dispositivos<sup>312</sup>.

A Constituição de 1988 define o Estado brasileiro como um Estado Democrático de Direito. Ora, o Estado Democrático de Direito deve ser compreendido como um Estado de Justiça. Não de qualquer justiça, subjetiva e arbitrariamente orientada, ou idealisticamente deduzida de parâmetros residentes fora ou sobre a Constituição, mas sim de uma justiça historicamente determinada e juridicamente conformada pela própria Constituição. O ordenamento jurídico do Estado Democrático de Direito há de ser apreendido não apenas como aquele formalmente desenhado pela ação dos órgãos legislativos. Trata-se, antes, de apreendê-lo como bloco de ordenação normativa proveniente da ação daqueles órgãos, mas dotado de um sentido substantivo determinado. A ordenação jurídica desse Estado haverá de ser, necessariamente, uma ordenação justa.<sup>313</sup>

Diante de todo exposto, é manifesto que a justiça possui papel fundamental na realização do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, norteia todo o ordenamento jurídico pátrio e, tendo em conta os objetivos e os fundamentos desse Estado, mais precisamente a diminuição das desigualdades sociais e a dignidade da pessoa humana, é possível visualizar a relação estabelecida entre a justiça e a tributação.

Quanto a isso, evidencia-se relevante considerar que o “princípio fundamental da justiça deve ser adequado à realidade, pois cada área da justiça é diferente”<sup>314</sup>, assim, a justiça em sua forma tributária deve ser analisada especificamente.

À vista disso, a justiça tributária, também chamada por muitos de justiça fiscal<sup>315</sup>, baseia-se na noção de justiça que advém da leitura sistemática da nossa Constituição em vigor e, assim, “pode-se afirmar com absoluta tranquilidade que a justiça tributária está assentada no princípio da igualdade tributária”<sup>316</sup>.

<sup>312</sup> Cf. Art. 170 e Art. 193. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, 05 de outubro de 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>.

<sup>313</sup> CLÈVE, Clèmerson Merlin. Ações Afirmativas, Justiça e Igualdade. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013, p. 114.

<sup>314</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p. 16.

<sup>315</sup> Aqui, com o devido respeito às teorias diferenciadoras, trataremos de justiça tributária como sinônimo de justiça fiscal, conforme os marcos teóricos: Klaus Tipke e Leonel Cesarino Pessôa. Cf. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002. e PESSÔA, Leonel Cesarino. **Justiça Tributária e Moralidade Política: Os Limites do Conceito de Capacidade Contributiva**. In: 33º Encontro Anual da ANPOCS, 2009, Caxambu. **Anais do 33º Encontro Anual da ANPOCS**, 2009.

<sup>316</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **Justiça Tributária**. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 42.

Como já aludido, o sistema tributário nacional é fundamental ao financiamento do Estado, pois a arrecadação é meio de obtenção de recursos que o Estado utiliza para custear os próprios gastos, e também instrumento na atenuação das desigualdades sociais, podendo ser identificado como mecanismo da justiça distributiva, já explicitado.

Os limites ao poder de tributar, anteriormente tratados nesse trabalho, representam garantias dos direitos fundamentais dos cidadãos e “buscam a efetividade do conceito de *justiça tributária* permeado em nossa Constituição”<sup>317</sup>. Diante disso, o exercício do poder de tributar “deve considerar aspectos como o motivo e a finalidade da tributação, o caráter social do tributo, e também deve ser observado sob ótica da *Justiça Tributária*”, abrindo espaço, em detrimento da legalidade estrita, a uma investigação que leva em consideração à ética e a política quanto a sua participação na “emissão de juízos sobre como o Direito Tributário deve ser”.<sup>318</sup>

Relevante destacar que a Constituição, ao apontar os objetivos da República Federativa do Brasil, erige, dentre eles, o de “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, I). A justiça aqui referida há de ser compreendida em toda sua dimensão, a qual inclui, por certo, a justiça tributária. Dessarte, conclui-se que o contribuinte tem o direito de ser tributado de maneira justa, autêntico direito fundamental, amparado, dessarte, por cláusula pétrea (art. 60, § 4º, IV, da CF).<sup>319</sup>

Sendo assim, extrai-se que a justiça tributária caracteriza-se pela justa tributação, que se dá através da compreensão da real capacidade contributiva e a tributação apenas quando inequivocamente demonstrada essa capacidade de contribuir com o financiamento do Estado e com o Estado Social como um todo.

A justiça tributária, na abrangência do Estado Social e Democrático brasileiro, tendo em conta os princípios da igualdade e da solidariedade, os direitos fundamentais, os demais princípios constitucionais e a busca pela tributação de forma a não apenas garantir o financiamento do Estado, mas também a redução das

---

<sup>317</sup> SOUZA, Leandro Marins de. Ensaio sobre imunidade tributária e moralidade tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 190.

<sup>318</sup> MACEI, Demetrius Nichele. O princípio da moralidade (administrativa, tributária e “pública”) na Constituição de 1988. In: MACEI, Demetrius Nichele (coord.). **Estudos em homenagem ao professor Sérgio Moro**. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 81-82.

<sup>319</sup> COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 379.

desigualdades e o fomento ao desenvolvimento, mostra-se instrumento de promoção da justiça social.

Dessa forma, o sistema tributário brasileiro deve proporcionar a consumação dos importantes princípios que sustentam a justa tributação, pois a justa tributação mostra-se instrumento e mecanismo de se alcançar e auferir a justiça tributária e, conseqüentemente, atingir uma mais adequada promoção da justiça social.

Dentre os princípios que sustentam a justa tributação, o princípio da capacidade contributiva, já aludido neste trabalho, mostra-se de importância singular na realização da justiça tributária.

Dessarte, baseando-se no Estado Social e Democrático de Direito, a justa tributação busca a redução de desigualdades e a realização da justiça social, valendo-se da capacidade contributiva para auferir quem realmente possui condições de contribuir com o financiamento do Estado e na ideia de solidariedade, também presente na Constituição, em que o indivíduo colabora em benefício da comunidade; “um sacrifício individual em benefício do interesse geral.”<sup>320, 321</sup>

A idealização de justiça no imposto, muitas vezes é confundida com a efetiva realização da capacidade contributiva. Entretanto, para uma justa tributação outros princípios atuam com igual força e relevância, são eles: o já comentado princípio da capacidade contributiva, o princípio da generalidade da tributação, princípio da universalidade da tributação, o princípio da vedação ao confisco, todos esses, quanto à questão de justiça tributária, como um desdobramento do princípio da isonomia.<sup>322</sup>

Logo, considerando a estreita relação da igualdade com a justiça, não surpreende a estreita ligação da justiça tributária e, especificamente à justa tributação, com o princípio da isonomia.

---

<sup>320</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e Mínimo Existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 106, apud AVELINE, Paulo Vieira. Justiça Fiscal e Sonegação. **Revista da AJUFERGS** - Associação dos Juizes Federais do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, n. 3, 237-270. Disponível em: <<http://www.ajufergs.org.br/arquivos-revista/3/justiafiscalesonegao.pdf>>. Acesso em: 29 de abr. 2018, p. 247.

<sup>321</sup> AVELINE, Paulo Vieira. Justiça Fiscal e Sonegação. **Revista da AJUFERGS** - Associação dos Juizes Federais do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, n. 3. P. 237-270. Disponível em: <<http://www.ajufergs.org.br/arquivos-revista/3/justiafiscalesonegao.pdf>>. Acesso em: 29 de abr. 2018, passim.

<sup>322</sup> COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 379.

Um Direito justo pressupõe a existências de regras, incluindo-se aqui os princípios, que informarão a criação de medidas uniformes para o exame de situações iguais, já que a isonomia, inerente ao justo, abrange a igualdade, que é um dos direitos fundamentais, implicando a existência e utilização de critérios adequados de comparação para situações iguais ou análogas, pois, se não houvesse um critério adequado de comparação, o princípio da igualdade não poderia ser um produto da justiça.<sup>323</sup>

Isto posto, a isonomia (igualdade tributária) é pressuposto para a existência de uma justa tributação e, de modo consequente, a justiça tributária. Portanto, a existência de tratamentos desiguais só pode ocorrer quando essa desigualdade for recurso para a busca do bem comum; sendo o bem comum os objetivos fundamentais do Estado brasileiro bastante comentados aqui.<sup>324</sup>

Porém, especialmente na questão dos impostos, como o Imposto de Renda da Pessoa Física, tributo central a este trabalho, é inconcebível tratar da isonomia como forma de efetivação da justa tributação sem tratar da capacidade contributiva, pois elas operam juntas para a justa tributação.

A isonomia tributária, por meio da capacidade contributiva, incluindo-se a progressividade, mostra-se mecanismo de justiça fiscal ou tributária em sentido amplo, já que busca, para cada contribuinte, distribuir o ônus proporcionalmente à sua capacidade econômica, possibilitando a quem maior renda possuir, maiores condições de pagar, equanimente, os encargos tributários, com os fins de realização do Estado Social.<sup>325</sup>

Por conseguinte, tendo em vista a especificação em relação aos contribuintes, em matéria tributária é possível verificar a determinação em concretizar o princípio da igualdade tributária (isonomia) à luz da capacidade contributiva, esse último tido como o princípio fundamental da justiça dos impostos.<sup>326</sup>

Nesse sentido, a capacidade contributiva é forma de os Poderes do Estado, sobretudo os Poderes Legislativo e Judiciário, “realizarem o valor justiça através da

---

<sup>323</sup> CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista Eletrônica do Curso de Direito - PUC Minas Serro**, n. 13, p. 81-103, Serro, 2016, p. 88.

<sup>324</sup> KUNTZ, Tatiele Gisch; RODRIGUES, Hugo Thami. A tributação progressiva do Imposto de Renda da Pessoa Física como instrumento auxiliar na busca pela concretização da justiça fiscal no Brasil. In: XXV Congresso do CONPEDI, 2016, Curitiba. **Anais do XXV Congresso do CONPEDI**, Direito Tributário e Financeiro I, p. 65-83, 2016, p. 78.

<sup>325</sup> CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista Eletrônica do Curso de Direito – PUC Minas Serro**, n. 13, p. 81-103, Serro, 2016, p. 96.

<sup>326</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 44.

realização do valor igualdade, que no campo tributário só pode efetivar-se pela prática do princípio da capacidade contributiva e de suas técnicas”.<sup>327</sup> Isso se dá, pois a capacidade contributiva, como já dito, promove uma tributação mais justa entre os contribuintes.<sup>328</sup>

A capacidade contributiva, então, mostra-se um critério ético da tributação, “porquanto responde aos reclamos da justiça tributária, voltada à minimização das disparidades sociais e econômicas”.<sup>329</sup>

No entanto, como já pontuado, indubitavelmente, a justiça fiscal encontra no princípio da capacidade contributiva o seu critério balizador para um sistema tributário que possa ser chamado de justo, no qual se inclui, sem nenhuma dúvida, a tributação sobre a renda das pessoas (BUFFON; MATOS, 2015).<sup>330</sup>

Portanto, também digno de nota que o princípio da capacidade contributiva não só é instrumento para efetivação da justiça do ponto de vista social, mas também e principalmente, para a justiça pessoal/individual, pois ajusta-se as condições particulares do contribuinte, não sendo “um princípio coletivo ou utilitarista. Não pergunta pela capacidade contributiva de grupos sociais”.<sup>331</sup>

Também importante trazer a tona que existem críticas quanto à justiça tributária.

Caroline Falco Fernandes VALPASSOS anuncia que a igualdade e a capacidade contributiva não objetivam justiça social, apenas e exclusivamente a justiça na tributação, pois o princípio da capacidade contributiva seria alheio “às questões de natureza social” e seria específico à tributação, independentemente de promover uma redistribuição.<sup>332</sup>

---

<sup>327</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 85.

<sup>328</sup> FALCÃO, Ícaro Lima da Costa. O princípio da capacidade contributiva como meio de efetivação da justiça fiscal. **Revista Homem, Espaço e Tempo**, Ano VIII, n. 1, p. 65-80, Sobral, 2014, p. 66.

<sup>329</sup> COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 113.

<sup>330</sup> RODRIGUES, Hugo Thamir; KUNTZ, Tatiele Gisch. Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 38.2, p. 151-170, Fortaleza, 2018, p. 155.

<sup>331</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 32.

<sup>332</sup> VALPASSOS, Caroline Falco Fernandes. **A Educação e o Gasto Tributário Social: Origem, pressupostos e implicações da dedução das despesas com instrução no Imposto de Renda Brasileiro**. 2015. 232 f. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Educação, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 42.

Portanto, tanto o princípio da igualdade quanto o da capacidade contributiva não pressupõe uma justiça social. Nem uma redistribuição. Para que ambos ocorram é necessário muito mais do que tributar. Logo, nesse âmbito da justiça social, há a diferenciação, também apontada por Sanches (2010), da perspectiva da justiça na tributação e da justiça na distribuição. Essa diferenciação corrobora com a desenvolvida por Catarino acerca da igualdade na tributação e igualdade pela tributação. Nesse sentido, a capacidade contributiva insere-se na perspectiva da justiça na tributação e da igualdade na tributação. Ambos os autores concordam, portanto, que a redistribuição de renda via mecanismo tributário, não é intrínseco ao sistema. É, pois, mecanismo oriundo do reconhecimento do Estado enquanto agente efetivo do bem-estar social e de um Estado que percorra o objetivo de garantir a justiça social. [...]

O conceito reforça, portanto, a ideia de que para que se efetive uma redistribuição de renda que garanta uma política real visando uma justiça social, o Estado precisa atuar. A atuação do Estado, o modo de garantir essa redistribuição é que varia. [...].<sup>333</sup>

Outra crítica, com a qual nós concordamos, é de que na prática a tributação no Brasil “está muito longe de atender dos supracitados postulados de justiça fiscal ao ponto de mitigar o acesso a direitos e garantias fundamentais”. Os direitos fundamentais sociais, através dos serviços públicos, como educação e saúde, são mal prestados, apesar da boa arrecadação que se dá através da alta carga tributária cobrada (“equivalente a de países ricos e com ótimos índices de desenvolvimento social e serviços públicos de qualidade”); por conta da pesada carga tributária e pela ineficiência das prestações estatais, mantém-se “longe o sonho da diminuição das desigualdades sociais”, pois mesmo destinando significativa parte de seus rendimentos para o pagamento de tributos, os cidadãos contribuintes ainda vem-se obrigados a custear serviços privados para ter “acesso a direitos sociais básicos que a Constituição Federal lhes garante”.<sup>334</sup>

Considerando essa crítica, a existência de limites dedutivos anuais e individuais para as despesas com educação no Imposto de Renda da Pessoa Física só intensifica as desigualdades sociais e expande a violação aos direitos fundamentais.

Diante do exposto, evidencia-se que a manutenção de limites dedutivos para os gastos com educação no âmbito do Imposto de Renda da Pessoa Física, além de

<sup>333</sup> VALPASSOS, Caroline Falco Fernandes. **A Educação e o Gasto Tributário Social: Origem, pressupostos e implicações da dedução das despesas com instrução no Imposto de Renda Brasileiro.** 2015. 232 f. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Educação, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015, p. 42.

<sup>334</sup> PETEAN, Marcus Guimaraes; FARIA JUNIOR, Antonio De Padua. (In) justiça fiscal: o peso da carga tributária brasileira e a “curva de Laffer”. In: XXV Congresso do CONPEDI, 2016, Curitiba. **Anais do XXV Congresso do CONPEDI**, Direito Tributário e Financeiro II, p. 67-85, 2016, p. 70, 72, 78.

claramente ilegal e inconstitucional, como analisado anteriormente, também não corresponde com os postulados de justiça social, justiça tributária e a justa tributação.

O impedimento da dedução integral e conseqüente tributação de despesas ao invés de limitar-se a tributação de acréscimo patrimonial, como determinam o Código Tributário Nacional e a Constituição Federal, subtrai parcela de patrimônio do contribuinte e mostra-se desarrazoado e inaceitável, uma vez que submete o contribuinte a uma tributação exacerbada, desponderada e efetivamente injusta.

Ademais, essa limitação na dedução com educação não é equitativa, pois existe clara desigualdade se considerada a integral dedução com despesas de saúde, o que torna, seguindo a linha de raciocínio de Aristóteles, a Lei Federal nº 9.250 de 1995 também ilegal, considerando que a lei deve ser equitativa sob pena de ilegalidade.

Por fim, o Imposto de Renda da Pessoa Física, no que se refere ao limite de dedução com despesas com educação, mostra-se evidentemente uma tributação injusta, pois não atende a capacidade contributiva e tributa despesa, não correspondendo à justiça tributária nos ditames da Constituição Federal de 1988, devendo essa limitação ser abandonada pela Lei Federal nº 9.250, sob clara ofensa, além do exposto no item anterior, à justa tributação, à justiça tributária e aos imperativos constitucionais quanto à efetivação de uma sociedade justa e com menores desigualdades sociais.

### 3.3 MORALIDADE TRIBUTÁRIA

A relação entre Direito e Moral é discutida pela filosofia sob muitos vieses desde a criação da disciplina, especialmente quanto a sua justificação, se as normas jurídicas constituem por si mesmas, de forma independente e autônoma, razões para justificar ações e decisões ou se possuem vinculação à princípios e proposições morais.<sup>335</sup>

Assim, existem muitas discussões sobre a relação entre o direito e a moral; se existe, se deve ser exaltada ou reprimida. Nesse aspecto, são diversas as correntes

---

<sup>335</sup> NINO, Carlos Santiago. Derecho, moral, política. **Revista DOXA**, Alicante (Espanha), n. 14, p. 35-46, 1993, p. 39.

teóricas que buscam explicar essa relação, seja para negar uma dependência, seja para afirmar a conexão.<sup>336</sup>

Porém, como aqui propusemos um recorte de análise especificamente quanto ao ordenamento jurídico brasileiro, não adentraremos a discussão e transporemos a apresentação das correntes que debatem a relação a fim de atingir o intuito pretendido, qual seja, a análise da moralidade no ordenamento jurídico pátrio e, em especial, quanto a inconstitucionalidade do limite de deduções com despesas de educação no Imposto de Renda das Pessoas Físicas.

Assim, partindo da referência à moralidade existente no ordenamento jurídico brasileiro e dos estudos já empreendidos quanto a esse objeto, consideramos existente e íntima a relação entre direito e moral, pois mesmo o direito sendo tido como autossuficiente para regular as relações intersubjetivas, é evidente que as normas jurídicas resultam de uma ordem moral, “pois a ordem jurídica somente poderá ser legítima quando não contrariar os princípios morais, assim, o direito adquire sim uma relação necessária com a moral”, mas sem qualquer relação de subordinação.<sup>337</sup>

A existência de uma norma que trate da moralidade não significa uma incorporação total da moral pelo direito, pois os princípios morais possuem autonomia frente ao direito, uma vez que quando tratados os preceitos morais por um ordenamento jurídico entende-se que houve “uma juridicização parcial deles” e não sua anexação ao ordenamento.<sup>338</sup>

Portanto, não é possível interpretar as normas constitucionais como simples cópias de direitos morais. Os princípios morais, enquanto dissolvido na ordem jurídica explicita um sentido norteador dos juízos práticos, porém ainda em um nível abstrato, neutro em relação às normas jurídicas, pois não se revela em uma efetiva norma de ação, mas sim uma orientação de conduta.<sup>339</sup>

---

<sup>336</sup> LIMA, Wellington Felipe Oliveira de. A moralidade no direito tributário e a sua interpretação nos tribunais. In: MACEI, Demetrius Nichele (coord.). **Estudos sobre direito tributário e moralidade**. Curitiba: Instituto Memória, 2015, p. 131.

<sup>337</sup> MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p.102.

<sup>338</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 66.

<sup>339</sup> MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 103.

Desta feita, é possível vislumbrar certa correlação entre as acepções de moralidade e de justiça no interior de um ordenamento jurídico, pois ambas mostram-se não se cingir a simples regras, mas sim revelam-se como orientações ao agir estatal, na forma de aplicar e interpretar a lei e responsabilidade de se ler a Constituição de forma sistemática.

A Constituição Federal de 1988 oferece tutela constitucional à moralidade, trazendo-a em seu Título III – Da Organização do Estado, Capítulo VII – Da Administração Pública, no artigo 37<sup>340</sup>, fazendo com que a moralidade seja de fato entendida como princípio ético constitucionalmente positivado, a transformando em conceito jurídico.<sup>341</sup> Sendo constitucionalmente positivado, portanto, o princípio da moralidade mostra-se “importante balizador normativo” a que toda Administração deve obediência.<sup>342</sup>

O princípio da moralidade, assim como diversos outros preceitos concernentes ao Direito Administrativo, foi acrescentado ao texto constitucional brasileiro por influência e inspiração no Direito da França, mais especificamente considerando o constante na jurisprudência do Conselho Francês sobre desvios e abusos de poder pelo Estado. Nesse seguimento, o princípio da moralidade “como instrumento de controle da atividade administrativa do Estado” vem com objetivo de evitar desvio e abuso de poder pelo Estado; assim, “a atividade administrativa, porque orientada à consecução do bem e do interesse públicos, não pode ser eticamente reprovável”.<sup>343</sup>

Entretanto, o princípio da moralidade no ordenamento jurídico brasileiro não se exaure no combate ao abuso e desvio de poder, pois deve-se levar em conta que o Estado, como Administração Pública, é também indutor de comportamentos. Esse raciocínio, trazido por Demetrius Nichele MACEI e Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro da SILVA, tem por base o sistema tributário brasileiro, especificamente considerando os tributos com função extrafiscal, ou seja, os tributos que objetivam além da tributação

---

<sup>340</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, **moralidade**, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]. (destaque acrescido).

<sup>341</sup> COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 149.

<sup>342</sup> MACEI, Demetrius Nichele; SILVA, Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro da. Moralidade Tributária - Instrumentos Para Análise. **ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET**, ano X, n. 17. Curitiba, 2017, p. 16.

<sup>343</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 65.

a indução ou inibição de comportamentos, e o disposto no artigo 174<sup>344</sup> da Constituição, que indica a função do Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, de incentivador, que deve ser indicativo para o setor privado. Nessa inteligência, a Administração Pública, essa entendida amplamente, como agente de estímulo de condutas, deve agir no intento de concretizar os objetivos do Estado, conforme previsão constitucional; isso pode ser visualizado no princípio da moralidade,<sup>345</sup> pois se o Estado se detém, pela moralidade, a um comportamento ético, a sociedade deve ter isso como exemplo a ser seguido.

Dessa forma, o Estado, enquanto Administração Pública, não está apenas desautorizado a cometer abusos ou distanciar-se de seus desígnios, mas está obrigado a agir de forma correta e sempre buscando possibilitar, aproximar e/ou cumprir seus propósitos constitucionalmente elencados, a fim de servir também e principalmente como modelo e padrão de todos os atos, administrativos ou não, dentro de uma ideia de Estado.

Porém, deve-se ter em conta que esse agir de acordo com um comportamento ético de moralidade não pode ser confundido com um moralismo, uma vez que esse último é a visão de cada um perante o mundo, do ponto de vista filosófico, no qual se reduz a moralidade a condutas concretas a serem realizadas, ou seja, normas pré-definidas que conduzem as ações concretas.<sup>346</sup>

Assim, a moralidade enquanto regente do agir estatal difere-se profusamente do moralismo, pois não traz normas pré-definidas, mas sim uma orientação, um norte de como agir, sem estabelecer regras concretas. Por isso é que se fala da moralidade, dentro do ordenamento jurídico brasileiro, como uma norma que caracteriza um princípio e não uma regra, como aclarado quando analisado seu conteúdo.

O princípio da moralidade mostra-se de fato um grande desafio para os que se empenham em estudá-lo, pois constitui notável dificuldade a determinação de seu significado jurídico, como destaca Marco Aurélio GRECO, ao evidenciar que “Há quem

---

<sup>344</sup> Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

<sup>345</sup> MACEI, Demetrius Nichele; SILVA, Roque Sérgio D'Andrea Ribeiro da. Moralidade Tributária - Instrumentos Para Análise. **ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET**, ano X, n. 17. Curitiba, 2017, p. 18.

<sup>346</sup> GRECO, Marco Aurélio. Moralidade administrativa: uma questão de postura. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 284.

sustente que o princípio da moralidade é mera referência, em grande medida etérea, dentro da Constituição, e que pouco pode dele se extrair”<sup>347</sup>.

Entretanto, considerando o sistema jurídico brasileiro e a análise aqui abordada, é manifesto que o princípio da moralidade não é mera referência, mas sim norma de praticável aplicação em casos concretos, como se verá adiante.

Marçal JUSTEN FILHO afirma que o princípio da moralidade “não possui conteúdo normativo perfeito e acabado” e existe certa dificuldade em se extrair significado da norma de forma objetiva e desvinculada; porém, afirma que tal característica não configura defeito, pois como todos os princípios “a moralidade pública se destina a disciplinar uma série indeterminada de situações, o que seria inviabilizado por uma construção fechada e exaustiva”. Portanto o princípio da moralidade não se confunde com uma regra, não tendo conteúdo normativo específico e, assim como os demais princípios constitucionais, “não tem existência autônoma e desvinculada do todo da Constituição”, de fato, a moralidade no ordenamento jurídico brasileiro é incontestavelmente um princípio.<sup>348</sup>

Todo princípio constitucional corresponde a uma diretriz ou previsão positiva em determinada direção. O princípio indica a estrada pela qual devemos caminhar, diversamente do que ocorre com as regras, pois estas irão dizer se temos de obedecer uma velocidade mínima ou máxima, se devemos trafegar pela direita ou pela esquerda, e assim por diante. Então, dizer que a Constituição consagra um princípio, significa dizer que consagra uma diretriz positiva a ser seguida na ação da Administração Pública.<sup>349</sup>

Portanto, a dificuldade de se emitir um conteúdo específico ao princípio da moralidade é a sua característica mais marcante e definidora, que o caracteriza verdadeiramente como um princípio constitucional, pois a exigência de um esforço reflexivo e ponderação ao caso concreto o diferencia de uma simples regra, alçando-o a categoria de princípio que deve ser respeitado como orientador de condutas.

Isso posto, fica de mesma forma evidente, diante do já examinado, que o princípio da moralidade se caracteriza pela referência ao que a sociedade entende

---

<sup>347</sup> GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007.p. 5-6.

<sup>348</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 70-71.

<sup>349</sup> GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007.p. 5-6.

como ético, sendo seu conteúdo variável, assim como acontece com a justiça. “A essência do princípio da moralidade pública consiste na invalidade de todos os atos praticados pelo Estado incompatíveis com a interpretação *ética* do sistema e das normas jurídicas”.<sup>350</sup>

Como acontece com a justiça, analisada no item anterior, o princípio da moralidade tem seu conteúdo vinculado a uma ideia e noção do que vem a ser moral, ou seja, do que a sociedade entende, admite e estabelece como comportamento moral, não sendo de forma alguma absoluto, pois varia de acordo com as circunstâncias sociais.

Cabe repisar a manifesta relação existente entre moral e justiça, e destas com a ética, aqui já mencionada através da noção de justiça trazida por Klaus TIPKE e Douglas YAMASHITA, que definem a ética como sendo “a teoria dos princípios, regras, critérios ou padrões valorativos da justiça e do comportamento justo” e a moral “o comportamento ou agir segundo essa teoria”.<sup>351</sup> Portanto, a moralidade nada mais é do que o agir de acordo com o que se entende por ético e justo.

Diante disso, evidencia-se a indissociabilidade entre o conteúdo do princípio da moralidade e a noção de justiça dentro do ordenamento jurídico e da sociedade brasileira.

Segundo Demetrius Nichele MACEI e Antônio Carlos Diniz MURTA, a doutrina traz quatro sentidos do termo ‘moral’, (i) a moral como individual, “que consiste em um conjunto de princípios sobre a conduta humana em relação a ideia que cada um tem do bem e do mal”; (ii) a moral como social (positiva ou convencional) “que se define como um conjunto de princípios sobre o comportamento humano em relação a ideia que um determinado grupo tem sobre o bem e o mal”; (iii) a moral como orquestrada, “que consiste num conjunto de princípios – obtido através de um debate intersubjetivo – sobre o comportamento humano em relação a ideia que a maioria das pessoas tem sobre o bem e o mal”, a exemplo cita-se a Declaração de Direitos Humanos; e (iv) a moral como objetiva (universal, racional, ideal ou crítica) que compreende “um conjunto de princípios da conduta humana que são justos em si mesmos, sem que sua correção (moral) tenha relação alguma com o que os seres humanos considerem

---

<sup>350</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 70-71.

<sup>351</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 15.

com ou mal”. Quando tratando moral e ética como sinônimos, adota-se a concepção moral objetiva, assim, “vemos o bem ou o mal como o bem ou o mal em si, independente de regras variáveis no tempo e no espaço, tais como regras religiosas ou ideológicas”.<sup>352</sup>

Essa noção trazida por MACEI de que a moralidade independe da variação do termo segundo padrões sociais (como as regras religiosas e ideológicas) mostra-se antagônica à noção, referenciada e comentada aqui, trazida por JUSTEN FILHO, pois esse último afirma que “o princípio da moralidade caracteriza-se pela referência ao que a sociedade entende como ético”. Isso posto, entendemos que, considerando a relação da moralidade com a ética e com a noção de justiça, o princípio da moralidade, assim como a aceção de justiça, dentro do ordenamento jurídico brasileiro, possui sim uma relação de dependência com a interpretação que a sociedade imprime ao termo, como já aludido.

É possível verificar que o princípio da moralidade, enquanto princípio constitucional, tem incidência na legislação, uma vez que, como já amplamente aludido neste trabalho, todo o ordenamento jurídico deve ser interpretado sistemicamente, ou seja, deve ser visto como um sistema só, único e com valores e objetivos unificados, que, através do exposto em sua Lei Maior, devem coadunar à realização dos objetivos do Estado.

Dentre os diversos estudos do princípio da moralidade, existe certa corrente que entende que a moralidade é a própria legalidade, isto é, que o agir dentro da moralidade seria o agir dentro da legalidade, pura e simplesmente.

Contudo, apesar de existir relação entre a legalidade e a moralidade, visto que ambas são noções principiológicas previstas constitucionalmente no nosso ordenamento jurídico que devem ser observadas, a alusão de que a moralidade seria o simples atendimento da legalidade é um equívoco, pois “se fosse assim tal referência não precisaria constar da Constituição”<sup>353</sup>. Portanto, reduzir a moralidade à legalidade é um desacerto, pois é “possível ter um comportamento moral dentro da

---

<sup>352</sup> MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 99-100.

<sup>353</sup> GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007.p. 5-6.

legalidade, sem que isto se transforme num ‘moralismo’ imperativo, a partir de uma concepção idealista de padrões de conduta”.<sup>354</sup>

A partir dessa relação entre legalidade e moralidade, evidencia-se que a moralidade não representa uma diminuição da legalidade ao exigir uma interpretação e agir éticos e não manifesta um risco ao princípio da legalidade e seu cumprimento, uma vez que o próprio princípio da legalidade requer a observância do ordenamento como um todo, ou seja, exige uma interpretação sistêmica do ordenamento que deve ter por base uma leitura sistemática da Constituição.

Atualmente, legalidade tem o sentido de obediência ao ordenamento jurídico como um todo e não apenas, cega e limitadamente ao texto da lei em sentido formal. [...]

Portanto, legalidade não é conformidade com a lei formal, mas conformidade com o ordenamento como um todo.

O segundo aspecto a sublinhar é o de que, como ensina NORBERTO BOBBIO, o ordenamento não é formado apenas por normas. Há algo além delas que as une e lhes dá sentido. São os valores, é a realidade concreta, os fins e objetivos consagrados pelo ordenamento, em suma, é a vida, sem o que a Teoria do Direito ficaria restrita a uma leitura estéril de formulações lingüísticas.

Estes dois aspectos apontam na mesma direção, qual seja a de que (nas palavras do artigo 37) “obedecer ao princípio da legalidade” não é ler a lei apenas em sua literalidade, mas é encontrar seu real significado em função dos valores consagrados pelo ordenamento, interpretando-a e aplicando-a tendo em consideração, também, a finalidade a que se destina e o perfil objetivo do instituto examinado. Numa feliz formulação clássica, igualmente aplicável ao administrador, “na interpretação e aplicação da lei dever-se-á ter em conta os fins sociais a que se destina e as exigências do bem comum.”<sup>355</sup>

Assim, a moralidade não pode ser confundida com a legalidade e nem a legalidade tida como limitador da moralidade; ambas possuem relação, entretanto sem restringirem-se uma à outra; “tais conceitos são complementares e autônomos”<sup>356</sup>, a moralidade e a legalidade podem coexistir, mas sem qualquer dependência.

<sup>354</sup> GRECO, Marco Aurélio. Moralidade administrativa: uma questão de postura. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 293.

<sup>355</sup> GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007.p. 3-4.

<sup>356</sup> MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírda Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 104.

A disposição do artigo 37 no texto constitucional traz questão relevante, pois considerando sua localização e submissão expressa à Administração Pública, poder-se-ia presumir que a Administração Pública somente “enquanto poder executivo, estaria vinculada ao princípio moral, excluindo, portanto, as esferas do poder legiferante e do judiciário”.<sup>357</sup>

Cabe aqui fazer menção ao princípio da moralidade em sua versão ‘moralidade administrativa’, pois essa foi a primeira acepção adotada em seu estudo, por conta da localidade em que o princípio é trazido no texto constitucional, como já comentado; assim, o Direito Administrativo foi o primeiro campo do direito brasileiro a tratar da moralidade.

Ives Gandra da Silva MARTINS entende que “O princípio da moralidade administrativa é o mais relevante princípio da Administração”.<sup>358</sup> E, no mesmo sentido já tratado, Celso Antônio Bandeira de MELLO afirma que a violação desse princípio na seara do Direito Administrativo é de que “Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos” e sua violação configura violação do próprio direito, ou seja, ilicitude do ato, que assujeita a conduta viciada a uma invalidação<sup>359</sup>, mesmo quando encampado por lei<sup>360</sup>.

Ainda, complementando o já pronunciado aqui, a Administração Pública deve agir com lealdade e boa-fé, “sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, evitado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos”.<sup>361</sup>

Nesse seguimento, Maria Sylvia Zanella Di PIETRO traz a distinção entre moral e direito, proferindo que licitude e honestidade “seriam os traços distintivos entre o direito e a moral, numa aceitação ampla do brocardo segundo o qual *non omne quod*

---

<sup>357</sup> MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 100.

<sup>358</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 17.

<sup>359</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 109.

<sup>360</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 69.

<sup>361</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 109.

*licet honestum est* (nem tudo que é legal é honesto)".<sup>362</sup> Mas, como confirma Hely Lopes MEIRELLES, "A *moralidade administrativa* constitui, hoje em dia, pressuposto de validade de todo ato da Administração Pública (CF, art. 37, *caput*)".<sup>363</sup>

Porém, o princípio da moralidade tido somente como moralidade administrativa não se mostra verdadeiro, pois, como bem ressaltado por Marco Aurélio GRECO, diferente do que sustentam alguns autores, o princípio da moralidade não é mera referência ou sugestão, mas sim uma determinação positiva que deve ser considerada e cumprida, uma vez que, como dito, a moralidade no ordenamento jurídico pátrio é um princípio e, como constante no texto da Lei Maior, é tido como um princípio constitucional.<sup>364</sup> Assim, não mais se fala em moralidade apenas administrativa, mas sim no princípio da moralidade como adstrito a todo agir estatal, ou seja, que deve ser imperiosamente observado por toda a Administração Pública, em todos os seus desdobramentos.

Tratamos do princípio da moralidade em sua acepção mais ampla, como moralidade pública<sup>365</sup>; essa que se aplica não só dentro do Direito Administrativo, no âmbito do Poder Executivo, mas também no Poder Legislativo e Poder Judiciário, ou seja, na Administração Pública como um todo no exercício da função pública.<sup>366</sup>

Nesse seguimento, "na medida em que a Constituição consagra o princípio da moralidade, não é possível interpreta-la nem pretender aplicá-la, sem levar em conta esse princípio" e mesmo "a circunstância de, eventualmente, não prevalecer em determinado caso concreto não significará que tenha sido violado".<sup>367</sup> Assim, a interpretação sistemática do texto constitucional deve levar em conta o princípio da moralidade na mesma medida em que deve levar em conta a justiça.

---

<sup>362</sup> PIETRO, Maria Sylvania Zanella Di. **Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 77.

<sup>363</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 89.

<sup>364</sup> GRECO, Marco Aurélio. Moralidade administrativa: uma questão de postura. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 281-282.

<sup>365</sup> Termo utilizado por Marçal Justen Filho. Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996.

<sup>366</sup> Acepção tida a partir das obras de Demetrius Nichele Macei e Marçal Justen Filho. Cf. MACEI, Demetrius Nichele. Tributação, moralidade e sustentabilidade. **Anais do Universitas e Direito - PUCPR**, p. 66-80, Curitiba, 2012, p. 77.

<sup>367</sup> GRECO, Marco Aurélio. Moralidade administrativa: uma questão de postura. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 281-282.

Ademais, importante asseverar que a moralidade da Constituição não pode ser confundida com a moralidade da conduta dos sujeitos particulares, por isso nomeia-se o princípio da moralidade como “moralidade pública”, pois restrita ao âmbito do Direito Público. Dessa forma, como já dito, o princípio da moralidade pública vincula o aplicador do direito ao fator ético.<sup>368</sup>

Nessa perspectiva, o princípio da moralidade impõe ao Estado “o prestígio aos valores éticos, à probidade, à honestidade, ao decoro, à lealdade, à boa-fé e, em última análise, à busca pela realização, tanto quanto possível, da justiça social”<sup>369</sup>, ou seja, “tem-se que os atos administrativos devem ser cingidos pela ética e fundamentados em harmonia com os ditames da justiça e da honestidade”<sup>370</sup>.

Assim, a moralidade determina que uma conduta que a considere “deve caminhar na direção da ideia de justiça”<sup>371</sup>. Nessa perspectiva, Marco Aurélio GRECO, ao considerar a moralidade como “conceito que só pode ser aferido em relação ao Outro que é destinatário da conduta”, entende que a conduta imoral é “a que causa ‘injustiça’ a alguém”.<sup>372</sup>

Conseqüentemente, a conduta imoral é “a que agride o conceito de justiça à luz das circunstâncias do caso concreto” e o princípio da moralidade visa os destinatários da ação, os que podem sofrer as injustiças da conduta. “Exigir um comportamento moral, portanto, é exigir que a conduta se volte para o destinatário e suas circunstâncias e que não inviabilize o justo equilíbrio buscado pela própria norma”, portanto não existem soluções prontas, “A solução será construída com o interlocutor naquele caso, naquela circunstância, naquele contexto”.<sup>373</sup> Em síntese,

<sup>368</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 66, 71.

<sup>369</sup> COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 150.

<sup>370</sup> SILVA, Ianaiê Simonelli da; KAUFMANN, Patrícia Tavares Ferreira. Alguns apontamentos acerca da importância do princípio republicano e da moralidade tributária no Estado Democrático de Direito. In: **XI Seminário Nacional Demandas Sociais e Políticas na Sociedade Contemporânea – I mostra nacional de trabalhos científicos**. Disponível em: <<http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/snpp/article/view/14285>>. Acesso em: 16 out. 2018, p. 3.

<sup>371</sup> SANTIAGO, Julio Cesar. Moralidade tributária: um projeto de estudos para fundamentação da tributação no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3. Rio de Janeiro, 2015, p. 20.

<sup>372</sup> GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 12.

<sup>373</sup> GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 12.

observar o princípio da moralidade é “enxergar o destinatário da norma; é assumir uma responsabilidade perante ele; é não cometer uma injustiça, mediante a simplista invocação de um legalismo míope”.<sup>374</sup>

Ao levarmos isso em conta, fica ainda mais perceptível a relação entre as ideias de justiça e de moralidade, pois, como já asseverado, ambos não se mostram conceitos cabais e de fácil aplicação, uma vez que manifestam vigorosamente a característica da ponderação e possuem significação mutável, sendo que a moralidade, como princípio, sempre deverá ser entendida caso a caso. Tal assertiva corrobora ao aludido anteriormente, qual seja, que a moralidade não pode ser considerada como um simples fragmento da legalidade, pois em eventuais casos concretos, para a aplicação e realização da moralidade pode existir certa colisão entre a legalidade e a moralidade, situação em que, porventura, a quebra da legalidade seja indicada pelo agir moral.

Porém, como amplamente aprofundado pelos estudiosos do Direito, em se tratando de colisão entre princípios a resposta nunca é encontrada já estabelecida, pois mostra-se como resposta a ponderação entre os princípios envolvidos e isso deve-se dar caso a caso, não existindo fórmula perfeita a ser aplicada sem demais considerações; tal situação pode ocorrer entre o princípio da moralidade e qualquer outro princípio, não restringindo-se apenas a sua colisão com o princípio da legalidade.

Considerando o princípio da moralidade como a moralidade pública, ou seja, como dito a moralidade que deve ser imperiosamente observado por toda a Administração Pública, em todos os seus desdobramentos, Marçal JUSTEN FILHO aponta que “O conteúdo jurídico do princípio da moralidade pública resulta da conjugação de dois conceitos básicos, que são a supremacia do interesse público e a boa-fé”.<sup>375</sup>

Sabe-se que a boa-fé é princípio jurídico que exige e presume o agir dentro de um padrão de conduta ético – o que evidencia, mais uma vez, a relação existente entre a ética, a justiça e a moralidade – e que o princípio do interesse público é “o

---

<sup>374</sup> GRECO, Marco Aurélio. Moralidade administrativa: uma questão de postura. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 294.

<sup>375</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 71.

interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem”, ou seja, o interesse do todo, do próprio conjunto social, mas não a somatória dos interesses individuais, porém, não autônomo e desvinculado aos interesses de cada indivíduo que compõe o todo.<sup>376</sup> Portanto, a supremacia do interesse público, por mais que seja o interesse do conjunto social, não deve e não possibilita a violação dos interesses individuais meramente para atender a um todo que despreze os indivíduos e os direitos individuais.

Quanto a isso, importante ter em conta que o interesse público, mesmo que não se caracterize pela somatória dos direitos individuais, também não se caracteriza somente pelos interesses públicos, mas sim é a conjugação de todos esses interesses em uma esfera maior, assim como o colocado no próprio texto constitucional, que salvaguarda tanto os interesses individuais quanto os coletivos – como vimos quanto aos direitos fundamentais presentes na Constituição Federal de 1988 – mas todos esses direitos possuem um norte: a realização dos propósitos do Estado. A supremacia do interesse público deve ser tida nesse mesmo sentido, a coexistência de diferentes interesses, mas direcionados a um mesmo propósito, tendo o Estado, enquanto Administração Pública, para guia-lo e gerencia-lo.

Nesse seguimento, o princípio da moralidade determina que o Estado deve ser utilizado como “instrumento de realização o bem público e, não, de opressão social”, excluindo “a obtenção de vantagens reprováveis ou abusivas pelo Estado para si próprio”, considerando inválida “a espoliação dos particulares como instrumento de enriquecimento público”. Portanto, o referido princípio indica uma lealdade do Estado para com os cidadãos, impondo o respeito à dignidade da pessoa humana, uma vez que “Os particulares e seus interesses não podem ser eliminados, espoliados ou diminuídos em seu respeito”.<sup>377</sup>

[...] Um dos mais graves atentados à moralidade pública consiste no sacrifício prepotente, desnecessário ou desarrazoado do interesse privado. O Estado não existe *contra* o particular, mas *para* o particular. Mas, além disso, a

---

<sup>376</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 59-62.

<sup>377</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 73-74.

supremacia do interesse público não conduz à supressão da pluralidade de interesses jurídicos tuteláveis.<sup>378</sup>

Portanto, como dito, os interesses e direitos públicos e particulares coexistem direcionados a um mesmo propósito, não podendo qualquer deles ser maculado em favor do outro, pois fazem parte de um todo que deve ser protegido e promovido.

Ainda, interessante ao estudo aqui pretendido trazer a tona posicionamento relevante e apreciável que anuncia que a edição de normas não se vincula à moralidade estritamente, mas que entende que os atos administrativos que tem por base uma lei imoral podem ser considerados inconstitucionais, tendo em vista que os atos administrativos devem sim atender à moralidade pública; portanto uma lei válida, mas imoral, não é inconstitucional, “visto que a constituição não veda a criação de normas imorais”, entretanto um ato administrativo que tivesse como base uma lei imoral “não seria válido, pois este sim deve atender à moralidade, tornando a lei inócua”. Dá-se isso por conta da vinculação da função pública, que engloba os três Poderes, ao interesse público; assim a moralidade deve ser atendida por todos os atos, independentemente de serem emanados pelo Poder Executivo, pelo Poder Legislativo ou mesmo pelo Poder Judiciário.<sup>379</sup>

Entretanto, mesmo que tal posicionamento seja significativo ao estudo da moralidade no ordenamento jurídico brasileiro, com o devido respeito, discordamos. Pois, considerando a defesa, durante todo este trabalho, quanto a uma leitura sistemática da Constituição, temos que, se a Constituição traz expressamente o princípio da moralidade vinculado a atuação estatal, este deve ser considerado como princípio constitucional amplo. E, tendo isso em conta, considera-se uma lei que não atende ao princípio da moralidade, em conjunção com a noção de justiça também trazida constitucionalmente, como manifestamente inconstitucional.

Assim, qualquer lei que macule ou não observe o princípio constitucional da moralidade, independentemente da legalidade – tal colisão entre princípios já tratada nesse trabalho de forma eficiente a fim de não causar equívocos quanto colocados os

---

<sup>378</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 73.

<sup>379</sup> MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 101.

princípios da moralidade e da legalidade em lados opostos –, é verdadeiramente inconstitucional, pois desrespeita o texto da Lei Maior.

Nessa sequência, ergue-se considerável trazer à tona a relação da moralidade com a isonomia, uma vez que a moralidade possui relação íntima com a ética e, especialmente no contexto constitucional brasileiro, liga-se também à concepção de justiça, essas que possuem relação já apresentada com a isonomia. Diante disso, temos que “São inválidas discriminações (ou ausência de discriminações) que atentem contra a moralidade. Ou seja, a moralidade pública é critério de incidência da isonomia”, portanto a prescrição de um tratamento discriminatório que não se mostrar moral também se evidenciará violadora do princípio da isonomia (igualdade).<sup>380</sup>

Assim, o princípio da moralidade não se evidencia somente na colisão com outros princípios (como apontamos o caso da legalidade), mas também podemos encontrar a moralidade como fundamento e reforço de outros princípios constitucionais, atuando em conjunto e tendo uma relação de sincronia e mútua complementação, como o aludido e importante caso do princípio da isonomia.

Considerando o princípio da moralidade como moralidade pública e sua aplicação a todos os Poderes da Administração Pública no exercício da função pública, “O princípio da moralidade pública alcança todas as condutas estatais, ainda quando não exista disposição específica sobre o tema na Constituição”.<sup>381</sup>

Diante disso, é possível visualizar a questão da moralidade no Direito Tributário, uma vez que a “apuração da capacidade contributiva e as diferenciações e igualações da lei tributária têm de compatibilizar-se com a moralidade”.<sup>382</sup>

O princípio da moralidade tem relevância para o Direito Tributário tanto para disciplina da atividade legislativa quanto para atuação administrativa. Deve-se ter em vista que o princípio da moralidade é limite intransponível para o Estado, [...]. É que o Estado produz normas e atos visando apropriar-se, através do instrumento tributário, de determinada quantidade de riqueza privada. [...] Nesse ponto preciso é que se avoluma a relevância do princípio da moralidade pública. Não permite ao Estado condutas viciadas por defeitos éticos. O Estado não está legitimado a produzir leis imorais nem aplicar, de modo imoral, uma lei. A imoralidade não se torna válida nem mesmo diante do argumento de tratar-se de uma contrapartida, uma reação contra atuação

---

<sup>380</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 76-77.

<sup>381</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 76.

<sup>382</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 77.

imoral do particular. O sistema constitucional adotado após 1988 impôs limites rígidos ao Estado. Ficam excluídas soluções arbitrárias e prepotentes. A riqueza do princípio da moralidade pública reside na possibilidade de submeter a atuação do Poder Público não apenas a um controle relacionado ao texto escrito da norma legal. [...]. O princípio da moralidade pública exige a compatibilidade entre a atuação estatal e o interesse coletivo. Não significa “moralismo”, no sentido de obediência rigorosa a padrões conservadores de conduta. [...]. Enfim, o princípio jurídico da moralidade pública não é um contraponto ao princípio da liberdade de idéias, de opiniões, de credo, etc.<sup>383</sup>

Klaus TIPKE, em sua obra referênciada no estudo da moralidade tributária, traz que o agir com ética, a Ética Tributária, atrela tanto o Estado, no âmbito de todos os seus Poderes Públicos (Executivo, Legislativo e Judiciário) quanto o Contribuinte, ambos devendo agir moralmente dentro da relação jurídica tributária. Não apenas a tributação, por meio da cobrança efetiva dos tributos deve respeitar a moralidade, mas também, como dito, o legislador deve observância aos preceitos morais ao estabelecer as normas de tributação (pois ao aprovar leis inconstitucionais o legislador estará atuando de forma imoral) e o juiz ao analisar os casos a ele destinados. Uma postura meramente arrecadatória viola o princípio da moralidade tributária, pois não observa os princípios da isonomia, ou seja, a igualdade entre os contribuintes, e ignora o aspecto social do tributo. O autor destaca bastante a relação do contribuinte com a moralidade, uma vez que esta parte da relação tributária também está vinculada ao respeito à moralidade.<sup>384</sup>

Entretanto, aqui, por conta de um necessário recorte, trataremos especialmente do princípio da moralidade enquanto destinado ao Estado, não quanto à atuação do contribuinte.

No que se refere à tributação, temos que o artigo 3º do Código Tributário Nacional<sup>385</sup>, ao tratar do tributo, afirma que este é cobrado mediante atividade administrativa; portanto, mesmo que não haja discricionariedade nesse ato, a cobrança do tributo é de fato um ato administrativo, assim, amplamente sujeito ao princípio da moralidade. Dessarte, o exame da moralidade no âmbito do Direito

---

<sup>383</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 78-79.

<sup>384</sup> Cf. TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

<sup>385</sup> Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Tributário “tem por objetivo analisar a conduta do Estado na instituição e na arrecadação do tributo”.<sup>386</sup>

A tributação, desse modo, está vinculada ao respeito à moralidade tanto ou mais quanto se vincula à lei, pois o ato administrativo tributário deve ser legal, honesto, atender ao interesse coletivo e considerar os padrões de ética e moralidade, especialmente porque “a tributação é o maior poder dado ao Estado contra o patrimônio privado”.<sup>387</sup>

Assim:

[...] postura meramente arrecadatória do Estado, por exemplo, revela ofensa a Moralidade Pública no âmbito tributário, na medida em que não atende aos objetivos de igualdade entre contribuintes e os aspectos sociais do tributo. [...] Por isso, independentemente da finalidade fiscal ou extrafiscal, a conduta do Estado deve privilegiar sempre a moral tributária, não simplesmente a arrecadação.<sup>388</sup>

Nesse sentido, o Fisco está amplamente vinculado e obrigado a gerar leis que não sejam confiscatórias, pelo respeito à moralidade, além da vedação ao confisco, e está coibido de realizar políticas públicas tributárias desarrazoadas.<sup>389</sup>

A moralidade tributária é assunto novo entre os juristas, pois antes somente era tratado por filósofos, economistas e teólogos, gerando uma questão quanto a “qual ramo do conhecimento seria o competente para tratar o assunto”.<sup>390</sup>

No Brasil, esse tema não tem sido objeto de maiores cogitações, o que, talvez, possa ser explicado por duas distintas ordens de razões. Em primeiro lugar, há íntima relação entre o princípio da moralidade pública e o exercício de competências discricionárias da Administração Pública. Dito princípio é tradicionalmente utilizado para delimitar a margem de liberdade do

<sup>386</sup> MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 110.

<sup>387</sup> LIRANI, Juliano. Construindo a teoria do princípio da moralidade tributária. In: MACEI, Demetrius Nichele (coord.). **Estudos sobre direito tributário e moralidade**. Curitiba: Instituto Memória, 2015, p. 41.

<sup>388</sup> MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 115.

<sup>389</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 21.

<sup>390</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p. 9.

agente público no exercício de competências discricionárias. Como, no Brasil, o tributo é norteado pela estrita legalidade, com rigorosa vinculação do agente administrativo, acaba toldada a relevância do princípio da moralidade pública no âmbito da chamada “administração tributária”.

Em segundo lugar, a Ciência do Direito Tributário centra sua atenção no momento legislativo do fenômeno tributário. Todas as atuações relacionadas com fiscalização e arrecadação – enfim, com a disciplina das chamadas “obrigações acessórias” – consideram-se, muitas vezes, como sujeitas ao Direito Administrativo. Enfim, o âmbito de contacto entre Direito Tributário e Direito Administrativo resulta, muitas vezes, menos cuidado pelos cultores de ambos os ramos. E, nessa área, o princípio da moralidade pública apresenta grande relevância, nem sempre apreendida pelos aplicadores do Direito.<sup>391</sup>

A moralidade tributária (princípio da moralidade na seara do Direito Tributário) pode ser considerada um princípio tributário implícito, que decorre dos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da moralidade administrativa – ou mesmo da acepção mais ampla: a moralidade pública –, positivados constitucionalmente.

Nesse sentido, temos que a moralidade tributária “constitui um sistema complexo que se harmoniza [...] justiça, liberdade e direitos fundamentais”<sup>392</sup>, não se furtando da relação com a justiça, com a ética e com os objetivos do Estado, como já comentado e evidenciado em se tratando do princípio da moralidade em sua acepção de moralidade pública.

Como já asseverado, a moralidade não está vinculada estritamente ao cumprimento da lei, portanto a aplicação da lei não gera conseqüente moralidade do ato. Isso também é perceptível na questão tributária, pois diversas leis com conteúdo tributário já foram questionadas (como as disposições da Lei Federal nº 9.250 de 1995 que defendemos aqui serem inconstitucionais) e algumas já foram até mesmo alteradas.

O simples atendimento à lei no âmbito tributário não configura respeito à moralidade e muito menos constitucionalidade.

A moralidade, no âmbito tributário, como sobrelevado por Regina Helena COSTA, pode ser encontrada na atuação do Poder Legislativo, visto que orienta o

---

<sup>391</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 65.

<sup>392</sup> SILVA, Ianaiê Simonelli da; KAUFMANN, Patrícia Tavares Ferreira. Alguns apontamentos acerca da importância do princípio republicano e da moralidade tributária no Estado Democrático de Direito. In: **XI Seminário Nacional Demandas Sociais e Políticas na Sociedade Contemporânea – I mostra nacional de trabalhos científicos**. Disponível em: <<http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/snpp/article/view/14285>>. Acesso em: 16 out. 2018, p. 15.

legislador a buscar “uma atividade tributária equilibrada e justa”.<sup>393</sup> E, diante disso, mais uma vez, fica realçada a ligação entre moralidade e justiça.

É preciso ter em conta que a moralidade no Direito Tributário brasileiro não é muito aplicada e efetivada, uma vez que é possível observar a predisposição do sistema tributário nacional em ser apenas um sistema simplesmente comprometido com a arrecadação e, conseqüentemente, “descomprometido com a necessária contrapartida que o cidadão espera do Estado”<sup>394</sup>; assim, do estudo da tributação no Brasil é ostensível o desrespeito aos direitos fundamentais, à dignidade da pessoa humana, ao mínimo existencial e, até mesmo, aos princípios tributários expressos constitucionalmente, quem dirá à moralidade, que não está expressamente vinculada à atividade tributária.

Assim, considerando o escopo deste trabalho, podemos apontar a descon sideração com a moralidade tributária e o não atendimento de suas características e fundamentações por parte do Estado no exercício de seu poder de tributar especialmente quanto à limitação de deduções com despesas de educação no Imposto de Renda da Pessoa Física.

A estreita relação do princípio da moralidade com a busca da justiça foi evidenciada, sendo que a moralidade deve ter a ideia de justiça como orientação. A partir disso, a violação da moralidade quanto aos limites dedutivos das despesas com educação fica clara em relação a acepção de justiça constitucionalmente estabelecida. Considerando que, como dito, a moralidade deve ser aferida considerando o outro, temos manifesta a mácula a esse princípio constitucional, uma vez que, se conduta imoral é a que causa injustiça ao destinatário, o Estado, ao tributar despesa, ao invés de cingir-se à tributação de acréscimo patrimonial, contrariando o disposto no Código Tributário Nacional e na própria Constituição Federal, está criando de fato uma injustiça ao contribuinte. Assim, a conduta do Estado em tributar a despesa ou, mais especificamente, o ato administrativo de legislar descon siderando os critérios legais e constitucionais de base de cálculo do Imposto de Renda e ignorando a importância fundamental do direito à educação, é imoral, por trazer

---

<sup>393</sup> COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 151-152.

<sup>394</sup> MEIRA JUNIOR, José Julberto. Os convênios e protocolos ICMS no cenário tributário brasileiro, a legalidade e a moralidade tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 105.

evidente injustiça ao contribuinte e, também, concretizar verdadeiramente uma injustiça social, pois que afeta significativa parcela da sociedade.

Tendo em vista a inteligível injustiça, podemos considerar que, como a essência do princípio da moralidade é a invalidade dos atos estatais incompatíveis com a interpretação ética das normas, então a limitação de deduções de despesas com educação contida na Lei Federal nº 9.250 de 1995, por ser ato praticado pelo Estado que mostra-se distintamente incompatível com uma interpretação ética tanto do Sistema Tributário Nacional, quanto especificamente ao contido no Código Tributário Nacional e as determinações constitucionais, pode ser considerada inválida, pois não editada em concordância com a Constituição, com a leitura constitucional sistemática.

Diante disso, o artigo 8º, inciso II, alínea “b” da Lei Federal nº 9.250 e as demais leis que determinaram os limites dedutivos com educação anuais e individuais, por contrariarem a interpretação ética, digna e justa, devem ser consideradas inválidas sob o prisma da moralidade e assim inválidas como um todo no ordenamento jurídico que prevê o respeito ao princípio da moralidade.

Quando consideramos os direitos fundamentais e a necessária proteção a eles por todo o ordenamento jurídico brasileiro, a imoralidade e inconstitucionalidade dos limites dedutivos de despesas com instruções fica ainda mais chamativa, uma vez que o princípio da moralidade faz parte do ordenamento jurídico nacional e deve ser considerado na interpretação da Constituição. Assim, o direito fundamental à educação deve também ter a moralidade como fundamento, uma vez esse direito, como já aludido, exprimi importância excepcional para o atendimento dos objetivos do Estado. Assim, evidente a imoralidade, uma vez que o direito fundamental à educação não é respeitado, sendo que, levando em conta o exposto, o princípio da moralidade deve ser tido a partir da leitura sistemática da Constituição e levando em conta as demais disposições relevantes do texto constitucional em sua acepção, a moralidade, quanto ao direito fundamental social à educação não é respeitada, pois a macula à educação mostra-se impedimento moral e ético à atividade do Estado.

Isto posto, a violação do direito fundamental social à educação, mostra-se, por conta da leitura sistemática da Constituição, uma irrefutável violação ao princípio da moralidade.

Inquestionável também a ofensa ao princípio da moralidade quando o Fisco tributa despesa, não se limitando a tributação de acréscimo patrimonial como determinam a lei infraconstitucional e o texto constitucional. Isso se dá por conta do claro atentado ao interesse privado, e profanação do direito à propriedade, uma vez que, como dito, um dos mais graves atentados à moralidade é o sacrifício desarrazoado do interesse privado, considerando que o Estado deve agir pelo interesse público, mas sem suprimir os interesses privados constitucionalmente tutelados (como é o direito fundamental de propriedade e o direito fundamental à liberdade). Logo, o artigo 8º, inciso II, alínea “b” e suas atualizações, da Lei Federal nº 9.250, é violador da moralidade, pois desrespeita o limite da razoabilidade na tributação, ceifando o direito à propriedade do particular ao, conseqüentemente, admitir a tributação de despesas.

Ademais, o estabelecimento de limites às deduções de despesas com educação mostra-se, se já não suficiente todo o aludido anteriormente, inconstitucional por evidente e incontestável violação à moralidade, qualquer que seja sua acepção, pois a moralidade é princípio constante no texto constitucional, portanto deve ser respeitada sob pena de inconstitucionalidade, que é o caso aqui em comento; pois considera-se a lei que não atende ao princípio da moralidade, em conjunção com a noção de justiça também trazida constitucionalmente, manifestamente inconstitucional, como já apontado.

Também, considerando o caso concreto aqui trazido, isto é, a inconstitucionalidade dos limites de dedução dos gastos com educação no Imposto de Renda da Pessoa Física frente à inexistência de limites dedutivos para gastos com saúde, que representa, como precedentemente aludido, uma discriminação entre os direitos fundamentais sociais da educação e da saúde e que não exhibe qualquer grau de moralidade em sua determinação, uma vez que considerados pela sociedade e pelo ordenamento como direitos de igual valor a serem defendidos, garantidos e fomentados pela Constituição, fica evidenciada a consideração feita acima. Portanto, também considerando o princípio da moralidade, o tratamento discriminatório entre os direitos fundamentais sociais apresentado pela Lei Federal nº 9.250 de 1995 indubitavelmente viola o princípio da isonomia (igualdade).

Cabe também considerar ofensa a moralidade em sua relação com a legalidade e a injustiça, uma vez que a manutenção de uma lei por simples e puro interesse de

manter a legalidade, sem interpretar o princípio da legalidade em sua acepção constitucional, acarreta uma profunda injustiça, haja vista que, pelo princípio da moralidade, a legalidade também deve ser interpretada considerando a leitura sistemática da Constituição, sendo imoral considerar a legalidade como simples atendimento à norma posta pura e simplesmente.

Se não o bastante, é possível observar a ofensa à moralidade tributária, quando não existe o cumprimento das regras dispostas na Constituição, especialmente quanto ao conceito constitucional de renda, ao princípio da capacidade contributiva, ao princípio da isonomia, ao princípio de vedação ao confisco, ao direito fundamental social à educação e ao direito fundamental à propriedade.

[...] O caminho para a solução é o fiel cumprimento das regras constitucionais. E, quando se afirma “fiel cumprimento”, não basta invocar o texto constitucional e preencher a “moldura” com o conteúdo que bem aprover ao governante. Fiel cumprimento da Constituição significa, também e especialmente, executar as normas constitucionais com observância do princípio da moralidade.<sup>395</sup>

Assim, é irrefutável a imoralidade do disposto da Lei Federal nº 9.250 quanto a limitação de deduções de gastos com instrução, haja vista não respeitar as normas constitucionais, nem estritamente, nem em sua leitura quando vinculada ao princípio da moralidade, pois quis o legislador de fato interpretar o texto constitucional como bem lhe conveio, independentemente da violação dos direitos fundamentais dos contribuintes, objetivando apenas a arrecadação e os fins convenientes ao próprio Estado enquanto analisado o interesse público secundário<sup>396</sup>, ou seja, o de cunho estritamente patrimonial.

Nesse sentido, temos as colocações de Marco Aurélio GRECO quanto ao caso de o Estado tributar a mais de forma indevida o contribuinte, caso em que a moralidade tributária, enquanto princípio, exige que o Estado atue de ofício, sem aguardar a provocação, e efetive a correta devolução dos valores, a fim de conservar a moralidade do ato, a legalidade e também a constitucionalidade.

---

<sup>395</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 79.

<sup>396</sup> O interesse público primário mostra-se o “real” interesse público, pois o interesse da população como um todo, conforme o considerado e explanado previamente, nesse mesmo ponto (3.3), neste trabalho. Já o interesse público secundário é o relacionado aos cofres públicos e saúde financeira do Estado, isto é, essencialmente patrimonial.

Por isso, uma vez constatada pelo Fisco a existência de um pagamento indevido, a atitude moral a assumir perante o Outro (=contribuinte) consiste em tomar a iniciativa para devolver os montantes indevidamente arrecadados.

Se, juridicamente, aguardar a iniciativa do contribuinte já seria omitir-se no cumprimento do dever jurídico que lhe cabe, permanecer inerte na expectativa de que o contribuinte tome a iniciativa é conduta, além de tudo, incompatível com a diretriz constitucional que emana do princípio da moralidade administrativa. É impor ao destinatário um ônus ainda maior, não apenas de ter sido onerado com o respectivo desembolso, mas também com o retardamento na respectiva devolução.

Para que não parem dúvidas, cumpre deixar claro que a atitude moral consiste em tomar a iniciativa de proceder a um “recall tributário” originado no “defeito” da exigência, mas a devolução efetiva (por envolver recursos em mãos do Poder Público) deverá estar cercada das cautelas e controles adequados (quanto a valores, beneficiários, comprovação do pagamento etc.).<sup>397</sup>

Diante disso, o limite de dedução com despesas com educação, considerando todas as inconstitucionalidades exaustivamente trazidas neste trabalho e, agora, especificamente quanto a inconstitucionalidade exteriorizada pela evidente ofensa ao princípio da moralidade, deveria ser abandonado pela Lei Federal nº 9.250, devendo a determinação legal ser, de ofício, constitucionalizada e a dedução de despesas com educação ser possibilitada integralmente, haja vista que, como asseverado, o princípio da moralidade exige que o Estado atue, independentemente de provocação, para corrigir e ajustar todas as suas normas jurídicas à Constituição Federal de 1988 e aos fundamentos e objetivos do Estado brasileiro.

---

<sup>397</sup> GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 17-18.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei Federal nº 9.250 de 1995 que alterou a legislação do Imposto de Renda das Pessoas Físicas e implementou as deduções legais na forma atualmente conhecida e utilizada, gera até hoje muita polêmica.

Com relação à limitação às deduções de despesas com educação, o questionamento acerca da constitucionalidade perpassa o direito social fundamental à educação e outros princípios constitucionais tributários e fundamentais, desde a finalidade das deduções legais frente ao Imposto de Renda, como também quanto a seu papel constitucional.

Tem-se que a educação deve ser preservada, pois é direito fundamental social e intimamente ligada à dignidade da pessoa humana, princípio fundamental ao Estado Democrático de Direito brasileiro, conforme a Constituição Federal de 1988.

Frente ao direito fundamental social à educação a inconstitucionalidade dos limites de deduções de despesas com educação já mostra-se inquestionável, uma vez que a violação do direito à educação, sob qualquer forma, é uma violação aos preceitos constitucionais. Assim, diante do não atendimento ao direito fundamental social à educação, que além de garantido e preservado, deve ser impulsionado, a tributação excessiva que alcança os efetivos gastos com educação macula o direito à educação quanto a trazer dificuldades e, muitas vezes, até a impossibilidade de acesso à educação de qualidade, mostrando-se inequivocamente inconstitucional.

Se levarmos em conta as disposições constitucionais quanto à dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial na análise das disposições legais que possibilitam as deduções com despesas de educação no Imposto de Renda da Pessoa Física de forma limitada, individual e anual, também se mostra inquestionável a sua violação e decorrente inconstitucionalidade, uma vez que ao desrespeitar o direito fundamental social à educação, que apresenta ligação intrínseca com o Estado Democrático de Direito brasileiro, haja vista sua função fundamental para a existência da democracia e importante papel de via de acesso para concretização dos princípios democráticos da liberdade e igualdade, visando o desenvolvimento e o preparo para o exercício da cidadania e da democracia, desrespeita-se os próprios fundamentos do Estado, especialmente quando à dignidade da pessoa humana e a cidadania.

Ademais, ao considerarmos o conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza e a conseqüente determinação da necessidade de existência de efetivo acréscimo patrimonial, também manifesta-se a inconstitucionalidade da limitação de deduções com gastos em educação expressa na Lei Federal nº 9.250, tendo em conta que ao não possibilitar a dedução integral dos gastos, a base de cálculo do Imposto é extrapolada e tributa-se despesa ao invés de acréscimo patrimonial, contrariando o disposto no texto constitucional.

Além disso, ao levarmos em conta os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, somente se reforça o caráter inconstitucional da limitação às deduções com educação, porquanto a capacidade contributiva, ou seja, a efetiva aptidão de pagar tributos do contribuinte é violada quando se tributa despesa ao invés de cingir-se à renda e acréscimo patrimonial de fato como determina a Constituição Federal e, em seu encalce, o Código Tributário Nacional. O mesmo ocorre com a vedação ao confisco, dado que a tributação de despesas claramente apresenta caráter confiscatório do direito fundamental à propriedade, também tratado e escudado no texto constitucional.

Nesse âmbito do Direito Tributário, ao considerarmos especialmente o princípio da isonomia, a violação à Constituição também é ostensiva, uma vez que a Lei Federal nº 9.250 de 1995 não traz em seus dispositivos qualquer limitação de valores à dedutibilidade com despesas de saúde (lógico que desde que comprovadas), possibilitando a dedução integral, diferentemente do que acontece quanto às despesas com educação, dessas da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física. Essa discriminação entre direito à saúde e direito à educação, considerando que ambos possuem a mesma força constitucional normativa, pois ambos são direitos fundamentais sociais, inclusive tratados primeiramente na Constituição ao mesmo dispositivo (artigo 6º), lado a lado, é clara violação ao princípio da isonomia, que veda o tratamento discriminatório em situações equivalentes; assim é notória a inconstitucionalidade expressa pela Lei Federal nº 9.250.

Somente considerando o exposto já temos mais que inequívoca constatação de inconstitucionalidade dos limites dedutivos às despesas com educação no Imposto de Renda da Pessoa Física, entretanto, como o objetivado neste trabalho, ao levarmos em conta na análise os propósitos do Estado Social e Democrático de Direito

brasileiro, notadamente a justiça, ressalta aos olhos a inconstitucionalidade ali encontrada.

Quanto à justiça, o Imposto de Renda da Pessoa Física, como tributação necessária e significativa à arrecadação do Estado, deve levar em conta a realização, em certo nível, da justiça social por meio da redistribuição de riquezas e a contribuição com o custo e manutenção do Estado e seus deveres prestacionais. Essa justiça social é considerada quando possibilitada, até certo ponto, a apropriação do direito de propriedade particular pelo Estado através da tributação. Entretanto, até mesmo esse caráter solidário de contribuição possui limitações, trazidas expressamente na Constituição Federal, através dos limites ao poder de tributar que trazem direitos e garantias aos contribuintes, pois deve-se levar em consideração a capacidade contributiva e, especialmente, a vedação de tributação com efeito de confisco, ou seja, que extrapole essa noção de solidariedade e de fato usurpe a propriedade particular. Diante disso, a justiça também traz acepção dentro da tributação, ao intencionar e ordenar a tributação justa. E a tributação justa nada mais é do que a respeitadora de todos os direitos, garantias, princípios e conceitos constitucionalmente estabelecidos, que deve sempre ocorrer pela leitura sistemática da Constituição e levar em conta os objetivos da República brasileira. Portanto, a justa tributação não pode extorquir o particular, pois em uma sociedade justa, cada um contribui na medida em que apresenta aptidão para isso, sem exageros de qualquer parte.

Quanto ao princípio da moralidade, ou sua acepção de moralidade tributária, é visível que a inconstitucionalidade apontada ocasiona sua violação, uma vez que analisado constitucionalmente o princípio da moralidade também requer o respeito a todos os direitos, garantias, princípios e conceitos constitucionalmente estabelecidos, pois a moralidade tem estreita ligação com a justiça e com o agir ético, pautado na boa-fé e na lealdade para com o contribuinte, não podendo extrapolar seu poder de tributar, uma vez que qualquer ocorrência de espoliação mostra-se manifestamente imoral. Qualquer ato administrativo, seja do Poder Executivo, do Poder Legislativo ou do Poder Judiciário, que represente espoliação da propriedade particular, diminuição do direito à educação, à propriedade e à liberdade e desrespeito à dignidade da pessoa humana mostra-se inválido e imoral, portanto inegavelmente inconstitucional, uma vez que os atos administrativos e a edição de normas se vinculam à moralidade e

que a moralidade deve ser tida como princípio constitucional que veda a obtenção de vantagens reprováveis ou abusivas pelo Estado para si próprio.

Assim, o princípio da moralidade, ao exigir que a conduta se volte para o destinatário e suas circunstâncias e que não inviabilize o justo equilíbrio buscado pela própria norma, deixa clara a inconstitucionalidade da limitação às deduções de despesas com educação no Imposto de Renda da Pessoa Física, pois essa limitação traz efetivamente uma conduta imoral do Estado que agride o conceito de justiça à luz das circunstâncias do caso concreto, portanto contrária à moralidade tributária.

Diante do exposto, o artigo 8º, inciso II, alínea “b”, e seus itens periodicamente atualizados, da Lei Federal nº 9.250 de 1995, são inconstitucionais por todos esses fundamentos.

Por fim, cabe destacar que o princípio da moralidade, além de consagrar a inconstitucionalidade de atos do Estado eivados de motivação para obtenção de vantagens exclusivamente pecuniárias para si próprio (interesse público secundário) em detrimento do interesse público de toda a sociedade (primário), também traz o dever do Estado, ao constatar uma evidente e incontestável imoralidade, por conta da exigível boa-fé, lealdade e de a conduta dever voltar-se para o destinatário de forma justa e equilibrada, de agir para sanar e corrigir essa imoralidade.

Diante disso, o Estado, ao constatar uma imoralidade e uma inconstitucionalidade, pelo princípio da moralidade, deve agir de ofício, ou seja, sem aguardar qualquer provocação por particulares, e reparar tal imoralidade e inconstitucionalidade.

Ao trazermos esse dever moral do Estado de agir de ofício quando constatada uma irregularidade frente ao princípio da moralidade, também quanto a questões éticas e justas e, especialmente, quando detectada uma inconstitucionalidade, é possível concluir que no que se refere à inconstitucionalidade do artigo 8º, inciso II, alínea “b” e seus itens periodicamente atualizados da Lei Federal nº 9.250 de 1995, o Estado não precisava da provocação através de uma Ação Direita de Inconstitucionalidade para corrigir essa limitação inconstitucional. Pelo princípio da moralidade o Estado deveria sanar tal inconstitucionalidade de ofício, derrubando a limitação e passando a possibilitar a integralidade das deduções.

Assim, se agisse o Estado pelo princípio da moralidade, o respeito à isonomia, à capacidade contributiva, ao conceito constitucional de renda, ao direito fundamental

social à educação, ao direito fundamental de propriedade, ao direito fundamental de liberdade, à vedação ao confisco, à justa tributação e, também a moralidade tributária, no caso aqui em comento, seriam observadas(os) e a declaração de inconstitucionalidade não necessitaria aguardar os extensivos e volumosos trâmites do Poder Judiciário e os excessivos períodos até sua definitiva declaração de inconstitucionalidade.

O princípio da moralidade exige do Estado esse agir moral e harmonizado com os ditames da Constituição Federal de 1988, entretanto, importante deixar aqui a provocação, não esclarece sob qual Poder Público o Estado deve agir nessa correção de ofício de vícios constitucionais.

## REFERÊNCIAS

ADORNO, Theodor W. Educação após Auschwitz. In: **Educação e Emancipação**. 2ª ed. Trad. Wolfgang Leo Maar. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000.

\_\_\_\_\_. Educação ---- para que?. In: **Educação e Emancipação**. 2ª ed. Trad. Wolfgang Leo Maar. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000.

ALITH, Fernando. Direito à saúde e suas garantias no Brasil: Desafios para efetivação de um Direito Social. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013.

ALEGRE, Marcelo. Igualdad y discurso moral. **Isonomia - Revista de Teoría y Filosofía del Derecho**, Alicante (Espanha), n. 23, p. 115-144, 2005.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente (Coautor). **Direito tributário na constituição e no STF: teoria e jurisprudência**. 12. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad.: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

ALMEIDA, Marília; YAZBEK, Priscila. Quanto custa estudar nas 10 escolas com melhor nota do Enem: Veja quanto custa educar os filhos nas escolas que tiveram as melhores pontuações do Enem 2014. **EXAME.com**. 2015. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/seu-dinheiro/quanto-custa-estudar-nas-10-escolas-com-melhor-nota-no-enem/>>. Acesso em: 10 jan. 2019.

ALVES, Geovane Machado; OLIVEIRA FILHO, Ivan de. A Constituição Federal e a defesa dos direitos dos contribuintes: apontamentos sobre o princípio da dignidade da pessoa humana e suas implicações no direito tributário. **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, Curitiba, v. 17, n. 17, p. 145-167, jan/jun 2015.

AMARAL, Gustavo. **Direito, Escassez e Escolha**: Em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

\_\_\_\_\_. Imposto de Renda: Regime Jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

AMORIM, Ana Paula Dezem. A Justiça em Aristóteles - Estudo sobre o caráter particular da justiça aristotélica. **Revista Eletrônica da Faculdade de Direito de Franca**, Franca, v. 4, n. 1, 70-89, 2011.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.].

AVELINE, Paulo Vieira. Justiça Fiscal e Sonegação. **Revista da AJUFERGS** - Associação dos Juizes Federais do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, n. 3. P. 237-270. Disponível em: <<http://www.ajufergs.org.br/arquivos-revista/3/justiafiscalesonegao.pdf>>. Acesso em: 29 de abr. 2018.

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

AVI-YONAH, Reuven S. The three goals of taxation. **Tax Law Review**, Nova York, v. 60, n I, 2006.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BAEZ, Narciso Leandro Xavier; MOZETIC, Vinícius Almada. Teorias da justiça no âmbito da efetividade dos direitos fundamentais. **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, Curitiba, v. 16, n. 16, p. 48-69, jul/dez 2014.

BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Jurisdição Constitucional: Entre constitucionalismo e democracia**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. **[Syn]Thesis**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 1, p. 23-32, 2012.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Pedágio: natureza jurídica**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

BEZERRA, Luiz Gonzaga Medeiros. Os princípios racionais legais constitucionais sobre a tributação como candelabros do direito e as limitações ao poder de tributar. **Juris rationis – Revista Científica da Escola de Direito da Universidade Potiguar**, Natal, ano 5, n. 1, 2012.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

\_\_\_\_\_. **Teoria Constitucional da Democracia Participativa** (por um Direito Constitucional de luta e resistência por uma Nova Hermenêutica por uma repolitização da legitimidade). 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>.

\_\_\_\_\_. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, 05 de outubro de 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.906, de 4 de julho de 1994. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8906.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8906.htm)>.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9250.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm)>.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.927. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 15/04/2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoDetalhe.asp?incidente=4384177>>.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Título 3: Os Direitos e Deveres Fundamentais, Capítulo 5: O Regime dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a renda**: (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

CITTADINO, Gisele. **Pluralismo, Direito e Justiça distributiva** – Elementos da Filosofia Constitucional Contemporânea. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1999.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. Ações Afirmativas, Justiça e Igualdade. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

\_\_\_\_\_. O Imposto de renda (Liber amicorum in honor do Prof. Paulo de Barros Carvalho). In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

CORTINA, Adela. La moral como forma deficiente de derecho. **Revista DOXA**, Alicante (Espanha), n. 5, p. 69-85, 1988.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista Eletrônica do Curso de Direito - PUC Minas Serro**, n. 13, p. 81-103, Serro, 2016.

Declaração e Programa de Ação de Viena: Conferência Mundial sobre Direitos Humanos. Viena, 1993. Disponível em: <<https://www.oas.org/dil/port/1993%20Declara%C3%A7%C3%A3o%20e%20Programa%20de%20Ac%C3%A7%C3%A3o%20adoptado%20pela%20Confer%C3%A7%C3%A3o%20Mundial%20de%20Viena%20sobre%20Direitos%20Humanos%20em%20junho%20de%201993.pdf>>. Acesso em: 04 jan. 2019.

DELGADO, Herleide Herculano; GOMES, Cárta Chagas. A inconstitucionalidade da limitação da dedutibilidade dos gastos com a educação no IRPF. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 2, n. 1, p. 1-15. Brasília, 2016.

FALCÃO, Ícaro Lima da Costa. O princípio da capacidade contributiva como meio de efetivação da justiça fiscal. **Revista Homem, Espaço e Tempo**, Ano VIII, n. 1, p. 65-80, Sobral, 2014.

FERREIRA, Marco Aurélio Gonçalves. A difícil relação entre igualdade, justiça social e políticas públicas no sistema de justiça brasileiro. In: XVII ENCONTRO PREPARATÓRIO PARA O CONPEDI, 2007, Salvador. **ANAI DO XVII ENCONTRO PREPARATÓRIO PARA O CONPEDI**, SALVADOR: 2008. p. 2679-2699.

FIGUEIREDO, Argelina Cheibub. Princípios de justiça e avaliação de políticas. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política**, n. 39, São Paulo, 1997.

FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999.

\_\_\_\_\_; ULIANA JUNIOR, Laércio Cruz; NODA, Juliana Markendorf. A concretização dos direitos fundamentais por meio da capacidade contributiva – a justiça fiscal no sistema de saúde. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017.

\_\_\_\_\_. 20 anos da Constituição e os Direitos Fundamentais dos Contribuintes. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, Curitiba, n. 9, jul./dez. 2008.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls** – Um breve manual de filosofia política. Trad. Alonso Reis Freire. São Paulo: wmfmartinsfontes, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007.

\_\_\_\_\_. Moralidade administrativa: uma questão de postura. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e Mínimo Existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 106, apud AVELINE, Paulo Vieira. Justiça Fiscal e Sonegação. **Revista da AJUFERGS** - Associação dos Juizes Federais do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, n. 3, 237-270. Disponível em: <<http://www.ajufergs.org.br/arquivos-revista/3/justiafiscalesonegao.pdf>>. Acesso em: 29 de abr. 2018.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton & Company, 1999.

INSTRUÇÃO. In: Michaelis. **Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/instru%C3%A7%C3%A3o/>. Acesso em: 09 jan. 2019.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996.

KIRCHNER, Juliana Leite. A capacidade contributiva e os princípios do direito tributário. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, Curitiba, 15: 308- 349, 2011.

KUNTZ, Tatiele Gisch; RODRIGUES, Hugo Thamir. A tributação progressiva do Imposto de Renda da Pessoa Física como instrumento auxiliar na busca pela concretização da justiça fiscal no Brasil. In: XXV Congresso do CONPEDI, 2016, Curitiba. **Anais do XXV Congresso do CONPEDI**, Direito Tributário e Financeiro I, p. 65-83, 2016.

LEONETTI, Carlos Araújo. **Humanismo e Tributação: Um caso concreto**. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21045-21046-1-PB.pdf>. Acesso em: 15 set. 2016.

LIMA, Wellington Felipe Oliveira de. A moralidade no direito tributário e a sua interpretação nos tribunais. In: MACEI, Demetrius Nichele (coord.). **Estudos sobre direito tributário e moralidade**. Curitiba: Instituto Memória, 2015.

LIRANI, Juliano. Construindo a teoria do princípio da moralidade tributária. In: MACEI, Demetrius Nichele (coord.). **Estudos sobre direito tributário e moralidade**. Curitiba: Instituto Memória, 2015.

MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015.

\_\_\_\_\_. O princípio da moralidade (administrativa, tributária e “pública”) na Constituição de 1988. In: MACEI, Demetrius Nichele (coord.). **Estudos em homenagem ao professor Sérgio Moro**. Curitiba: Instituto Memória, 2017.

\_\_\_\_\_; SILVA, Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro da. Moralidade Tributária - Instrumentos Para Análise. **ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET**, ano X, n. 17. Curitiba, 2017.

\_\_\_\_\_. Tributação, moralidade e sustentabilidade. **Anais do Universitas e Direito - PUCPR**, p. 66-80, Curitiba, 2012.

MACHADO, Graziela C. da Silva B.; OLIVEIRA, Francisco Cardozo; MACEI, Demetrius Nichele. O princípio da igualdade em matéria tributária. **Revista Jurídica**. vol. 3, n. 44, Curitiba, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MALISKA, Marcos Augusto. Constituição e educação. A nova lei de cotas em face do sistema de ingresso da UFPR. Avanço ou retrocesso?. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (coord). **Direito constitucional brasileiro**: volume 1: teoria da constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

\_\_\_\_\_. **O direito à educação e a Constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

MEDIANIA. In: Michaelis. **Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/instru%C3%A7%C3%A3o/>. Acesso em: 09 jan. 2019.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. Os convênios e protocolos ICMS no cenário tributário brasileiro, a legalidade e a moralidade tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MORAES, Diego Pimenta. A educação como fator de otimização da democracia participativa. In: FRANCISCHETTO, Filsilene Passon P (org). **Educação como direito fundamental**. Curitiba: CRV, 2011.

MORAES, Líria Kédina Cuimar de Souza e. Justiça em Aristóteles, Kant e Sandel: um estudo comparado. **Revista de Teorias da Justiça, da Decisão e da Argumentação Jurídica**, v. 1, n. 2, p. 245-263, Minas Gerais, 2015.

MORAES, Maria Celina Bodin de. O conceito de dignidade humana: substrato axiológico e conteúdo normativo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). **Constituição**,

**Direitos Fundamentais e Direito Privado.** 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

MOREIRA, Orlando Rochadel. **Políticas públicas e direito à educação.** Belo Horizonte: Fórum, 2007.

MUNIZ, Antônio Walber Matias; MUNIZ, Fernanda Eduardo Olea do Rio. Teorias de justiça social aplicadas a políticas públicas no Brasil para redução de desigualdades. **REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO (UFU)**, v. 44, p. 1-18, Uberlândia, 2016.

NINO, Carlos Santiago. Derecho, moral, política. **Revista DOXA**, Alicante (Espanha), n. 14, p. 35-46, 1993.

ONU. Organização Internacional do Trabalho - OIT. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/agencia/oit/>>. Acesso em 20 dez. 2018.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda.** São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2008.

OLSEN, Ana Carolina Lopes. Efetivação dos direitos fundamentais sociais pela jurisdição constitucional. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro**: vol I: teoria da Constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

PESSÔA, Leonel Cesarino. Justiça Tributária e Moralidade Política: Os Limites do Conceito de Capacidade Contributiva. In: 33º Encontro Anual da ANPOCS, 2009, Caxambu. **Anais do 33º Encontro Anual da ANPOCS**, 2009.

PETEAN, Marcus Guimaraes; FARIA JUNIOR, Antonio De Padua. (In) justiça fiscal: o peso da carga tributária brasileira e a “curva de Laffer”. In: XXV Congresso do CONPEDI, 2016, Curitiba. **Anais do XXV Congresso do CONPEDI**, Direito Tributário e Financeiro II, p. 67-85, 2016.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo.** 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PINCELLI, Eduardo Pugliese. A definição de renda e proventos de qualquer natureza a partir da Constituição da República de 1988 e sua influência na leitura do CTN e na sistemática geral de tributação dos não-residentes. In: III Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2006, Hotel Renaissance em São Paulo. **Anais Interpretação e Estado de Direito.** São Paulo: Noeses, 2006. 888 p.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.** Barueri: Manole, 2004.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Declaração/Perguntão – Deduções - Despesas com Instrução.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2015/perguntao/assuntos/deducoes-despesas-com-instrucao.htm>>. Acesso em: 23 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **História do Imposto de Renda no Brasil**, um enfoque da pessoa física (1922-2013). Disponível em: <<http://www.youblisher.com/p/997520-Historia-do-imposto-de-Renda-no-Brasil/>>. Acesso em: 23 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Física Perguntas e Respostas IRPF - 2016**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2016/perguntao/irpf2016perguntao.pdf>>. Acesso em: 23 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Site Oficial**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 23 set. 2017.

\_\_\_\_\_. **Normativa RFB nº 1.500 de 29 de outubro de 2014**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=57670&visao=anotad>>. Acesso em: 09 jan. 2019.

REZENDE, Douglas. Imposto de Renda e Educação: Limites Dedutivos Incompatíveis com o Estado Democrático Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, nº 35. 2016.

RODRIGUES, Hugo Thamir; KUNTZ, Tatiele Gisch. Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 38.2, p. 151-170, Fortaleza, 2018.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imposto de Renda – Pessoa Física. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Curso de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ROTHENBURG, Walter Claudius. A igualdade é uma só: crítica à distinção entre Igualdade Formal e Igualdade Material. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013.

\_\_\_\_\_. Direitos fundamentais sociais. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro**: vol I: teoria da Constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

SANDEL, Michael. **Justiça**: o que é fazer a coisa certa. Trad. Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015, p. 48-63.

SANTIAGO, Julio Cesar. Moralidade tributária: um projeto de estudos para fundamentação da tributação no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3. Rio de Janeiro, 2015.

SENA, Roberto Miglio. O IRPF e os limites de dedução com os gastos de educação: por uma releitura constitucional. In: **XXIV Congresso Nacional do CONPEDI**, Direito Tributário e Financeiro I, p. 232-251. Belo Horizonte, 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

\_\_\_\_\_. **A eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12. ed. rev. atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

\_\_\_\_\_. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro. In: MACEI, Demetrius Nichele; CACHICHI, Rogério Cangussu Dantas (org.). **Segurança Jurídica e Estado Democrático de Direito**. Curitiba: Instituto Memória, 2017.

\_\_\_\_\_. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

\_\_\_\_\_. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

\_\_\_\_\_; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais: orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

\_\_\_\_\_; ZOCKUN, Carolina Zancaner. Notas sobre o mínimo existencial e sua interpretação pelo STF no âmbito do controle judicial das políticas públicas com base nos direitos sociais. In: HACHEM, Daniel Wunder; GABARDO, Emerson; SALGADO, Eneida Desiree (coord.). **Direito administrativo e suas transformações atuais – Homenagem ao professor Romeu Felipe Bacellar Filho: Anais do Seminário da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná**. Curitiba, Íthala, 2016. 676 p.

SARMENTO, Daniel. Reserva do possível e mínimo existencial. In: **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

SCHÄFER, Jairo. **Classificação dos Direitos Fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

SCHIER, Paulo Ricardo. Constitucionalização do direito no contexto da Constituição de 1988. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro: vol I: teoria da Constituição e direitos fundamentais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

SERRETTI, André Pedrolli. O fundamento moral da Teoria do Direito em Kant. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 74, mar 2010. Disponível em: <<http://www.ambito->

[juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7434](http://juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7434)>.  
Acesso em: 02 Jan. 2019.

SILVA, Ianaiê Simonelli da; KAUFMANN, Patrícia Tavares Ferreira. Alguns apontamentos acerca da importância do princípio republicano e da moralidade tributária no Estado Democrático de Direito. In: **XI Seminário Nacional Demandas Sociais e Políticas na Sociedade Contemporânea – I mostra nacional de trabalhos científicos**. Disponível em: <<http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/snpp/article/view/14285>>. Acesso em: 16 out. 2018.

SILVA, Virgílio Afonso. A evolução dos Direitos Fundamentais. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais** 6. 2005, p. 541-558. Disponível em: <<https://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2005-RLAEC06-Evolucao.pdf>>. Acesso em: 22 nov. 2018.

SOUZA, Leandro Marins de. Ensaio sobre imunidade tributária e moralidade tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017.

SOUZA NETO, Claudio Pereira de. **Teoria Constitucional e Democracia Deliberativa** – Um estudo sobre o papel do direito na garantia das condições para a cooperação na deliberação democrática. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TESHEINER, Jose Maria. O direito fundamental à igualdade e a uniformização de jurisprudência. **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, Curitiba, v. 15, n. 15, p. 167-173, jan/jun 2014.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

\_\_\_\_\_; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 177, p. 29-49, 1989.

VALPASSOS, Caroline Falco Fernandes. **A Educação e o Gasto Tributário Social: Origem, pressupostos e implicações da dedução das despesas com instrução no Imposto de Renda Brasileiro**. 2015. 232 f. Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Educação, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2015.

VELLO, Renata Pinto Coelho. O ativismo judicial e o direito fundamental à educação. In: FRANCISCHETTO, Filsilene Passon P (org). **Educação como direito fundamental**. Curitiba: CRV, 2011.

VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

VERONESE, Alexandre. Artigo 6º. In: **Comentários à Constituição Federal de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

VIEIRA, José Roberto. Imposto de Renda e Educação: A Caminho da Catástrofe!. **Gazeta do Povo - Caderno Justiça & Direito**, Curitiba-PR, p. 8 - 8, 13 jun. 2014. Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/justica-direito/artigos/imposto-de-renda-e-educacao-a-caminho-da-catastrofe-9ha3vt34627lc6dkuwmk6z3ny>>. Acesso em: 15 set. 2016.

VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. São Paulo: Editora UNESP, 2000.

WACHELESKI, Marcelo Paulo; DINIZ, Thiago Antonio Nascimento. Tributação, direitos fundamentais e orçamento público. **Revista Juris Poiesis**, ano 18, n. 18, p. 297-310. Rio de Janeiro, 2015.

WLOCH, F.; DA SILVA, C. A efetivação dos direitos fundamentais à luz de Canotilho e de Alexy. **Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos**, v. 9, n. 2, p. 272 - 287, 19 jun. 2017.