

UNIVERSIDADE FEDERAL DE PELOTAS
Faculdade de Direito
Programa de Pós-Graduação em Direito



Dissertação

**Da infração ao princípio da capacidade contributiva pela limitação das
despesas educacionais no Imposto de Renda Pessoa Física no Estado social
brasileiro**

Carolina Polvora Bica

Pelotas, 2021

Carolina Polvora Bica

**Da infração ao princípio da capacidade contributiva pela limitação das
despesas educacionais no Imposto de Renda Pessoa Física no Estado social
brasileiro**

Dissertação de Mestrado apresentada ao
Programa de Pós-Graduação em Direito da
Universidade Federal de Pelotas, como requisito
parcial à obtenção do título de Mestre em
Direito.

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Massaú
Coorientador: Prof. Dr. Thiago Ribeiro Rafagnin

Pelotas, 2021

Universidade Federal de Pelotas / Sistema de Bibliotecas
Catalogação na Publicação

B111d Bica, Carolina Polvora

Da infração ao princípio da capacidade contributiva pela limitação das despesas educacionais no imposto de renda pessoa física no estado social brasileiro / Carolina Polvora Bica ; Guilherme Camargo Massaú, orientador ; Thiago Ribeiro Rafagnin, coorientador. — Pelotas, 2021.

124 f. : il.

Dissertação (Mestrado) — Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pelotas, 2021.

1. Estado social brasileiro. 2. Direito à educação. 3. Imposto de renda pessoa física. 4. Princípio da capacidade contributiva. 5. Dedução de gastos educacionais. I. Massaú, Guilherme Camargo, orient. II. Rafagnin, Thiago Ribeiro, coorient. III. Título.

CDDir : 341.3962

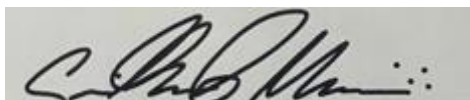
Carolina Polvora Bica

Da infração ao princípio da capacidade contributiva pela limitação das despesas educacionais no Imposto de Renda Pessoa Física no Estado social brasileiro

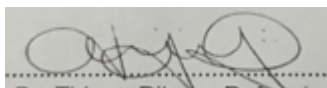
Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito do Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pelotas.

Data da defesa: 27/07/2021

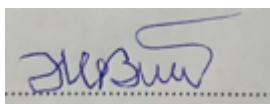
Banca examinadora:



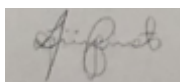
.....
Prof. Dr. Guilherme Massaú (Orientador)
Doutor em Direito Público pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos



.....
Prof. Dr. Thiago Ribeiro Rafagnin (Coorientador)
Doutor em Política Social e Direitos Humanos pela Universidade Católica de Pelotas



.....
Profa. Dra. Maria das Graças Pinto de Britto
Doutora em Ciências Sociais e Jurídicas pela Universidad de Jaén (Espanha)



.....
Profa. Dra. Liane Francisca Hüning Pazinato
Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul

Agradecimentos

Agradeço à CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior) pelo financiamento do curso de Mestrado.

Meu muito obrigada também aos meus familiares, amigos, colegas e professores, especialmente meu orientador e coorientador, os quais, com muito zelo, auxiliaram-me na confecção do presente trabalho.

Resumo

BICA, Carolina Polvora. **Da infração ao princípio da capacidade contributiva pela limitação das despesas educacionais no Imposto de Renda Pessoa Física no Estado social brasileiro**. 2021. 124f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal de Pelotas, Pelotas, 2021.

O presente trabalho tem como proposta verificar a relação entre a prestação do direito social à educação fundamental no Estado social brasileiro e o princípio da capacidade contributiva. O enfoque dado detém-se na verificação da hipótese de que a impossibilidade de dedução integral das despesas com educação fundamental privada (de primeira a nona série) frente à base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) infringe o princípio tributário da capacidade contributiva. Ocorre que, o contribuinte de IRPF é impelido pelas circunstâncias fáticas a contratar o serviço de educação básica privada para seus dependentes, ao invés de dispor da educação pública fundamental. Isso decorre de fatores prestacionais por parte do Estado, que conduzem os cidadãos a optarem pelas escolas particulares, o que, por sua vez, vai de encontro com o princípio tributário da capacidade contributiva, pois o desconto no IRPF dos gastos com educação é limitado. Por meio do estudo, relaciona-se o princípio que se supõe regente do Estado social Brasileiro, qual seja, a solidariedade, como fundamento dos direitos sociais, especificamente o direito à educação, com a sistemática arrecadatória brasileira, para se averiguar se, pelo fato da dedução dos gastos com educação no IRPF não ser integral, há infringência (ou não) ao princípio da capacidade contributiva. Observa-se isso após a contraposição da dedução dos gastos com educação às bases de cálculo, ambas previstas pela legislação. A relevância da pesquisa consiste na análise de uma problemática persistente na realidade brasileira, corroborada, por exemplo, pela propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4927, que trata da matéria. Ainda, destaca-se a importância do tema, considerando sua complexidade e a necessidade de existirem mais estudos acadêmicos sob a perspectiva de princípios e objetivos constitucionais, relacionando a seara tributário-constitucional com a temática do direito social à educação. Por fim, para a presente investigação, faz-se necessária a feitura de coleta e análise de dados referentes à educação fundamental. Assim, nesta pesquisa utiliza-se o método hipotético-dedutivo em procedimento bibliográfico descritivo, com a análise descritiva de dados. Aplica-se, também, a técnica documental quando da análise da jurisprudência.

Palavras-chave: Estado social Brasileiro. Direito à Educação. Imposto de Renda Pessoa Física. Princípio da capacidade contributiva. Dedução de gastos educacionais.

Abstract

BICA, Carolina Polvora. **Violation of the principle of ability to pay for the limitation of educational expenses in the Individual Income Tax in the Brazilian Social State**. 2021. 124f. Thesis (Master Degree in Law) - Postgraduate Program in Law, Faculty of Law, Federal University of Pelotas, Pelotas, 2021.

The present work proposes to verify the relationship between the provision of the social right to fundamental education in the Brazilian Social State and the principle of contributory capacity. The focus is on verifying the hypothesis that the impossibility of fully deducting expenses with private fundamental education (from first to ninth grade) of the Individual Income Tax (IRPF) violates the tax principle of contributory capacity. It happens that the IRPF taxpayer is impelled by the factual circumstances to hire the private basic education service for his dependents instead of having basic public education, due to the provision of factors by the State that lead those responsible to choose private schools, which, in turn, it contravenes the tax principle of the Contributory Capacity due to the fact that the discount on education expenses is limited in the IRPF. Through the study, the principle that is supposed to govern the Brazilian Social State, namely Solidarity, which underlies social rights, specifically the right to education, with the Brazilian tax collection system, to ascertain whether due to the fact that the deduction of expenses with education in the Income Tax is not integral there is a violation (or not) of the principle of contributory capacity. This is observed after the comparison of the deduction of education expenses with the calculation bases, both foreseen by the legislation. The relevance of the research consists in the analysis of a persistent problem in the Brazilian reality, corroborated, for example, by the proposition of ADI 4927, which deals with the matter. Still, it highlights the importance of the theme considering its complexity and the need for more academic studies from the perspective of constitutional principles and objectives in the tax-constitutional area and more, related to the theme of the social right to education. Therefore, it is necessary to collect and analyze data related to fundamental education. Thus, this research use the hypothetical-deductive method in a descriptive bibliographic procedure and the empirical method with descriptive data analysis. It also applies the documentary technique will be used when analyzing the jurisprudence.

Keywords: Brazilian Social State. Right to education. Individual Income tax. Contributory capacity principle. Deduction of educational expenses.

Lista de Figuras

Figura 1 - Representação gráfica do princípio da capacidade contributiva79

Figura 2 - A capacidade contributiva como “ponto de equilíbrio”81

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Análise Ideb – Brasil – 2017	63
Tabela 2 – Análise Ideb – Rio Grande do Sul – 2017	64
Tabela 3 - Análise Ideb – Brasil – 2019	72
Tabela 4 - Análise Ideb – Rio Grande do Sul – 2019	73

Lista de Abreviaturas e Siglas

ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CF/88	Constituição Federal de 1988
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda Constitucional
FUNDEB	Fundo Nacional de Educação Básica
IDEB	Índice de Desenvolvimento da Educação Básica
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEC	Ministério da Educação
OAB	Ordem dos Advogados do Brasil
OMS	Organização Mundial de Saúde
PIB	Produto Interno Bruto
PNE	Plano Nacional de Educação
Saeb	Sistema de Avaliação da Educação Básica
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Sistema Tributário Nacional
TRF4	Tribunal Regional Federal da Quarta Região
UFPeI	Universidade Federal de Pelotas

Sumário

Introdução	13
1 Do Estado (social) brasileiro	20
1.1 Constituição de 1988: princípio da solidariedade e tributação	20
1.2 Os deveres e os direitos sociais: arrecadação/distribuição dos recursos financeiros	35
2 Do direito social à educação	44
2.1 Do direito social à educação fundamental: um dever do Estado e uma faculdade do setor privado	44
2.2 A situação da educação fundamental: uma análise de dados comparativa entre a educação pública e a privada	56
2.2.1 Das metas do PNE	57
2.2.2 Do índice Ideb	57
2.2.3 Do Ideb no ano de 2017	59
2.2.3.1 Ideb 2017 dos anos iniciais do ensino fundamental: todas as redes	59
2.2.3.2 Ideb 2017 dos anos iniciais do ensino fundamental: rede estadual	60
2.2.3.3 Ideb 2017 dos anos iniciais do ensino fundamental: rede municipal	60
2.2.3.4 Ideb 2017 dos anos iniciais do ensino fundamental: rede privada	61
2.2.3.5 Ideb 2017 dos anos finais do ensino fundamental: todas as redes	61
2.2.3.6 Ideb 2017 dos anos finais do ensino fundamental: rede estadual	62
2.2.3.7 Ideb 2017 dos anos finais do ensino fundamental: rede municipal	62
2.2.3.8 Ideb 2017 dos anos finais do ensino fundamental: rede privada	63
2.2.4 Tabelas do Ideb 2017	63
2.2.5 Do Ideb 2019	64
2.2.5.1 Ideb 2019 dos anos iniciais do ensino fundamental	66
2.2.5.2 Ideb 2019 dos anos iniciais do ensino fundamental: rede estadual	67
2.2.5.3 Ideb 2019 dos anos iniciais do ensino fundamental: rede municipal	67
2.2.5.4 Ideb 2019 dos anos iniciais do ensino fundamental: rede privada	68
2.2.5.5 Ideb 2019 dos anos finais do ensino fundamental: todas as redes	69
2.2.5.6 Ideb 2019 dos anos finais do ensino fundamental: rede estadual	70
2.2.5.7 Ideb 2019 dos anos finais do ensino fundamental: rede municipal	71
2.2.5.8 Ideb 2019 dos anos finais do ensino fundamental: rede privada	72
2.2.6 Tabelas do Ideb 2019	72
2.3 Da conclusão sobre a situação da educação básica brasileira e gaúcha	73

3 O princípio da capacidade contributiva e a limitação das despesas educacionais no Imposto de Renda Pessoa Física no Estado social brasileiro	75
3.1 O princípio da capacidade contributiva como instrumento do princípio da solidariedade em matéria tributária	75
3.2 O Imposto de renda da pessoa física e o princípio da capacidade contributiva	88
3.3 A limitação das deduções de gastos educacionais e o princípio da capacidade contributiva no IRPF	97
Considerações Finais	108
Referências	117

Introdução

A presente pesquisa abordará matéria objeto de estudo do Direito Constitucional e Tributário, qual seja, o Direito à Educação no cenário basilar do Estado social Brasileiro. Relaciona, assim, o Direito à Educação com o princípio da capacidade contributiva.

Diante deste tema, pretende-se compreender a conexão estabelecida entre o direito social à educação no Estado social brasileiro e o sistema fiscal nacional. E para tal, propõe-se a problematizar a existência de uma contradição congênita na sistemática de arrecadação tributária e na dedução dos gastos com educação privada do IRPF, o que infringiria o princípio da capacidade contributiva do cidadão contribuinte.

Ressalta-se que, devido ao sistema fiscal hodiernamente previsto, tanto constitucional como legal, o princípio da capacidade contributiva vem sendo contrariado. Nesse sentido, uma parcela da sociedade brasileira, a qual é contribuinte de IRPF, vê-se impossibilitada de deduzir a totalidade das suas despesas com educação privada frente à base de cálculo, ao passo que é compelida a pagar escolas particulares de educação primária, pela deficiência da educação na esfera pública.

Deste modo, inicialmente, o cenário que a pesquisa perpassa analisa o conceito de Estado social brasileiro. Greco (2008, p. 296) afirma que o Brasil não é um Estado de Direito, mas um Estado Democrático de Direito, por isso, marcadamente social. Assim, relevante será o estudo do princípio da solidariedade, como elemento informador do Estado.

Frisa-se que a atual Constituição brasileira é pragmática, isto é, a partir da “vontade da constituição” concretizam-se suas metas postas (HESSE, 1991). Por isso, a positivação do princípio da solidariedade, aqui, remete-se a esta busca. E isso, também, sob o viés do princípio da solidariedade tributária e da justiça fiscal, que advém do propósito que se tem com o Estado brasileiro de construir uma sociedade livre, justa e solidária (GODOI, 2005; MASSAÚ, 2016; NABAIS, 1998, 2005).

O Estado social, regido pela Constituição Cidadã, elenca o Direito à Educação como um direito social fundamental. Porém, apesar do dever constitucional do Estado de prestar educação básica, faticamente o Brasil não está, conforme dados nacionais (INEP, 2017) atingindo as metas do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB). Ainda, a educação pública fundamental também é significativamente pior do

que a oferecida em esfera privada, conforme o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB).

Nesse sentido, a Constituição concede ao setor privado a possibilidade de fornecer o serviço de educação (art. 209 da CF/88) e afirma que há liberdade do cidadão em escolher entre a privada e a pública (BRASIL, 1988). Todavia, na prática, a população é forçada a buscar escolas particulares, ou pela total ausência de educação pública ou pela má qualidade da que é oferecida – o que se buscará verificar na pesquisa por meio de análise de dados.

Ocorre que, devido aos seus custos, aqueles que podem arcar com uma educação privada, em sua maioria, são contribuintes de IRPF, pois abarcados pela hipótese de incidência tributária do art. 153¹ da Constituição, detalhada no art. 43² do Código Tributário Nacional (CTN), que trata do conceito de renda como acréscimo patrimonial (SHINTATE, 2014, p.150).

Tal tributo, por sua vez, observa o princípio da capacidade contributiva, o qual se encontra expresso no art. 145, parágrafo primeiro da CF/88. Segundo tal princípio, o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade. Ou seja, a contribuição vai depender da aptidão concreta de cada indivíduo suportar a tributação, segundo os signos presuntivos de riqueza, sem implicar confisco para ninguém, preservando-se o mínimo vital (VELLOSO, 2012, s/n).

Para dar azo ao princípio da capacidade contributiva, a tabela do imposto de renda, conforme a Lei 13.149/2015, instituiu diferentes alíquotas, as quais são para diferentes bases de cálculo, ambas progressivas. Em que pese a tabela observar, à primeira vista, o princípio da capacidade contributiva, quando levada em consideração a sistemática de dedução de gastos com educação e a situação fática do contribuinte, encontra-se infringência a esse princípio, pois, o desconto dos gastos com educação no IRPF é limitado conforme o art. 8º, inciso II, alínea b, item 10 da Lei 9.250/95, com atualização da Lei 13.149/2015.

¹ Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza; (BRASIL, 1988)

² Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (BRASIL, 1966)

Diante dessas questões preliminares, aponta-se que a pesquisa justifica-se por uma série de fatores. Primeiramente, pela atualidade do tema abordado, em pauta diante do cenário de crise econômica corrente. Destaca-se o fato do contribuinte ver-se obrigado a optar pela educação privada, devido à má qualidade da educação pública³.

Em segundo lugar, pela sua relevância social, já que o assunto tratado é de flagrante importância para a sociedade brasileira, uma vez que determinada parcela da população brasileira obriga-se a contratar o ensino privado como uma alternativa para a educação pública. Em que pese seja comumente noticiada a situação da educação pública brasileira, as pesquisas não realizam a comparação em dados sobre a educação pública e privada de modo a verificar se a dinâmica de dedução limitada dos custos da educação privada infringe, ou não, o princípio da capacidade contributiva.

Ainda, em terceiro lugar, defende-se que o estudo científico sobre o tema nos vieses propostos é de significativa importância acadêmica. Existem poucos trabalhos na doutrina nacional sobre o assunto, especialmente no que se refere ao enfoque apresentado, qual seja, discorrendo sobre um ponto contrário à previsão do STN. Em específico, também são poucas as pesquisas que se dedicam em interligar o princípio da capacidade contributiva ao direito à educação na perspectiva do Estado Democrático de Direito⁴.

Ademais, a proposta se adequa à linha de pesquisa “Estado e Constituição” do Mestrado em Direito da UFPel, de modo que encontra o aporte necessário para o seu desenvolvimento nesta instituição.

A problemática da pesquisa surgiu após o desenvolvimento de um estudo correlato sobre a matéria, momento em que se constatou que há uma evidente contradição na sistemática fiscal quando da delegação da prestação de educação para o setor privado e a normatização infraconstitucional do princípio da capacidade contributiva. Assim, tem-se como principal problema de pesquisa o seguinte questionamento: a limitação da dedução dos gastos com educação do IRPF infringe o princípio da capacidade contributiva no Estado social brasileiro?

³ De acordo com o IDEB (2019) a educação pública é de pior qualidade do que a educação privada.

⁴ Conforme pesquisa feita com os parâmetros “capacidade contributiva”, “educação”; “dedução” e “Imposto de Renda Pessoa Física” em conjunto no Catálogo de Teses da Capes. <https://catalogodeteses.capes.gov.br/catalogo-teses/#/>
Acesso em 22 de nov de 2019.

Com a finalidade de responder a essa pergunta, conta-se como um objetivo geral, que é averiguar se a limitação da dedução dos gastos com educação no IRPF infringe o princípio da capacidade contributiva.

Para tal, utilizam-se alguns objetivos específicos, respondidos ao longo de cada capítulo desta dissertação. Tratam-se de questões norteadoras, abordadas no desenvolvimento da investigação científica, que a seguir se expõe: apresentar o modelo de Estado delineado na Constituição, o Estado social, e estudar seus fundamentos e objetivos, em específico, o princípio da solidariedade e os direitos sociais, com ênfase ao direito à educação; relatar qual a atual situação da educação pública fundamental brasileira; explicar o princípio da capacidade contributiva; caracterizar a sistemática de dedução de IRPF; comprovar (ou não) que a limitação da dedução dos gastos com educação no IRPF vai de encontro ao princípio da capacidade contributiva e fere o princípio da solidariedade ao exigir do cidadão-contribuinte que arque com os custos sociais de modo exacerbado além de sua possibilidade fática.

Nesse sentido, pretende-se confirmar (ou falsear) a hipótese principal da pesquisa, qual seja, a de que a sistemática do IRPF, que prevê limitação à dedução dos gastos com educação, infringe o princípio da capacidade contributiva no Estado social brasileiro. Ela encontra respaldo ao se considerar a incompatibilidade dos tetos de dedução com gastos em educação, estabelecidos na lei do IRPF, sob a perspectiva da capacidade contributiva (prevista na Constituição). Durante a pesquisa, apontar-se-á, inclusive, a existência de ações judiciais nesse sentido, por exemplo, a ADI 4927, já que a realidade nacional na qual a educação pública fundamental existe é de extrema precariedade.

Importante referir que a hipótese principal subdivide-se nas seguintes afirmações: que a Constituição Federal adotou um modelo de Estado social; que o Estado social tem como princípio regente a solidariedade, e esse princípio fundamenta os direitos sociais, especificamente o direito à educação; que a educação pública primária no Brasil é precária, assim, o cidadão-contribuinte de IRPF é compelido a usufruir de serviço de educação fundamental privada; que a sistemática arrecadatária fiscal tem por princípio a capacidade contributiva; que a dedução dos gastos com educação no IRPF, por ser parcial, infringe o princípio da capacidade contributiva.

O arcabouço teórico sobre o qual se desenvolveu a pesquisa perpassa por obras que tratam de aspectos correlacionados ao tema de modo geral e de modo

específico em cada capítulo. Primeiramente, estudar-se-á o Estado social brasileiro, realizando breves apontamentos sobre o Modelo de Estado traçado na Constituição. Também será trazido à tona o princípio da solidariedade social, cujo conceito se toma como diretriz dos direitos sociais. Vale referir que estes direitos também serão abordados no primeiro capítulo, item fundamental para estabelecer o cenário em que ocorrerá toda a investigação acadêmica posterior.

Diante de tal estudo, a investigação parte da ideia de ser o Estado social (MASSAÚ, 2016). O Estado social, regido pela Constituição Cidadã, elenca o Direito à Educação como um direito social fundamental, no art. 205 da CF/88. Dispõe, ainda, que a educação é direito de todos e dever do Estado. Ora, o cumprimento deste dever somente se dá com a disponibilização quantitativa e qualitativa de escolas, as quais devem ser custeadas pelo Estado.

Por isso, o segundo capítulo detém-se ao levantamento de dados, realizando um comparativo entre a educação pública fundamental e a privada, conforme o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB, 2019)⁵. A Constituição concede ao setor privado a possibilidade de fornecer o serviço de educação (art. 209 da Constituição) e afirma que há liberdade do cidadão em escolher entre a educação privada e a pública (BRASIL, 1988). Porém, sendo a educação pública consideravelmente pior do que a privada, esta liberdade seria ilusória, visto que o cidadão ver-se-ia obrigado a arcar com uma educação privada.

Estabelecidas essas bases teóricas, no terceiro capítulo a pesquisa enfocará a sistemática fiscal que envolve o IRPF, dando destaque à doutrina que trata da base de cálculo do tributo. Traz-se à discussão a natureza das deduções, especificamente tratadas como gastos educacionais. Neste ínterim, também será tratado sobre o princípio da capacidade contributiva. Especificamente no que tange ao IRPF, será brevemente abordado o seu desenvolvimento histórico.

Após a introdução sobre o IRPF, serão abordados os princípios reitores do tributo, bem como a sua base de cálculo e a sistemática arrecadatória, notadamente

⁵ Tais dados são constantemente noticiados pelos meios de comunicação. A guisa de exemplo, as chamadas das seguintes notícias “Relatório colocou o Brasil em 57º lugar no ranking da educação. Avaliação mostrou países que entram e saem do grupos de melhores e de piores no PISA 2018”; “Em 2018, Brasil melhora no Pisa, mas segue mal em comparação internacional”; Brasil cai em ranking mundial de educação em matemática e ciências; e fica estagnado em leitura” veiculadas pelos seguintes sítios eletrônicos, respectivamente: <https://esbrasil.com.br/avaliacao-pisa-2018/>; <https://exame.abril.com.br/brasil/apos-dez-anos-brasil-melhora-nos-tres-indices-de-avaliacao-do-pisa-2018/>; <https://g1.globo.com/educacao/noticia/2019/12/03/brasil-cai-em-ranking-mundial-de-educacao-em-matematica-e-ciencias-e-fica-estagnado-em-leitura.ghtml>. Acesso em 09 dez 2019.

quanto às deduções. Quanto aos primeiros, desde logo aponta-se o princípio da capacidade contributiva, o qual será pormenorizado com maior agudez, visto ser parte do recorte temático realizado. Para compreensão de como o princípio constitucional da capacidade contributiva encontra-se afrontado pela limitação das deduções com educação, será destrinchada a natureza das deduções de despesas da base de cálculo do IRPF e da limitação dos gastos educacionais.

O presente trabalho foi realizado com a observância das normas de formatação presentes no Manual de Normas UFPel para trabalhos acadêmicos⁶. Quanto à metodologia, para consecução dos objetivos propostos e com vias de averiguar a veracidade da hipótese elencada, será imprescindível a leitura analítica e crítica, tanto da Constituição como de normas infraconstitucionais, combinadas com a doutrina jurídica e a jurisprudência de Tribunais Federais e da Corte Constitucional. Ainda, será feita a coleta e análise de dados referentes à situação da educação pública no Brasil, no Rio Grande do Sul de 2015 a 2019.

Ou seja, nesta pesquisa utiliza-se o método hipotético-dedutivo, em procedimento bibliográfico descritivo e com a análise descritiva e qualitativa de dados. Estes serão necessários pelo fato de se partir de uma hipótese, a ser confirmada ou falseada por meio de inferência lógica de um raciocínio que terá como base as técnicas da pesquisa bibliográfica e a descritiva. Utilizam-se tais ferramentas para se aferir como está a situação da educação pública fundamental no Brasil e no estado do Rio Grande do Sul, observando os dados coletados de 2015 a 2019, pelo IDEB.

As informações coletadas serão confrontadas com o estudo bibliográfico a ser realizado. Assim, serão concatenados os subtemas estudados para comprovação ou negação das hipóteses. Também a interpretação finalística será necessária, já que se pretende, além da análise acadêmica, verificar a concretude do objeto da pesquisa. Espera-se, assim, que além de confirmada a hipótese, ela possa prosperar, recebendo a chancela futura do Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 4927, vindo a refletir, por fim, na própria legislação do IRPF.

Em síntese, seguindo tal metodologia e instrumentos de pesquisa, abordar-se-á no primeiro capítulo o Estado social de Direito, bem como seu princípio reitor, qual

⁶ Manual de normas UFPel para trabalhos acadêmicos [livro eletrônico]: revisão Aline Herbstrith Batista, Dafne Silva de Freitas e Patrícia de Borba Pereira. - Pelotas: Editora da UFPel, 2019. Disponível em: <http://wp.ufpel.edu.br/sisbi/files/2019/06/Manual.pdf>. Acesso em 15 jan 2020.

seja, a solidariedade. Isso por meio de estudo do texto normativo constitucional e da doutrina especializada quanto à matéria.

No segundo capítulo, pretende-se afunilar a pesquisa detendo-se à investigação do direito social à educação. Sobre ele, será realizada não só a abordagem teórica legislativa e doutrinária, mas também a coleta de dados para fins de tecer observações sobre o *status quo* da educação fundamental pública no Brasil e no Rio Grande do Sul.

A seguir, no terceiro capítulo será analisada a sistemática arrecadatória do imposto de renda da pessoa física, desde a Constituição até a normatização, especialmente no que tange às deduções com gastos em educação presente no Regulamento do IRPF. Também serão apresentados os conceitos doutrinários relativos ao tema. Nesse cenário será abordado o princípio da capacidade contributiva, tanto no que tange à sua previsão constitucional e legal, quanto aos conceitos da doutrina, bem como ao tratamento jurisprudencial dele. Será utilizada a técnica documental quando da análise da jurisprudência.

Por fim, será possível relacionar o princípio da capacidade contributiva com as deduções com educação do IRPF para fins de comprovar ou falsear a hipótese levantada de que a previsão legal que rege a matéria carrega em si uma contradição, pois não observa esse princípio.

1 Do Estado (social) brasileiro

O presente capítulo objetiva compreender o Estado brasileiro e o porquê deste se denominar como “social”. Para tal, serão analisados argumentos que fundamentam, mesmo que minimamente, sua forma. Ressalta-se que a doutrina expõe posições divergentes acerca do tema, mas o que a seguir se discutirá são suas principais características, expressas ou não na Constituição Federal (CF/88).

Por conseguinte, o princípio da solidariedade será tratado com certo enfoque, visto que, além de servir como fundamento do Estado social, também se relaciona com a tributação, matéria diretamente associada aos temas dos capítulos vindouros. Frisa-se que a ideia de solidariedade está imbuída tanto na arrecadação quanto na distribuição de recursos financeiros, para que o Estado possa realizar as prestações referentes aos direitos sociais. Um destes direitos é o direito social à educação, o qual será, mais detidamente, objeto de análise.

Nesse sentido, a pesquisa, em um primeiro momento, terá foco nos direitos e deveres sociais, sendo que, quanto àqueles, discutirá sua normatização. Em seguida, a partir desses fundamentos, partirá para o segundo capítulo, onde será minudenciado o direito social à educação, delimitando-se a matéria ao estudo da educação fundamental.

Diante desta exposição prévia, destaca-se que este primeiro capítulo servirá de base para os subsequentes, desenvolvendo-se sobre duas subdivisões: 1.1 Constituição de 1988: princípio da solidariedade e tributação; 1.2 Os deveres e os direitos sociais: arrecadação/distribuição dos recursos financeiros. Tratam-se de matérias concatenadas entre si e com a temática abordada na hipótese da pesquisa, sendo primordiais para a compreensão dos próximos capítulos, já que servem como alicerces sobre os quais constroem-se a pesquisa.

1.1 Constituição de 1988: princípio da solidariedade e tributação

Como base estrutural de todo o trabalho que se desenvolverá, toma-se o Estado brasileiro como social, posto que, é esse tipo de Estado que se pode traçar a partir do texto normativo da CF/88. Essa contém expressamente direitos e deveres

sociais e traz a solidariedade como princípio⁷, o qual se elenca como estruturante, especificamente no STN e, em geral, na organização do Estado como um todo, conforme fundamentado ao longo do presente capítulo.

Desde já, cabe delimitar a diferenciação entre os direitos sociais e os direitos de primeira dimensão, os quais as prestações são preponderantemente negativas. Nestes, o Estado havia somente de se abster, ou seja, tinha o dever de não atuar e de não intervir na esfera de liberdade dos sujeitos. Já os direitos sociais, tratados como de segunda dimensão, surgiram no início do século XX, no momento em que o Estado passou a assumir obrigações prestacionais.

Nabais (2003) critica a polarização dos direitos – de um lado os direitos negativos (direitos de liberdade), de outro os direitos positivos (direitos econômicos, sociais e culturais) – por ser ela meramente acadêmica. Na prática, todos são direitos, contendo custos para a sociedade e não somente para os seus sujeitos.

Pois, “[...] os clássicos direitos e liberdades, os ditos direitos negativos, são afinal de contas, tão positivos como os outros, como os ditos direitos positivos”. (NABAI, 2003, p. 750). Simplesmente “Não existe almoço grátis.”⁸. Essa ideia deve se manter clara ao longo de todo o trabalho. Mesmo assim, ainda que com tal ressalva

⁷ Sobre a noção de “princípio” Comparato (1997, p.3) expõe que “Temos, pois, que enquanto em Aristóteles princípio ou fundamento significa essencialmente a fonte ou origem de algo, na filosofia ética de Kant passa a significar razão justificativa. Pois bem, se analisarmos, ainda que superficialmente, o direito positivo brasileiro, verificaremos que o termo fundamento é empregado sempre com o sentido nuclear de razão justificativa ou de fonte legitimadora”. Segundo Leivas (2006), Alexy considera as disposições de direitos fundamentais vagas. O autor, em sua teoria dos direitos fundamentais, trata os princípios como normas vinculantes, mas ao mesmo tempo flexíveis. Para ele os princípios têm sim normatividade. Ocorre que possuem maior grau de generalidade do que as regras – sendo essa uma tese fraca de distinção entre regras e princípios. Portanto, Alexy defende na obra “Teoria dos Direitos Fundamentais” que a principal diferença entre regras e princípios é qualitativa (lógica). Ou seja: [...] os princípios são mandados de otimização. Isso significa que eles são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Estão, caracterizam-se pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus (LEIVAS, 2006, p. 39). Assim, Alexy (e Dworkin) entende(m) que os princípios “contêm determinações”. Mas o princípio seria um “mandado de otimização” ou “norma que determina o mandado de otimização”? Para Alexy, o mandado de otimização é a obrigação de otimização – regra - e a “norma que determina o mandado de otimização” seria uma obrigação a ser otimizada, portanto um princípio que depende da regra para ser otimizada. Outra possível diferenciação é que entre princípios há colisões. Já entre regras, há conflitos que são solucionados pelos critérios de tempo, especialidade e hierarquia. A colisão entre princípios, por outro lado, é resolvida pela “dimensão do peso” e não a “dimensão da validade”. São eles mandados de otimização e não há princípio (nem valor) absoluto (LEIVAS, 2006).

⁸ Tradução da expressão “There is no such thing as a free lunch” a qual significa que tudo tem um custo. Frase atribuída a Milton Friedman que “[...] queria dizer, com isso, que, ainda que alguém receba gratuitamente uma refeição, a sociedade usou mesmo assim, recursos em sua produção. A “refeição gratuita” não é *realmente* gratuita. A sociedade paga um custo de oportunidade ao deixar de produzir outras coisas com os mesmos recursos. O mesmo raciocínio aplica-se a outros bens e serviços supostamente “gratuitos”. (PINHERO; SADDI, 2005, p. 29, grifos no original).

em mente, manter-se-á a clássica divisão entre direitos de prestações negativas e positivas, dado o seu didatismo.

Nesse enfoque, parte-se, agora, para a compreensão teórica destas prestações positivas. Com o advento das constituições liberais surgiram os “deveres de defesa da pátria e de pagar impostos” (NABAIS, 2003, p.743). Ao longo da história, concomitantemente à positivação dos direitos fundamentais, vinham, ainda que implicitamente, os deveres. Já os custos daqueles “[...] têm ficado na penumbra ou no esquecimento.” (NABAIS, 2003, p. 750), razão pela qual, acredita-se que não possuem um preço. Mais recentemente:

[...] temos, enfim, os deveres que constituem o apporto do Estado social, ou seja, os deveres econômicos sociais e culturais, como os deveres de subscrever um sistema de segurança social, de proteger a saúde, de frequentar o ensino básico, etc. (NABAIS, 2003, p.743).

Assim, caberia ao Estado garantir, e.g., saúde, moradia, educação e não só se abster, como antes o fazia no Modelo Liberal. Para tanto, seria preciso mais recursos, necessitando-se intervir na economia para proteger os indivíduos nestes aspectos sociais. Deste modo, o Estado passou a garantir suporte econômico por meio dos direitos sociais. Justamente por tal razão, foi chamado de Estado de Bem Estar Social. Logo, o ente passou a ter novas atribuições, dentre elas, proporcionar os meios de desenvolvimento dos direitos da personalidade:

Com as novas tarefas do Estado, o livre desenvolvimento da personalidade é fundado nas próprias prestações estatais. Ou seja, confia-se à instância estatal totalizante o poder de decidir, em nome de todos, o que é o bem de cada um, por meio dos direitos sociais (BERCOVICI, 2013, p.136).

Cabível frisar que, quando do seu surgimento, o Estado não tinha esse foco. Somente com o passar do tempo, no final do século XIX e início do XX, as prestações positivas tornaram-se um dever estatal. Assim, os direitos sociais surgiram historicamente com a Carta Política mexicana de 1917, que foi a primeira a conter direitos trabalhistas, e a Constituição de Weimar de 1919 (COMPARATO, 2017), neste sentido:

Mítica foi a Constituição Mexicana, de 1917, dedicando um longo capítulo à definição de princípios aplicáveis ao trabalho e à previdência social, sem, porém, institucionalizar os direitos que enunciou – atribuiu ao Congresso da União a emissão de leis que o fariam. A Constituição de Weimar, de 1919, é também programática. Nela e na do México, ademais, a evidência do projeto ideológico que contemplavam, de amortecimento do conflito de classes, é flagrante. (GRAU, 2018, p. 40)

Neste diapasão, ainda que de modo tardio, após o advento dos Estados de bem estar social americano e europeu, a CF/88 revelou uma presença marcante dos direitos sociais – os deveres serão mais bem tratados no tópico a seguir. A Constituição é, então, o instrumento de positivação desses direitos, os quais se encontram presentes desde o preâmbulo⁹ até os seus artigos finais¹⁰.

Assim, entre os seus 250 artigos, a CF/88 busca superar a miséria e dar ensejo à concretização do princípio da igualdade. No seu Preâmbulo, asseguram-se os “direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça” (BRASIL, 1988, s/n). Deste modo, mesmo que o preâmbulo careça de carga normativa, fica desde o início estabelecido que a República Federativa do Brasil não se constitui meramente em um Estado Democrático de Direito, mas é também um Estado social (RAFAGNIN, 2019).

No artigo estreante¹¹ da CF/88, a dignidade da pessoa humana é colocada como fundamento. O artigo 5º¹², o mais extenso da CF/88, traz em seu *caput* o postulado da igualdade, mesmo que formal. E, ainda, expressamente trata da igualdade de gênero. Já o artigo 6º¹³ elenca um detalhado rol de direitos sociais que abrange as mais diversas esferas da vida humana. O *caput* do artigo 170¹⁴ aborda a

⁹ 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. (BRASIL, 1988)

¹⁰ A título de exemplo, o último artigo da CF/88 trata de matéria concernente à previdência social, a qual constitui direito social que tem a solidariedade por princípio: Art. 250. Com o objetivo de assegurar recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo regime geral de previdência social, em adição aos recursos de sua arrecadação, a União poderá constituir fundo integrado por bens, direitos e ativos de qualquer natureza, mediante lei que disporá sobre a natureza e administração desse fundo (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

¹¹ 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; (BRASIL, 1988).

¹² 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: I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; [...] (BRASIL, 1988)

¹³ 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 (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 90, de 2015) (BRASIL, 1988)

¹⁴ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos

questão da justiça social¹⁵, que se dá na garantia de existência digna a todos e se vincula à necessidade de que cada um possa se auto desenvolver.

O título “Da Ordem Econômica e Financeira”, aberto por este mesmo art. 170, também enfatiza a redução das desigualdades regionais. A justiça social também se encontra presente no art.193¹⁶, que trata da “Ordem Social”. Já a Seguridade Social tem como princípio a solidariedade, uma vez que, consoante o art. 195¹⁷ toda a sociedade direta e indiretamente deve contribuir para sua concretização.

A saúde, como disposto no art. 196¹⁸, é universal e o art. 203¹⁹ dispõe que todos têm direito à assistência social. Finalmente, no art. 205²⁰ a educação, direito social que será mais detidamente estudado no próximo capítulo, é tida como direito de todos e dever do Estado e da família.

Uma vez arrolados alguns dos direitos sociais expressos na CF/88, como conclusão inexorável resta evidenciado que muitos – a maioria – dos aspectos da vida humana são regulados pelo texto constitucional. Com isso, não são apenas garantidos os clássicos direitos de liberdade, mas também - e ousa-se dizer, até principalmente - os direitos sociais. E mais, como contrapartida, também se afirmam os deveres fundamentais.

de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995) Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (Vide Lei nº 13.874, de 2019) (BRASIL, 1988)

¹⁵ Adota-se no presente trabalho a concepção de Justiça Social defendida por Amartya Sen em sua obra *Ideia de Justiça* (2011), na qual o autor traz um amplo debate teórico moral e crítico sobre a concepção da justiça distributiva de Rawls e o seu “véu da ignorância”. Afirma que, historicamente, o institucionalismo transcendental afastou-se da justiça, justamente pelo fato de que o “véu da ignorância” desconsidera a subjetividade dos indivíduos de modo a elencar que somente determinados princípios fariam parte do contrato original. Daí a necessidade de superação das teorias de justiça calcadas na teoria econômica clássica, uma vez que não há um indivíduo que seja racional do tipo *homo economicus*, mas com habilidades e necessidades diferentes. (SEN, 2011).

¹⁶ Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais. (BRASIL, 1988)

¹⁷ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais [...]. (BRASIL, 1988)

¹⁸ 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. (BRASIL, 1988)

¹⁹ Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos. (BRASIL, 1988)

²⁰ 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. (BRASIL, 1988)

Cabe esclarecer que, pela própria previsão detalhada de direitos sociais, pode-se inferir que a CF/88 é programática (diretiva ou dirigente), pois determina em seu texto – de modo expresso –, que o Estado deve implementar os direitos sociais. A constituição programática estabelece objetivos econômicos e sociais a serem alcançados e reflete programas na busca deles. Ela acaba por determinar a intervenção do Estado na economia ao constituir objetivos, tais como a erradicação da pobreza e redução de desigualdades regionais (GRAU, 2018). Nesse sentido:

Que a nossa Constituição de 1988 é uma *Constituição dirigente*, isso é inquestionável. O conjunto de diretrizes, programas e fins que enuncia, a serem pelo Estado e pela sociedade realizados, a ela confere o caráter de *plano global normativo*, do Estado e da Sociedade. Seu art.170 prospera evidenciadamente no sentido de implantar uma nova Ordem Econômica. Relembre-se ademais que a Constituição de 1988 contempla inúmeras disposições que, embora não se encontrem englobadas no chamado Título da Ordem Econômica (e Financeira) –Título VII – operam a institucionalização da ordem economia (mundo do ser). (GRAU, 2013, p. 1.785)

Desse modo, pode-se observar que a solidariedade permeia todo o texto constitucional, garantindo a existência digna do cidadão desde seus primeiros dias – quando do atendimento pré-natal pelo Sistema Único de Saúde –, durante seu desenvolvimento (com o direito à educação fundamental) e aferição de provento (com garantias trabalhistas), dando segurança nas intempéries (direito a auxílios assistenciais), até seus últimos anos (quando abarcado pela previdência).

Diante deste fato, compreende-se que um Estado sob a égide de uma Constituição que regulamenta toda a vida da pessoa humana, assegurando que ela seja digna, não pode ser regido por outro princípio que não o da solidariedade. Por isso, adjetiva-se ela como social: “[...] A Constituição de 1988 é basicamente em muitas de suas dimensões essenciais uma Constituição do Estado social” (BONAVIDES, 2008).

Infere-se, então, que o Estado brasileiro é social e tem por princípio estruturante a solidariedade. Esta é inerente ao caráter humano de se viver em sociedade, já apontado por Aristóteles na obra “A Política”. Assim, mesmo que se negue que o todo deve prevalecer sobre a parte – pois, o “bem comum” pode dar suporte à instituição de Estados totalitaristas –, afirma-se que a parte não subsiste sem o todo.

Deve-se reconhecer que “[...] o indivíduo humano somente desenvolve as suas virtualidades de **pessoa**, isto é, de homem capaz de cultura e autoaperfeiçoamento, quando vive em sociedade” (COMPARATO, 1997, p.17, grifo nosso). Nesse sentido, importante referir que o ser humano é uma célula dependente das demais na formação

de sistemas, tendo o dever de se solidarizar com essas para a sobrevivência de ambos.

E assim, a solidariedade está presente na CF/88, através do dever fundamental de pagar tributos, o qual está elencado nas normas constitucionais do detalhado STN. Contudo, a liberdade também está presente. E foi com base nela e no livre mercado que, no Brasil, o “movimento neoliberal”, presente nos últimos governos, buscou firmar-se ao contrapor de modo absoluto a solidariedade à igualdade e defender um Estado mínimo²¹ (RAFAGNIN, 2019).

Nesse sentido: “[...] a vaga neoliberal deste fim de século demonstrou quão precário é o princípio da solidariedade social, base dos chamados direitos humanos da segunda geração, diante do ressurgimento universal dos ideais individualistas” (COMPARATO, 1997, p.1). Os neoliberais, portanto, radicados na ideia de que a intervenção estatal causaria atraso econômico ao invés de corrigir as “falhas de mercado”, defenderam que o Estado deveria ser mínimo para que a mão invisível do mercado pudesse agir e esse, por si só, se autorregular.

Porém, conforme aponta Rafagnin (2019), o livre mercado é um mito, afinal, não há liberdade de mercado, e sim uma desregulamentação da economia. Por isso, a implantação do ideário neoliberal por meio da EC/95 - que limitou os investimentos em direitos sociais - foi uma afronta ao Estado social, previsto pela CF/88 que elenca um amplo e denso rol de direitos sociais (RAFAGNIN, 2019). E mais, consoante Nabais (2003), mesmo em uma sociedade baseada em direitos clássicos, ou seja, principalmente calcada em direitos de liberdade, há sim custos.

Esses podem ser divididos em três ordens. Denominaremos os primeiros de custos da soberania, pois ligados à existência do Estado; custos democráticos, relacionados aos direitos de sufrágio; e, finalmente, os custos: “[...] em sentido estrito ou custos financeiros públicos concretizados portanto no dever de pagar impostos.” (NABAIS, 2003, p.748). Foram estes últimos objeto de análise pelo autor:

[...] os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num Estado falido ou incapacitado, implicam cooperação social e a responsabilidade individual. Daí decorre que a melhor abordagem para os

²¹ Pergunta-se, um Estado mínimo para quem? O que Rafagnin (2019, p.37) esclarece: “Perceba-se como é uma grande falácia a redução da atuação do Estado. Porque ela deve ocorrer apenas com relação ao atendimento da questão social, mas, em relação ao atendimento dos anseios da elite econômico-financeira, o Estado deve ser pujante. Justifica-se tal, muitas vezes, nas questões de caráter tributário, pois se diz que são os empresários (os grandes empresários, não os pobres que empreendem) que sustentam o Estado com o pagamento de tributos. Mais um mito, afinal, no Brasil, a grande maioria da arrecadação tributária é oriunda da tributação indireta”.

direitos seja vê-los como **liberdades privadas com custos públicos**. (NABAIS, 2003, p. 749, grifo nosso)

Nota-se que a percepção em destaque pode ser facilmente afirmada ao se vislumbrar o orçamento público²². Nesse sentido, se os direitos à propriedade e à segurança não tivessem custos, não seriam requeridos investimentos nessas áreas, as quais sequer teriam dotações. Ocorre que, o que se observa é que logo por detrás de todas as prestações (sejam elas negativas ou positivas) estão os tributos e com eles o Estado fiscal:

Pois bem, olhando para o suporte financeiro do Estado contemporâneo, o que vemos é um Estado fiscal, um Estado que tem nos impostos o seu principal suporte financeiro. O que, atenta a razão de ser do Estado, que é a realização da pessoa humana, a realização da pessoa no respeito pela sua iminente dignidade humana, o Estado fiscal não pode deixar de se configurar como um instrumento dessa realização. Porventura, o instrumento que historicamente se revelou e continua a revelar como o mais adequado à materialização desse desiderato. (NABAIS, 2003, p. 752)

O Estado fiscal, solidário por excelência, é, portanto, o que melhor atende às necessidades que os direitos sociais visam, bem como aos direitos de liberdade. A grande problemática é que, mesmo diante desse quadro, reluta-se em admitir que estes têm custos, permanecendo a crença na falaciosa ideia de inexistência de necessidade de investimentos também nos direitos de liberdade. Porém, conforme já discorrido, tudo tem um preço:

O que significa que os actuais impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em Estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro. (NABAIS, 2003, p. 754)

Ocorre que a CF/88, a Cidadã, encampou uma solidariedade máxima. E mais, elencou tanto a liberdade quanto a solidariedade como objetivos em seu art. 3º, inciso III: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III – construir uma sociedade livre, justa e solidária;” (BRASIL, 1988, s/n).

Pois bem, encontram-se presentes no dispositivo constitucional acima três dos mais importantes princípios constituidores do Estado brasileiro (sociedade), quais sejam, a liberdade (livre), a igualdade (justa) e a solidariedade (solidária). Sendo que, toma-se a solidariedade como princípio estruturante: não o mais importante, mas

²² No ano de 2020, fora previsto no orçamento da União despesa do Orçamento Fiscal e da Seguridade social para o Ministério da Justiça e Segurança Pública a quantia de R\$ 13.909.243.687,00 (treze bilhões, novecentos e nove milhões, duzentos e quarenta e três mil e seiscentos e oitenta e sete reais). (BRASIL, 2020, p.224)

impositivo de um equilíbrio entre a liberdade e a igualdade.

Consoante Yamashita (2005), o ponto chave é a compatibilização desses dois princípios, mesmo que isso traga dificuldades de composição entre o dever de promoção de condições de vida a todos sem a intromissão excessiva na vida de alguns. Caso contrário, geraria-se um verdadeiro confisco, o qual é expressamente vedado²³ pela CF/88. O tema relaciona-se com a capacidade contributiva – a ser estudada no capítulo 3.

Todavia, o princípio da solidariedade para ser concretizado carece de instrumentos de consecução. O seu principal instrumento é a capacidade contributiva. Esta permite a prática de ambos os princípios: liberdade e igualdade (TORRES, 2005). Ambas dependem, direta e indiretamente, de cada cidadão que compõe o Estado, e se configuram, de um lado, por meio da limitação das exações estatais, e de outro, das ações estatais, as quais são as chamadas políticas públicas²⁴:

A rede de solidariedade estatal é viabilizada pelos aparelhos do Estado, porém sem a participação ou contribuição de cada cidadão – na política, na economia, no direito – não seria possível ter em vista esta estrutura. Isto

²³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco; (BRASIL, 1988).

²⁴ No presente trabalho adotou-se a clássica concepção de políticas públicas de Souza (2006) de que: pode-se, então, resumir política pública como o campo do conhecimento que busca, ao mesmo tempo, “colocar o governo em ação” e/ou analisar essa ação (variável independente) e, quando necessário, propor mudanças no rumo ou curso dessas ações (variável dependente). A formulação de políticas públicas constitui-se no estágio em que os governos democráticos traduzem seus propósitos e plataformas eleitorais em programas e ações que produzirão resultados ou mudanças no mundo real (SOUZA, 2006, p. 26). No processo de definição de políticas públicas, sociedades e Estados complexos como os constituídos no mundo moderno estão mais próximos da perspectiva teórica daqueles que defendem que existe uma “autonomia relativa do Estado”, o que faz com que o mesmo tenha um espaço próprio de atuação, embora permeável a influências externas e internas. Essa autonomia relativa gera determinadas capacidades, as quais, por sua vez, criam as condições para a implementação de objetivos de políticas públicas. A margem dessa “autonomia” e o desenvolvimento dessas “capacidades” dependem, obviamente, de muitos fatores e dos diferentes momentos históricos de cada país. (SOUZA, 2006, p. 27) [...] Das diversas definições e modelos sobre políticas públicas, podemos extrair e sintetizar seus elementos principais: A política pública permite distinguir entre o que o governo pretende fazer e o que, de fato, faz. A política pública envolve vários atores e níveis de decisão, embora seja materializada através dos governos, e não necessariamente se restringe a participantes formais, já que os informais são também importantes. A política pública é abrangente e não se limita a leis e regras. A política pública é uma ação intencional, com objetivos a serem alcançados. A política pública, embora tenha impactos no curto prazo, é uma política de longo prazo. A política pública envolve processos subsequentes após sua decisão e proposição, ou seja, implica também implementação, execução e avaliação (SOUZA, 2006, p. 36-37). Pode-se concluir que o principal foco analítico da política pública está na identificação do tipo de problema que a política pública visa corrigir, na chegada desse problema ao sistema político (politics) e à sociedade política (polity), e nas instituições/regras que irão modelar a decisão e a implementação da política pública (SOUZA, 2006, p. 40). Ainda, conforme Sen (2011) as políticas públicas estão relacionadas às capacidades dos indivíduos, que podem ser (ou não) desenvolvidas, dependendo do acesso deles a elas e da possibilidade de interferência ativa dos cidadãos na determinação dessas políticas. Ainda, é inegável a dependência das capacidades das políticas públicas e vice-versa, visto que o homem além de público-alvo das políticas públicas e agente ativo na realização de mudanças sociais.

significa que ela possui (ou deveria possuir) um caráter circular à contribuição, por meio de impostos (artigos 145 et seq. Da CF) (principalmente), popular, que deve (deveria) retornar ao próprio povo como benefícios. (MASSAU, 2016, p. 56-57)

Como mencionado acima, a “contribuição”, que independe da vontade do contribuinte, deveria retornar ao cidadão. A CF/88, com base nos dispositivos mencionados, traz “[...] um compromisso do reequilíbrio harmônico destes direitos fundamentais como reação ao privilégio da liberdade em detrimento da igualdade material e da fraternidade ou solidariedade durante o Estado liberal burguês” (YAMASHITA, 2005, p. 53).

Para Greco (2008), a solidariedade não seria o oposto da liberdade, visto que ambas são princípios de igual valor e não concorrem entre si, estando presentes concomitantemente e até de modo complementar. Ainda, defende-se que sem a implementação da solidariedade por meio dos direitos sociais, não se teria o exercício da liberdade, somente uma “liberdade formal”.

Observa-se, também, que a solidariedade tem diversos sentidos. Aqui, porém, se discorre em seu sentido jurídico, afastando-lhe da ideia de familiaridade, afeto ou comunhão: “[...] ocorre tanto solidariedade na ação em favor do bem individual quanto do bem comum, sendo a segunda a solidariedade política por excelência, devendo ser a base do ordenamento que rege a vida política, econômica e social da comunidade” (DI LORENZO, 2010, p. 132). Portanto, “ser solidário” é um dever jurídico independente da personalidade entre os sujeitos (GODOI, 2005).

Desse modo, apesar da aparente ambiguidade do texto da CF/88 que adotou ambos os princípios, a capacidade contributiva imbuída no princípio da solidariedade pode ser tomada como ponto de equilíbrio entre a liberdade e a igualdade. Nesse sentido, Di Lorenzo (2010, p. 90) questiona: “Ora, há de se negar o caráter fundamental da tributação para a justiça política? E, que ela diga respeito ao dever da parte de contribuir com o todo, sendo, portanto, regulada pela justiça legal?”.

O autor também elenca a capacidade contributiva como medida da igualdade proporcional (DI LORENZO, 2010), argumento com o qual se concorda e se explorará em capítulo vindouro. Neste ponto, indo além, toma-se aqui a ideia da capacidade contributiva como princípio instrumentalizante da solidariedade. Assim, ela possibilita que os iguais contribuam na medida de sua igualdade, e os desiguais conforme a sua

desigualdade. Observa-se esse raciocínio no art. 145, parágrafo primeiro²⁵, da CF/88, cujo conteúdo determina que o Estado, por meio do Fisco, atente-se à personalidade quando da instituição dos impostos, determinando o tratamento desigual para os que são desiguais, e igual para os que são iguais (DI LORENZO, 2010).

Isso serve, além de meio de consecução da igualdade material, como limite do dever de pagar, dando azo ao princípio da liberdade. Ou seja, o princípio da capacidade contributiva se desdobra tanto em dever, como em direito no caso em concreto. Daí o seu caráter instrumental, condição que será mais bem explorada quando da análise específica deste princípio em capítulo voltado a ele.

Por ora, deve ficar claro que foi a solidariedade que permitiu a evolução da justiça distributiva aristotélica, sendo, portanto, o princípio determinante do equilíbrio entre liberdade e igualdade. É desse modo a justiça social é alcançada, ou seja, pela instituição de deveres de contribuir, não de modo absoluto, mas em conformidade com a limitação da capacidade contributiva de cada um. Nesse cenário a tributação tem um papel essencial (DI LORENZO, 2010).

Ousa-se, então, defender que é necessário um novo “modo de ver” no que tange à relação entre contribuinte e Fisco, a qual está eivado pelos princípios acima mencionados. É inegável que os indivíduos têm o dever de contribuir, mas estes devem ter resguardados e respeitados em sua esfera de liberdade – o que se dá pelo princípio instrumental da capacidade contributiva. Concomitantemente, devem ser colocadas em prática as metas constitucionais e os direitos sociais, que uma vez implementados quando houver a “vontade de constituição” (HESSE, 1991, p.19), permitirão que todos tenham observada a sua dignidade. Daí a importância da realização do princípio da solidariedade.

Ainda, quanto à necessidade de estudo do princípio da solidariedade no âmbito do Direito Tributário, Sacheto (2005) questiona se ele faria sentido nos dias de hoje. E após tecer análise, responde positivamente à afirmação, entendendo que ainda se parte de concepções equivocadas que contrapõem de modo absoluto os direitos de liberdade e o dever de solidariedade, sendo esse modo de pensar culturalmente

²⁵ § 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. (BRASIL, 1988)

dominante. Porém, não foi isso que os constituintes intentaram ao colocar na CF/88 um modelo republicano:

O princípio *republicano* é invocado justamente por ser o regime escolhido pela Constituição Federal de 1988. Um regime que favorece a liberdade e a igualdade perante o Direito. Diante da problemática político-jurídica que se vivencia, a forma republicana necessita de um elemento que oriente a liberdade e a igualdade em seu contexto e fundamento em sua compreensão. (MASSAÚ, 2016, p.181)

Ocorre que, mais de trinta anos depois da promulgação da CF/88, os direitos sociais nela postos não foram plenamente observados e os deveres de contribuir sequer são lembrados, o que faz com que a questão da solidariedade seja atual e relevante. Essa, como já observado, pode ser analisada sob diferentes concepções discutidas a seguir, principalmente quanto à solidariedade na esfera tributária, foco principal do presente trabalho.

Para Torres (2005), a solidariedade pode ser compreendido como um valor, cujo conteúdo já estava presente nos Estados liberais, denominados Estados de Direito, desde o momento da sua origem, sob o viés da fraternidade (sendo parte do lema da Revolução Francesa). Todavia, à época, o legalismo e a liberdade, sob influência do pensamento kantiano, tiveram mais destaque. Já sobre a solidariedade como princípio, o mesmo autor afirma:

A solidariedade, sendo um valor jurídico que aparece ao lado da liberdade, da justiça e da igualdade, projeta-se, como princípio, para o campo constitucional, em íntimo relacionamento com os princípios vinculados à liberdade, à justiça e à segurança. Interessa-nos aqui o relacionamento entre o princípio da solidariedade e os princípios vinculados à justiça tributária, nomeadamente a capacidade contributiva e o custo/benefício (TORRES, 2005, p.198-199).

Nabais (2005) elenca alguns dos possíveis entendimentos sobre a solidariedade, frisando que não basta mais a “solidariedade dos antigos”, a qual era tida como uma virtude que se dava nas relações familiares. Mas, hoje, a “solidariedade dos modernos” passou a ser um princípio a ser realizado politicamente pelo Estado. Isto é, a solidariedade se despersonalizou. E, com a sua positivação, passou do nível horizontal, entre indivíduos vinculados por laços afetivos, para o nível vertical, no qual o Estado passou a ser o interventor.

Por isso, mesmo que, via de regra, esteja presente nas relações interfamiliares, a solidariedade, também em sua compreensão diversa, foi institucionalizada com mais ênfase após o advento das Constituições programáticas. E em decorrência da forte

carga principiológica da CF/88, acabou por servir como fundamento específico de tributos como as contribuições (TORRES, 2005).

Desta maneira, o estudo afunila-se para se destrinchar o princípio da solidariedade no âmbito do Direito Tributário Brasileiro e, posteriormente, estabelecer como se dá a relação Fisco e Contribuinte, a qual pautará todo o restante do trabalho. A análise do princípio da solidariedade no Direito Tributário brasileiro é recente e por demais relevante. Ela é concatenada à inegável importância que se deve dar aos direitos e deveres sociais, havendo a necessidade de um estudo conscientizador, para além da academia, da imprescindibilidade do pagamento dos tributos para a manutenção da sociedade. Justamente aí reside a importância social do estudo.

Sobre o princípio da solidariedade social e tributação, ensina Greco (2005) que essa questão se faz presente em toda a cadeia que envolve a tributação, desde o porquê do dever de pagar tributos, até a atuação do Judiciário em demandas sociais, quando este faz uso dos recursos tributários para o atendimento de lides nas quais o pedido é a concessão de direitos. Desse modo, Greco (2005, p.198-199) afirma que a temática “solidariedade social e tributação” pode ser analisada em “pelo menos, três momentos distintos no debate tributário”, quais sejam:

- a) O primeiro corresponde ao da *justificação da exigência* [...]. Algumas vezes aparece como fundamento da tributação, como se lê, por exemplo em José Cabalta de Nabais e Ricardo Lobo Torres ao tratarem do dever fundamental de contribuir para o custeio do Estado que queremos. Outras vezes a solidariedade surge como *objetivo* a ser alcançado através da instituição de contribuições [...]
- b) A solidariedade social também surge no plano de *critérios de congruência* da legislação tributária e serve para identificar eventuais distorções internas ao ordenamento jurídico ao versar determinada hipótese específica ou atua como instrumento para detectar desvios na produção da lei tributária. Neste plano, encontram-se as diversas questões relativas a abuso do poder de legislar, proibição de retrocesso da legislação em relação aos direitos fundamentais etc.
- c) Por fim, o tema apresenta-se diluído nos embates perante o Poder Judiciário, como *critério de interpretação* utilizado para buscar o sentido integral das normas positivas, ao apontar uma direção iluminada por esse valor (como, por exemplo, o debate sobre a eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva) e, deste modo, serve também para definir limites à tributação.

No presente trabalho, a divisão colocada por Greco (2005) será observada, ainda que não nesta ordem, estudando-se primeiro a solidariedade como princípio fundamental da tributação – item “a”; em segundo lugar – item “c” – a sua observância quanto aos direitos sociais (a ser estudada em específico quanto à educação no capítulo a seguir); E quanto ao item “b”, será abordada quando da resolução da

resposta ao problema da pesquisa, qual seja: se a limitação da dedução dos gastos com educação no IRPF infringe o princípio da capacidade contributiva.

Como já mencionado, são necessários recursos para assegurar os direitos de liberdade clássicos, como a soberania e segurança, além, é claro, dos direitos sociais, alcançados por meio de políticas públicas. Daí que a solidariedade como fundamento da tributação traz uma visão principiológica ao tema. Dando respaldo a isso, Nabais (2005) afirma que a solidariedade sempre esteve presente no Estado Fiscal:

[...] ao contrário do que à primeira vista se possa pensar, a ideia de solidariedade social tem sido servida pelo direito dos impostos ao longo de todo o Estado fiscal e não apenas com o advento do Estado fiscal social. Muito embora, como também já mencionamos, essa realização seja visível sobretudo em sede de Estado Fiscal social, em que a mesma é, de resto, levada a cabo por diversas vias. (NABAIS, 2005, p.127)

Ocorre que, esse preço deve ser justo e não alto demais a ponto de extrair toda riqueza de quem paga. O contribuinte não pode ser financeiramente exaurido sem as devidas prestações sociais, ainda que não diretamente correspondentes: “[...] apenas perante um Estado fiscal, cujo preço seja aceitável, podemos conceber os impostos como um indeclinável dever de cidadania, cujo cumprimento a todos nos deve honrar”. (NABAIS, 2003, p.754).

E o Estado fiscal subsiste graças às receitas arrecadadas com tributos. Ao contrário, por exemplo, do Estado patrimonial absolutista, que se retroalimentava, sem qualquer suporte em uma relação binária, uma vez que o Estado sobrevivia ao explorar o seu próprio patrimônio. Nesse contexto o tributo teria sido uma invenção iluminista, devido ao seu caráter redistributivo. Porém, vale referir que isso não implica na identificação do Estado liberal com o Estado fiscal, já que aquele se constitui como uma fase deste, sendo a fase social (NABAIS, 2003).

Logo, o gênero Estado fiscal, subdivide-se em duas espécies: o Estado liberal e o Estado social. Apesar disso, é comum a associação entre o Estado fiscal e o Estado social justamente pelo fato de que este demanda mais investimentos e, logo, uma maior tributação – posição adotada aqui. Ainda, no Estado fiscal, mesmo no modelo social, a economia é livre e o seu manejo cabe predominantemente – porém, não absolutamente – à sociedade: o Estado fiscal é, assim, limitado no que concerne ao domínio econômico (NABAIS, 2003).

Logo, pode-se aferir que o oposto do Estado fiscal seria um Estado patrimonial. Mas o contrário não é verdadeiro, pois há outras formas de Estado além do Estado

fiscal. Por exemplo, cita-se o Estado tributário que, segundo Nabais (2003), estaria assentado em tributação bilateral, como as taxas. Ocorre que, na prática, não só os direitos de primeira dimensão, considerados mais “gerais” – visto que a segurança, por exemplo, não pode ser individualizada -, como também os de segunda dimensão devem, porque determinados pela Carta Magna, ser financiados por todos – mesmo que individualizáveis, como a educação básica.

Reitera-se que devido à previsão em sede constitucional, no Estado Fiscal, os direitos sociais devem ser promovidos com recursos de todos. Isto é, faz-se imprescindível que a tributação seja realizada de forma justa, com observância da capacidade econômica de cada indivíduo. Sendo que, é nisso que reside a cidadania fiscal: ser “[...] destinatário do dever fundamental de pagar impostos na medida da respectiva capacidade contributiva” (NABAIS, 2003, p. 761).

Nabais (1998), ainda, afirma ser a tributação estruturante não só do direito tributário, mas do próprio Estado, de modo a haver um dever fundamental de pagar tributos. Para o autor, o tributo tem um prisma diferente. Assim, aponta que, como um dever fundamental, ele tem contrapartida com direitos. Enquanto aquele – o dever – decorreria da própria ideia de solidariedade. Até mesmo as espécies tributárias que não são vinculadas têm escopo social. Não há manutenção de Estado e sociedade sem a solidariedade. Há ideia de mutualismo: todos contribuindo para o bem comum (NABAIS, 1998).

Somente por meio da solidariedade é possível que todos os indivíduos tenham acesso aos serviços públicos, na intenção de ver sanadas suas necessidades essenciais. É também a solidariedade que impõe que aqueles que podem entregar parte maior de seu patrimônio para auxiliar os que têm menos devem fazê-lo – observados limites constitucionais. Deste modo, será enfrentado o problema da desigualdade social, vez que a solidariedade justifica a exação e distribuição dos tributos (NABAIS, 1998).

Ademais, não se pode olvidar que a solidariedade implica correlação. Assim, ao passo que o Estado tem o poder-dever de exigir o tributo, por outro lado, há o direito do indivíduo de exigir a contraprestação – os direitos sociais são exigíveis. A solidariedade também traz a ideia de exigência de pagamento entre os indivíduos.

Em suma, é a partir dessas ideias que se pode constituir uma sociedade justa, livre e solidária. E é a tributação que está por trás de tal objetivo fundamental que se transmuta como direito social do indivíduo e do dever de contribuir. É evidente a

necessidade de se observar a dosimetria, por isso a análise do princípio da capacidade contributiva a ser realizada.

Todavia, defende-se desde já que deve ocorrer uma mudança de visão na qual a tributação de “mal necessário” passe a ser vista – e seja de fato empregada pelo Poder Público para esse fim – como um “esforço social” feito por cada um, na medida de sua possibilidade. Ainda, frisa-se que a realização da solidariedade não implica uma diminuição da liberdade. Pelo contrário, torna esta possível: “Ademais, considera-se a solidariedade elemento substancial para a dinâmica republicana, no sentido de coadunar a dimensão individual e coletiva do ser humano” (MASSAÚ, 2016, p.181, grifos no original).

Por hora, entende-se que se alcançou o objetivo parcial proposto, uma vez que foi observada a relação entre fisco e contribuinte, e o quanto a liberdade e a solidariedade encontram-se neles presentes. Não em contradição, mas sim em composição. Ou seja, tais princípios, considerados reitores da tributação e do Estado, apesar de aparentemente contrários, em verdade convergem a um ponto de equilíbrio. E isso se dá por meio do seu princípio instrumentalizante, qual seja, a capacidade contributiva (a ser destrinchado no Capítulo 3).

Assim, feitas as primeiras observações, que serão as lentes com as quais se deve passar a análise da relação entre Estado e indivíduo na relação tributária, pode-se adentrar especificamente à questão da arrecadação/distribuição dos recursos financeiros. Para tal, repisa-se, faz-se importante considerar os objetivos postos na CF/88, sendo a solidariedade o fundamento do Estado social brasileiro, concretizada pelos deveres e direitos sociais, a seguir abordados.

1.2 Os deveres e os direitos sociais: arrecadação/distribuição dos recursos financeiros

Consoante visto acima, o Estado social brasileiro é estruturado pelo princípio da solidariedade, e sua atuação deve se dar por meio da arrecadação e da distribuição de tributos. Aquela ocorre através da consecução do dever de contribuir, que abrange os direitos, tanto liberais como, e principalmente, os sociais.

Assim, cabe salientar que o dever social de pagar está presente tanto para arcar com os custos dos direitos econômicos, sociais e culturais, como no que concerne aos direitos clássicos. Ocorre que a “ficção” da gratuidade dos direitos

liberais perdura pelo fato de que os custos dos direitos de segunda dimensão são mais palpáveis. Isto é, nestes, determinam-se os sujeitos de modo concreto, sendo possível apontar quem são os contribuintes e quem são os beneficiários, categorias que nem sempre coincidem (NABAIS, 2003).

Considera-se que esta ideia persiste até o momento presente como o resultado de uma construção histórica. Assim, após séculos de abusos e algumas revoluções, foram feitas declarações, onde direitos foram aclamados, enquanto os deveres foram evitados. Inclusive, na afamada Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 os deveres são pouco mencionados.

O esquecimento dos deveres após a Segunda Grande Guerra tem explicação no retorno da filosofia liberal, pela necessidade de criação de uma redoma de direitos impenetrável que repelisse a submissão da pessoa humana ao patamar de objeto. Trata-se de uma resposta direta aos atos nazistas, quando dos regimes nazifascistas. Por isso, intensificaram-se neste período a determinação proibitiva de intrusão na esfera de liberdade do homem, com o desrespeito à dignidade da pessoa. Os acontecimentos de terror, afinal, haveriam de ser evitados para sempre (NABAIS, 2003).

Conforme o autor, “Era, pois, necessário exorcizar um passado dominado por deveres, ou melhor, por deveres sem direitos” (NABAIS, 2003, p.740). Essa ânsia por direitos permeou a Europa nos anos 40 e chegou ao Brasil no fim da década de 80, culminando com a CF/88.

Nesse sentido, destaca-se que a falta de normatização dos deveres se dá por se entender que eles são automáticos e nascem com a instituição de um direito. Por exemplo, na medida em que surgiria o direito de propriedade, liberal por excelência, haveria o dever de respeitar a propriedade privada alheia. Assim, inexistindo deveres por si só, a previsão tornar-se-ia desnecessária.

Porém, Nabais (2003) refuta este raciocínio. Para ele, os deveres fundamentais constituem uma categoria autônoma, calcada no meio termo entre o liberalismo extremado, que não imputa deveres aos indivíduos, e o totalitarismo, que somente prevê “funções” àqueles sob seu comando. Além da autonomia, os deveres fundamentais contam com um *status* constitucional e, ao lado dos direitos individuais, compõem o outro lado do “estatuto do indivíduo” (NABAIS, 2003).

Foca-se, agora, nos direitos fundamentais de segunda dimensão, que remetem à ideia de solidariedade por meio da igualdade, alcançada pela atuação estatal justa.

Para tanto, direciona-se a análise ao ideal de justiça proposto por Sen (2011). O autor referido parte da ideia original aristotélica, qual seja, de que se deve tratar os iguais na medida de sua igualdade e os desiguais, de sua desigualdade. Retoma, portanto, a compreensão kantiana de que o homem é o fim em si mesmo, abandonada durante o período de exploração desmensurada da mão de obra humana (SEN, 1993).

Sobre esses fundamentos, com vistas à justiça social, deve ser pautada a atuação do Estado, que deve oferecer aos cidadãos as oportunidades para que desenvolvam suas capacidades. Só assim seria possível a realização de uma liberdade material (SEN, 2011). Logo, “[...] a utilização do enfoque da capacidade, mesmo reduzido à concentração nas efetivações realizadas (longevidade, ausência de morbidade, boa alimentação, etc), pode atribuir um papel mais importante ao valor da liberdade do que de início poderia parecer” (SEN, 1993, s/n).

Para Sen (2000), o Estado deve sim oferecer aos cidadãos oportunidades por meio da atuação nas áreas da educação e da saúde, por exemplo. Isto é, por meio da prestação dos direitos sociais. Essas vão exercer influência na liberdade substantiva, não só dos indivíduos, mas em um sentido macro, de toda a sociedade. Na área da educação, enfoque do presente trabalho, Sen (2000) afirma que, quando atendido, figura como um direito que permite ao cidadão participar, de fato, das escolhas políticas da sociedade, além de possibilitar a capacitação para o mercado de trabalho (SEN, 2000).

Ou seja, na visão sentiana, o crescimento econômico passa de fim para meio, pelo qual, através da consecução estatal de políticas públicas²⁶, é possível ao homem desenvolver suas capacidades. Isso terá como consequência mais crescimento econômico (SEN, 2000). Para tanto, é necessário que o Estado invista sua arrecadação com tributos nas áreas sociais, pois, assim, a atuação estatal resultará no desenvolvimento como liberdade.

Em se tratando especificamente do direito à educação, considera-se a sua persecução algo fundamental para que a liberdade seja observada. Havendo um enlace entre o desenvolvimento e a educação, o Estado faria parte de modo ativo, como protagonista no que tange à utilização de recursos públicos (SEN, 2000).

Destarte, os direitos sociais, tais como a educação, uma vez realizados pelas políticas estatais, promovem a liberdade material ao possibilitar que os cidadãos

²⁶ Remete-se à nota de nº 15, na qual apontou-se a concepção de política pública adotada no presente trabalho.

desenvolvam a sua capacidade, ou seja, busquem sua autorrealização. Isso tem efeitos determinantes para a melhoria na vida da sociedade como um todo e para a própria determinação das políticas públicas.

Há uma retroalimentação dessa sistemática, visto que os direitos sociais, uma vez implementados, instigam as capacidades dos indivíduos que, ao exercerem-nas, voltam-se à determinação das políticas que permitem a realização dos direitos sociais. Importante ressaltar que nesse sistema o papel do Estado é imprescindível, pois deve haver o investimento das receitas nas políticas públicas e o controle social. Caso contrário, o ciclo se rompe:

Assim, ao cuidar daquilo que é devido à comunidade, a justiça social determina quais são os deveres em relação a todos os membros da comunidade fixando, mediatamente, os deveres do indivíduo com outros indivíduos. Dentre esses deveres, o de contribuir segundo a própria capacidade. Assim sendo, o dever de contribuir é regido pela justiça social, mas sua limitação é regulada pela justiça distributiva (DI LORENZO, 2010, p. 90).

Pois bem, restou estabelecido o pressuposto de que a CF/88 traz extenso rol de direitos sociais, fundamentando o Estado social no princípio da solidariedade. Fora visto que isso ocorre, inclusive, no que tange à tributação. Vale referir que, quanto a tais direitos, pela própria natureza da Constituição (programática), há sua exigibilidade e juridicidade. Assim, a eficácia das normas constitucionais pode ser entendida tanto no sentido jurídico quanto no social:

No primeiro caso, diz respeito à possibilidade jurídica de aplicação da norma, ou seja, é a qualidade de produzir, mais ou menos, efeitos jurídicos ao regular situações ou comportamentos. No segundo, trata-se da conformidade das condutas à norma, isto é, se ela foi realmente observada. (BERCOVICI, 1999, p.39)

Cabe mencionar que existem posicionamentos que sequer reconhecem a existência dos direitos sociais como “direitos de verdade”. Atria afirma que os direitos sociais possuem somente um sentido político, faltando-lhes subjetividade (PULIDO, 2008). Mas seria justamente esta subjetividade que concederia a “carga jurídica” aos direitos sociais, visto que, se fossem direitos subjetivos, seriam exigíveis. Esse posicionamento é criticado por Pulido (2008), e encontra-se hoje ultrapassado e superado, daí que não será enfocado de modo exasperado no presente trabalho.

Outro problema conceitual que dificulta a distinção estanque entre os direitos de primeira e segunda dimensões é o fato de que muitos direitos que geram obrigações negativas por parte do Estado passaram a ter forte viés social

(ABRAMOVICH; COURTIS, 2011). Como exemplo, é o direito de propriedade e a função social da propriedade prevista no art. 5º, XXIII²⁷ da CF/88 e no art. 1.228²⁸ do CC/02. Ainda, fala-se no direito do consumidor como um eminente direito social e na responsabilidade social dentro dos contratos antes restritivamente privados (ABRAMOVICH; COURTIS, 2011).

Ora, já é ideia consolidada na presente pesquisa que os direitos sociais têm custos para a sua implantação. Ocorre que, conforme já exposto, esquece-se que os direitos de primeira dimensão também têm gastos, ou melhor, investimentos (SARMENTO, 2008). A Segurança Pública, por exemplo – e como demonstrado no orçamento trazido na nota de rodapé nº 16 -, depende de exações estatais:

Tal consideração se justifica pelo fato de que também são sociais direitos que asseguram e protegem um espaço de liberdade e a proteção de determinados bens jurídicos para determinados segmentos da sociedade, em virtude justamente de sua maior vulnerabilidade em face do poder estatal, mas acima de tudo social e econômico, como demonstram justamente os direitos dos trabalhadores. (SARLET; FIGUEREIDO, 2013, p.176)

Mesmo os direitos civis e políticos não são “puros” e dependem de investimentos. Os direitos sociais, econômicos e culturais, além disso, requerem respeito e proteção estatal, daí que não se pode singelamente classificá-los conforme o tipo de conduta requerida ao Estado. Até porque o mesmo direito pode ter diferentes níveis de conduta estatais. Desse modo, encontra-se enfraquecida a distinção estanque entre direitos civis e políticos e direitos econômicos, sociais e culturais (ABRAMOVICH; COURTIS, 2011; NABAIS, 2003).

Ambas as categorias jurídicas requerem investimentos, bem como demandam custos dos direitos. Porém, esse não é um assunto dos mais agradáveis. Talvez porque a humanidade passou por longos períodos de exploração e imposição de deveres, em oposição aos direitos. Logo, ninguém quer discutir sobre o outro lado da moeda, chamado de “deveres fundamentais e, depois, os custos dos direitos” (NABAIS, 2003, p. 739).

Sumariza-se que, tanto os direitos de primeira, como os de segunda dimensão são caracterizados por prestações de fazer e de não fazer por parte do Estado. Daí, pois, considera-se antiquado o tratamento destes como de prestações positivas, conforme já ressaltado. Por óbvio, que, no que tange aos direitos sociais, as

²⁷ XXIII - a propriedade atenderá a sua função social; (BRASIL, 1988)

²⁸ Conforme o art. 1228 do CC, “O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha” (BRASIL, 2002)

prestações estatais positivas representam o “núcleo essencial”. Mesmo assim, há também o dever de abstenção (respeitar, proteger, garantir e promover) por parte do Estado, mesmo quando se trata de direitos sociais.

Ora, quanto à judicialização dos direitos de segunda dimensão, ou seja, dos direitos econômicos, sociais e culturais, discute-se sobre a intervenção do Judiciário na consecução de políticas (SARMENTO, 2008). Abramovich e Courtis (2011) defendem a judicialização de demandas quando já existentes políticas públicas previstas em lei e que estejam sendo negadas no caso concreto. Todavia execram a criação de normas inéditas entre as partes, visto não ser papel do Poder Judiciário “criar direito” se não há lei que respalde a decisão. Isso infringiria a divisão dos poderes e causaria desequilíbrios orçamentários (SARMENTO, 2008).

Então, importante apresentar o contraponto de que, mesmo que se entenda que os direitos fundamentais sociais têm carga jurídica e subjetividade, ao mesmo tempo, afirma-se que não cabe aos juízes “legislar” quanto a eles. Mas sim, determinar a criação de normas sobre eles e a realização das políticas públicas. É nesse sentido o posicionamento de Silva (2008, p. 597-598):

[...] Em outras palavras, talvez a tarefa dos juízes não seja a de conceder remédios, tratamentos médicos, vagas em escolas etc. a todos aqueles que recorrerem ao Judiciário. Mas, nesse caso, qual poderia ser o papel dos juízes no processo de realização dos direitos sociais? Embora haja diversas respostas possíveis a essa pergunta, eu sustento que todas elas devem partir do pressuposto de que esses direitos não podem ser tratados, exceto em casos excepcionais, como se seguissem o mesmo padrão individualista em que se baseiam relações entre um credor e um devedor.

Os direitos sociais, portanto, são exigíveis e podem ser judicializados. Mas, primeiro, funcionam como comandos de imposição de legislação ao Poder Legislativo e de execução ao Executivo – por mais pleonástico que seja dizer que o Legislativo deve legislar e o Executivo executar. Somente depois disso podem as questões sociais serem apreciadas pelo Judiciário. Sendo que, quando aqueles poderes mantiverem-se inertes, há ferramentas constitucionais que visam sanar estas omissões. Como exemplo, cita-se o mandado de injunção²⁹ e a ação declaratória de

²⁹Art.5º [...] LXXI - conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania; (BRASIL, 1988) O instituto está regulamentado pela Lei 13.300/16 e concede ampla legitimidade para proposição da ação: “Art. 3º São legitimados para o mandado de injunção, como impetrantes, as pessoas naturais ou jurídicas que se afirmam titulares dos direitos, das liberdades ou das prerrogativas referidos no art. 2º e, como impetrado, o Poder, o órgão ou a autoridade com atribuição para editar a norma regulamentadora.” (BRASIL, 2016)

inconstitucionalidade por omissão³⁰.

Daí que, pode-se afirmar, com fundamento no que já fora apresentado, que o tributo é o cerne do Estado social brasileiro, pois são também necessários recursos para assegurar os direitos de liberdade clássicos, e.g., soberania e segurança. Além, é claro, dos direitos sociais alcançados por meio de políticas públicas, sendo que essas, quando não implementadas pelo Estado, são judicialmente exigíveis, nos termos das legislações sobre a matéria (BOBBIO, 1991).

O regime dos direitos fundamentais também implica que as normas que contém deveres fundamentais prescindem de concretização, ou seja, não são aplicáveis de modo direto. Nesse sentido, um ponto que diferencia os direitos dos deveres é que estes não impõem ao legislador um dever de legislar. Como explicado por Nabais (2003, p.747, grifo nosso):

[...] mesmo quando sua concretização se realiza ao nível da constituição, o legislador dispõe de uma ampla liberdade, nomeadamente para estabelecer sanções aplicáveis no caso da sua não observância. Um aspecto que, de modo algum, aproxima as disposições constitucionais sobre deveres às disposições constitucionais relativas aos direitos sociais. [...] **a previsão constitucional dos deveres, ao contrário da previsão constitucional dos direitos sociais, é sobretudo uma habilitação ao legislador e não uma imposição de legislação.**

O autor afirma, outrossim, que os direitos sociais previstos constitucionalmente contêm uma “imposição de legislação” diferente da mera “habilitação” dos deveres. Logo, a instituição de deveres pelo legislador é uma faculdade “[...] que, como já dissemos, não tem qualquer paralelismo com o que se passa em sede dos direitos fundamentais, trate-se de direitos, liberdades e garantias, trate-se de direitos sociais.” (NABAI, 2003, 747). Sendo que isso, “[...] não retira a normatividade dos deveres que uma vez regulamentados pelo legislador (a quem o comando constitucional se dirige diretamente) devem ser observados pela administração e administrados (público-alvo indireto)” (NABAI, 2003, p.748).

Desse modo, foram estabelecidos importantes pressupostos que compõem a tessitura na qual serão acrescidas as demais elementares da pesquisa, o que tornará possível, ao final, comprovar (ou não) a hipótese ora trabalhada, qual seja: a limitação

³⁰ Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: [...] § 2º Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias. (BRASIL, 1988). Ação de inconstitucionalidade por omissão recebeu regulamentação específica por meio da Lei 12.063/09.

da dedução dos gastos educacionais no IRPF das Pessoas Físicas afronta ao princípio da capacidade contributiva no Estado social Brasileiro.

Direcionou-se o foco para a CF/88 que, de um lado, defende a liberdade econômica, ao mesmo tempo que, expressamente, traz os direitos sociais como uma lista de metas a serem constantemente cumpridas pelo Estado. Repisa-se: isso ocorre independente do governo em posição de poder, já que os deveres surgem representando a outra face da moeda. Estatui-se que a CF/88 é programática e, sob essa perspectiva jurídica, – a qual será complementada por dados de realidade no que tange ao direito à educação – é o Estado brasileiro um Estado social.

Como conclusão da primeira parte desta investigação, pode-se afirmar que o preço da liberdade é o pagamento de tributos. Ser cidadão não é só ser detentor de direitos ligados a um Estado-nação, mas também contribuir para a manutenção e desenvolvimento deste. Afinal, a cidadania traz consigo o dever de pagar impostos, que permite a realização da liberdade e da igualdade (NABAIS, 2003).

Deveres e direitos fiscais compõem duas faces da mesma moeda. De um lado, o cidadão deve contribuir para com todos e todos para com o cidadão. De outro, todos podem exigir que seus direitos sejam observados: “Pelo que cada contribuinte tem simultaneamente um dever, o dever de contribuir para a comunidade que integra, e um direito, o direito de exigir que todos os outros membros da comunidade também contribuam para a mesma comunidade” (NABAIS, 2003, p. 764).

Neste cenário, o Estado fiscal é um intermediador, cujos objetivos devem ser a proteção da liberdade e a realização da igualdade. Sendo que, ambas têm custos, ou melhor, demandam investimentos. Para tanto, o cidadão-contribuinte deve pagar, porém, não além do que pode. Isso traz a ideia de uma nova composição estatal baseada na solidariedade, a qual seria a intersecção entre a liberdade e a igualdade: o que é possível contribuir para com todos e o que se pode exigir de todos, visto que todos são “[...] membros ao mesmo tempo livres e responsáveis da respectiva comunidade estatal” (NABAIS, 2003, p. 765).

Conforme comprovado supra, não existe direito gratuito. Toda prestação, seja ela positiva, seja negativa, sempre tem seu preço. E todos os integrantes da comunidade, eivados pelo princípio da solidariedade, devem pagar por ele, para que seja realizado concomitantemente à igualdade e à liberdade. Tal equilíbrio é instrumentalizado por meio da observância da capacidade contributiva. Em outras palavras, o princípio instrumentalizante da solidariedade é a capacidade contributiva,

pois permite que se encontre o meio termo – ainda que ideal – entre a liberdade e a igualdade.

Por isso, considera-se que o fundamento do Estado (social) brasileiro é o princípio da solidariedade, explorado sob o viés tributário, dada a ênfase temática da pesquisa. Elencada como base do Estado social e da tributação, para que se irradie e tenha plena efetividade, a solidariedade carece de regulamentação, o que se dá por meio das legislações das políticas públicas sobre os direitos sociais e da normatização dos deveres. Quanto àqueles, apresentou-se a discussão sobre a sua juridicidade, entendendo-se, por fim, que as normas que estabelecem direitos sociais, em que pesem carecer de regulamentação e possuírem sistemática própria, após estabelecidas as políticas públicas para sua realização são exigíveis e judicializáveis.

Tais considerações, realizadas após o estudo feito no presente capítulo, são basilares e imprescindíveis para que, após a feitura do restante da pesquisa, determine-se o resultado final do trabalho. Até o momento, a hipótese secundária de que o Estado brasileiro tem um predominante caráter social, com fundamentação na solidariedade e possibilidade de exigibilidade dos direitos sociais, foi confirmada.

Indo mais além, se o cenário em que as demais elementares estudados fosse o oposto – o que se diz meramente a título argumentativo -, poder-se-ia tecer posicionamento no sentido de que a educação sequer deveria ser promovida pelo Estado, as deduções tributárias não deveriam existir e a tributação deveria ser mínima. Estaríamos diante de um Estado liberal extremado: cada um por si.

Não é este o caso do Estado brasileiro, como restou demonstrado por meio da acepção posta na CF/88 aqui estudada. Destaca-se que seu texto não desprotege os direitos sociais. Pelo contrário, fornece ferramentas jurídicas que visam ao seu anteparo e à sua consecução.

Portanto, o Estado Brasileiro é social. E, por conseguinte, a prestação do direito à educação pode ser judicialmente exigida do Estado, que tem o dever de a realizar de maneira ótima, tema do próximo capítulo. Daí que se pode afirmar, com respaldo no que já fora apresentado, que o tributo é o núcleo do Estado social, que é estruturado pela solidariedade, pois é por meio da tributação e do dever de contribuir que os objetivos do Estado são postos em prática.

2 Do direito social à educação³¹

Consoante restou expresso no capítulo precedente, o Estado social brasileiro, calcado no princípio da solidariedade, apresenta amplo rol de direitos sociais fundamentais. Dentre eles está o direito à educação. No presente capítulo será enfocado o direito à educação pública fundamental, sua normatização constitucional e legal geral, bem como seu *status quo*, a partir de uma análise de dados.

O direito social fundamental à educação é tão exigível quanto os demais direitos. Ocorre que, depende de prestações estatais para a sua realização, tanto quantitativa, quanto qualitativamente. Desde já, afirma-se que a educação deve alcançar todo e qualquer possível usuário do serviço e atender parâmetros básicos de qualidade. Neste espaço, além da exposição das normativas nas quais isso é determinado, também se busca a compreensão sobre a sua efetividade pelo Estado.

Parte-se desta investigação justamente para verificar, em momento subsequente, se o contribuinte de IRPF é impelido pelas circunstâncias fáticas a contratar o serviço de educação básica privada (de primeira à nona série do ensino fundamental) para seus dependentes, ao invés de dispor da educação pública fundamental.

Nesse sentido, será verificado se, por fatores prestacionais por parte do Estado, os responsáveis por alunos da educação fundamental são conduzidos a optar pelo ensino privado. Em seguida, utilizar-se-á tal verificação para analisar se devido ao sistema fiscal hodiernamente previsto, tanto constitucional como legal, o princípio da capacidade contributiva estaria sendo infringido em razão de que parcela da sociedade brasileira, a qual é contribuinte de IRPF, vê-se impossibilitada de deduzir a totalidade das despesas que tem com educação privada.

2.1 Do direito social à educação fundamental: um dever do Estado e uma faculdade do setor privado

Neste tópico, será abordado o direito social à educação fundamental sob viés da sua obrigatoriedade de promoção estatal e como possibilidade da atuação da iniciativa privada. Assim, partir-se-á da doutrina especializada sobre o assunto, na

³¹ Delimitou-se neste trabalho o estudo em específico da educação básica (de primeira à nona séries do ensino fundamental).

seara do Direito e outros ramos do conhecimento, de modo a trazer uma visão transdisciplinar sobre o tema, porém sem perder o cerne jurídico. Daí que será, de modo concomitante, apresentada a normatização constitucional e infraconstitucional sobre a matéria.

Parte-se da premissa colocada por Sem (2010), relacionada à necessidade da consecução do direito à educação para o desenvolvimento completo da pessoa. Daí se afirmar que o investimento no setor educacional é fundamental, tanto para a esfera individual, quanto para a social. Logo, apesar da abordagem adotada ser principalmente normativista, entende-se que é importante o respaldo teórico transdisciplinar, o qual se buscou nas obras de Sen (1993; 2000; 2011, Freire (2003) e Nery (2013).

Para tais autores, a educação deve ser libertadora. Sen (1993; 2000; 2011), por exemplo, disserta que o direito social à educação – assim como outros direitos sociais – possibilita o desenvolvimento das capacidades e retira o sujeito da pobreza absoluta. Ou seja, o desenvolvimento social se dará com o aprimoramento das capacidades humanas. Nessa perspectiva, o aumento da renda e da produção são os meios para que ocorra a “[...] expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam” (SEN, 2000, p. 17). Para tanto, como dito, as “oportunidades sociais” – que para Sem são liberdades instrumentais -, tais como o direito à educação, devem ser garantidas. Nesse sentido, exemplifica o autor (SEN, 2000, p. 56) que:

[...] o analfabetismo pode ser uma barreira formidável à participação em atividades econômicas que requeiram produção segundo especificações ou que exijam rigoroso controle de qualidade (uma exigência sempre crescente no comércio globalizado).

Em suma, conforme a teoria *sentiana*, a educação permite que o sujeito desenvolva suas capacidades, sua liberdade e autonomia. Desse modo, está o Estado vinculado como principal vetor de garantia do direito social à educação pela asseguuração de políticas públicas. E na área da educação, o investimento para tal deve ser além de quantitativo, também qualitativo (SEN, 2000).

No que tange à educação básica fundamental, o autor elenca motivos para a sua crucial relevância. Tais quais: a melhoria na qualidade de vida de quem sabe ler e escrever, o que possibilita o acesso à informação e a comunicação. O analfabeto é prisioneiro da própria ignorância, por isso, acaba por afastar os indivíduos da vida política e diminui a sua capacidade de decisão na esfera social. E, por fim, a educação

básica está relacionada à questão de saúde básica, tão importante no contexto pandêmico atual (SEN, 2010).

Assim, faz-se a relação da educação com a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III da CF/88) e a possibilidade de autorrealização pelo autodesenvolvimento e autonomia para que seja possível que haja efetivação das capacidades (NERY, 2013). É o que defende Freire (2003), quando afirma – com base em Kant - que o sujeito deve seguir a sua própria razão. Para isso, devem-lhe ser proporcionados os meios, alcançados pela efetivação do direito à educação, como catalizador entre a liberdade humana e o desenvolvimento da sociedade (NERY, 2013).

Para Freire (2003, p. 40): “A educação é sempre uma certa teoria do conhecimento posta em prática [...]”. Assim, para se definir o que é a educação, seria necessária a adoção de um posicionamento teórico-filosófico acerca do conhecimento. Freire (2003, p.79) afirma que “[...] o conhecimento é processo que implica na ação-reflexão do homem sobre o mundo”. Em que pese as possíveis interpretações sobre a teoria da educação, é consenso entre os autores que ela está entre as necessidades básicas do cidadão (Freire, 2003; Nery, 2013; Sen, 1993; 2000; 2011).

Observa-se, ainda, que a definição legal de educação, posta na Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB Lei 9.394/96 – a seguir mais bem estudada), abarca o sentido de conhecimento como processo em seu artigo estreatante³². E mais, o direito à educação é um direito social expresso no texto constitucional de 1988. Daí porque, conforme modelo social, trata-se de um direito positivado como um dever estatal: “Observa-se, assim, que a educação é o pressuposto para o atingimento dos objetivos fundamentais preceituados no artigo 3º da CF; é pela educação que construiremos de fato uma sociedade solidária.” (OLIVEIRA, 2009, p. 82).

Ocorre que, mesmo a proteção da educação pela ação estatal é questionada – assim como o viés social do Estado como um todo (RAFAGNIN, 2019). Porém, Sen (2010), como já mencionado, tem posicionamento no sentido de que a educação majoritariamente pública deve prevalecer, mesmo que se defenda a possibilidade de prestação de educação pela iniciativa privada. Esta deve funcionar apenas como uma alternativa, não devendo predominar sobre aquela. Deste modo, deveria figurar como

³² Art. 1º A educação abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais.

uma opção ao cidadão, o qual (idealmente) teria acesso ao serviço ótimo na esfera pública, ao passo que desfrutaria de meios financeiros para livremente decidir.

Na prática, porém, o cidadão é forçado a buscar as escolas particulares, ou pela total ausência de educação pública, ou pela má qualidade dela. É o que se verificará em pesquisa, por meio de análise de dados na segunda parte do presente capítulo. De imediato, serão analisados os preceitos normativos que disciplinam, de modo geral, o direito à educação e, especificamente, a educação fundamental.

O direito social à educação tem previsão constitucional no art. 6º, caput³³ e no art. 7º, inciso IV³⁴, sendo competência privativa da União legislar sobre as diretrizes e bases da educação nacional, conforme o art. 22, inciso XXIV³⁵. O acesso à educação é de competência comum de todos os entes federados, consoante o art. 23, inciso V³⁶. Ainda, é concorrente a competência para legislar sobre educação, expressa no art. 24, inciso IX³⁷. Já a educação pública fundamental fica a cargo dos municípios, nos termos do art. 30, inciso VI³⁸, bem como no art. 211³⁹ da CF/88.

Uma vez que o presente trabalho trata de modo específico sobre a educação fundamental, cabe mencionar que a CF/88 estabelece no art. 210⁴⁰ que para garantir

³³ 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.

³⁴ Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

³⁵ Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: [...] XXIV - diretrizes e bases da educação nacional;

³⁶ 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;

³⁷ Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: IX - educação, cultura, ensino, desporto, ciência, tecnologia, pesquisa, desenvolvimento e inovação;

³⁸ Art. 30. Compete aos Municípios: VI - manter, com a cooperação técnica e financeira da União e do Estado, programas de educação infantil e de ensino fundamental;

³⁹ Art. 211. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino. § 1º A União organizará o sistema federal de ensino e o dos Territórios, financiará as instituições de ensino públicas federais e exercerá, em matéria educacional, função redistributiva e supletiva, de forma a garantir equalização de oportunidades educacionais e padrão mínimo de qualidade do ensino mediante assistência técnica e financeira aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios; § 2º Os Municípios atuarão prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil. § 3º Os Estados e o Distrito Federal atuarão prioritariamente no ensino fundamental e médio. § 4º Na organização de seus sistemas de ensino, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios definirão formas de colaboração, de modo a assegurar a universalização do ensino obrigatório.

⁴⁰ Art. 210. Serão fixados conteúdos mínimos para o ensino fundamental, de maneira a assegurar formação básica comum e respeito aos valores culturais e artísticos, nacionais e regionais. § 1º O ensino religioso, de matrícula facultativa, constituirá disciplina dos horários normais das escolas

uma formação “básica comum” serão estabelecidos “conteúdos mínimos” para o ensino fundamental. Nesse sentido, o art. 214⁴¹ afirma que “o plano nacional de educação” terá duração de uma década, contando como objetivo a universalização do atendimento escolar.

Para Oliveira (2009), o plano educacional traçado pela Constituição já teria início no preâmbulo, estando presente entre os princípios fundamentais e objetivos da República e perpassaria por diversos artigos que tratam da matéria, mesmo que de modo indireto, sendo necessária a educação para o livre exercício do trabalho e para o exercício do direito de greve. Destaca-se a necessidade da educação para a concretização da cidadania e para o funcionamento dos Poderes (OLIVEIRA, 2009).

Constitucionalmente, o dever do Estado é, também, disciplinado nos arts. 208⁴² e no 227⁴³ da CF/88. Nesse a responsabilidade quanto à educação das crianças e jovens também é da família e da sociedade. Conforme determinado constitucionalmente, a LDB foi criada com intuito de traçar normas gerais sobre o direito à educação. Ressalta-se que o projeto tramitou desde antes da promulgação

públicas de ensino fundamental. § 2º O ensino fundamental regular será ministrado em língua portuguesa, assegurada às comunidades indígenas também a utilização de suas línguas maternas e processos próprios de aprendizagem.

⁴¹ Art. 214. A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a: I - erradicação do analfabetismo; II - universalização do atendimento escolar; III - melhoria da qualidade do ensino; IV - formação para o trabalho; V - promoção humanística, científica e tecnológica do País. VI - estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto.

⁴² 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; II - progressiva universalização do ensino médio gratuito; III - atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino; IV - educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade; V - acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um; VI - oferta de ensino noturno regular, adequado às condições do educando; VII - atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático-escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde. § 1º O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo. § 2º O não-oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente. § 3º Compete ao Poder Público recensear os educandos no ensino fundamental, fazer-lhes a chamada e zelar, junto aos pais ou responsáveis, pela frequência à escola.

⁴³ 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.

da CF/88, na Assembleia Nacional Constituinte, até 1996, quando da edição da lei (NALÚ, 2001).

Quanto ao direito social à educação, houve o aumento dos deveres estatais, os quais passaram a atender todas as faixas etárias. Assim, as políticas sociais tornaram-se mais abrangentes, de forma que se iniciou “[...] um período em que as esperanças foram renovadas” (NALÚ, 2001, p.116). O projeto de 1988 fundara-se na busca da universalização da educação básica e da garantia da qualidade da educação a ser disponibilizada a todos. A Comissão de Finanças e Tributação que tinha competência de analisar tanto o projeto quanto as emendas no que tange à adequação orçamentária e financeira, assim:

Deveria ser apreciada a adequação financeira e orçamentária das emendas e, quanto ao mérito, foram consideradas como emendas relativas às matérias de competência desta Comissão aquelas que: resultassem em aumento ou redução na receita ou na despesa pública; implicassem em modificações nas alíquotas ou no sistema de arrecadação e tributos e contribuições; envolvessem modificações na legislação relativa a tributos; modificassem a destinação de parcelas vinculadas de tributos ou contribuições ou a repartição de receitas tributárias; gerassem obrigações (custos) adicionais à atividade produtiva e aos empregados públicos e privados. (NALÚ, 2001, p. 138).

Quanto à descentralização, optou-se pela “organização sistêmica da educação nacional” dividida entre os entes da federação, sendo que o Ministério da Educação e o CNE cumpririam o papel de coordenação dos sistemas. Caberia a este propor diretrizes ao PNE, considerando a submissão do sistema municipal ao estadual (NALÚ, 2001, p. 147). Quanto aos recursos, tentou-se prever uma estabilidade relativa do seu volume com a:

Vinculação à MDE do **ensino público** de 18 e 25% da receita de impostos da União e estados/municípios, respectivamente; receita de loterias, incentivos fiscais e *royalties* pagos a estados e municípios; salário-educação para o EF público (mesma formulação da CF); a base de incidência do salário-educação é a folha de salários e a soma dos salário-base dos titulares, sócios e diretores das empresas; isenção do recolhimento do salário-educação apenas para instituições públicas ou de finalidade não-lucrativa de ensino e instituições de formação técnico-profissional do sistema sindical; periodicidade na apuração e correção de irregularidades na aplicação dos recursos vinculados (bimestral); correção monetária dos recursos não repassados aos órgãos da educação; (NALÚ, 2001, p. 147, grifo nosso)

No Senado, o projeto de LDB tramitou de 1992 a fevereiro de 1996, mas, no todo, teve sua tramitação compreendida entre os anos de 1988 a 1996. Ressalta-se que, durante quase uma década, acabou por atravessar diferentes governos e, portanto, diversas “vicissitudes das crises políticas e das políticas públicas” (NALÚ, 2001, p. 162).

Todavia, para Nalú (2001), em que pese as peculiaridades de cada momento político, a demora na feitura da LDB não se deu por “falta de vontade política” para apreciar proposições das áreas sociais, uma vez que, nesse período, também foram aprovadas as leis do Estatuto da Criança e do Adolescente (de 1990), da Assistência Social (de 1993) e do Sistema Único de Saúde (de 1990), por exemplo. Tratam-se de legislações que “[...] foram discutidos, votados e aprovados em menor tempo e de modo mais célere” (NALÚ, 2001, p. 162).

O fato é que, nos quase dez anos em que o projeto de LDB tramitou, observou-se a existência de um conflito entre publicistas e privatistas. Aqueles, defensores da escola pública; estes, do ensino privado e a limitação do Estado na gestão das escolas públicas. Por fim, a LDB foi editada como uma norma geral que trata acerca da implementação e consecução do direito educacional no Brasil, prevendo investimentos nas escolas públicas, com a “priorização financeira do ensino fundamental” (NALÚ, 2001, p. 162).

A educação fundamental está regulamentada na LDB do art. 32 ao 34, os quais determinam que “O ensino fundamental obrigatório, com duração de 9 (nove) anos, gratuito na escola pública, iniciando-se aos 6 (seis) anos de idade, terá por objetivo a formação básica do cidadão [...]”. Hoje, o ensino básico abrange a educação infantil até o ensino médio. Assim, refere-se no presente trabalho ao ensino fundamental como aquele abrangendo a primeira até a nona série, com matrícula obrigatória de crianças de quatro à dezessete anos. Isso está fixado pelo STF, de acordo com o entendimento do CNE.

Quanto à competência das creches e educação infantil, essas são de responsabilidade dos municípios. Já o ensino fundamental é de responsabilidade de municípios e Estados, enquanto o ensino médio é de competência somente dos Estados. Perante tal repartição, cabe à União prover, junto ao FUNDEB, recursos para estados e municípios.

Já a iniciativa privada, quando oferecer o serviço de educação, deve obedecer aos parâmetros constitucionais postos no art. 209⁴⁴ da CF/88: “O ensino é livre à iniciativa privada desde que atendidas determinadas condições, tais como: o cumprimento das normas gerais da educação nacional e a autorização e avaliação de qualidade pelo poder público” (OLIVEIRA, 2009, p. 85).

⁴⁴ Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições: I - cumprimento das normas gerais da educação nacional; II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.

E, como determinado na LDB, as escolas privadas podem coexistir⁴⁵ com as escolas públicas, porém, desde que obedecidas as premissas legais. No Art. 7º da LDB está expresso que “o ensino é livre”, desde que, observadas as normas gerais, houver autorização para o funcionamento do estabelecimento e avaliação do ensino⁴⁶.

Ressalta-se que, por ser mais relacionado com o enfoque da temática, o mesmo preceito legal, no seu inciso III⁴⁷, faz ressalva ao autofinanciamento, em conformidade com o que dita o art. 213⁴⁸ da CF/88. Este determina que, quando não houver finalidade lucrativa, recursos públicos podem ser empregados em determinadas instituições de ensino. Mas frisa-se: desde que seja comprovada a não-lucratividade e a retroalimentação na educação quando houver excedente de recursos. Há, ainda, a possibilidade de criação de bolsas de ensino (BRASIL, 1988).

Portanto, haveria a separação estanque entre o financiamento da educação pública fundamental e a privada. Deste modo, o investimento em educação não seria uma opção política do cidadão, visto que a alocação de receita de impostos para a educação pública é uma determinação constitucional expressa no art. 212⁴⁹,

⁴⁵ Art. 3º O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios: V - coexistência de instituições públicas e privadas de ensino; da LDB. (BRASIL, 1996)

⁴⁶ Art. 7º: O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições: I - cumprimento das normas gerais da educação nacional e do respectivo sistema de ensino; II - autorização de funcionamento e avaliação de qualidade pelo Poder Público; (BRASIL, 1996)

⁴⁷ III - capacidade de autofinanciamento, ressalvado o previsto no art. 213 da Constituição Federal.”.

⁴⁸ Art. 213. Os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, que: I - comprovem finalidade não-lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação; II - assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades. § 1º Os recursos de que trata este artigo poderão ser destinados a bolsas de estudo para o ensino fundamental e médio, na forma da lei, para os que demonstrarem insuficiência de recursos, quando houver falta de vagas e cursos regulares da rede pública na localidade da residência do educando, ficando o Poder Público obrigado a investir prioritariamente na expansão de sua rede na localidade. § 2º As atividades de pesquisa, de extensão e de estímulo e fomento à inovação realizadas por universidades e/ou por instituições de educação profissional e tecnológica poderão receber apoio financeiro do Poder Público.

⁴⁹ Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. § 1º A parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir. § 2º Para efeito do cumprimento do disposto no “caput” deste artigo, serão considerados os sistemas de ensino federal, estadual e municipal e os recursos aplicados na forma do art. 213. § 3º A distribuição dos recursos públicos assegurará prioridade ao atendimento das necessidades do ensino obrigatório, no que se refere a universalização, garantia de padrão de qualidade e equidade, nos termos do plano nacional de educação. § 4º Os programas suplementares de alimentação e assistência à saúde previstos no art. 208, VII, serão financiados com recursos provenientes de contribuições sociais e outros recursos orçamentários. § 5º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei. (Vide Decreto nº 6.003, de 2006) § 6º As cotas estaduais e municipais da

configurando, inclusive, uma exceção ao princípio da não-vinculação⁵⁰ dos impostos (BRASIL, 1988).

O mesmo dispositivo da CF/88 traz a “garantia de padrão de qualidade” em seu parágrafo terceiro⁵¹. A LDB também traz dispositivo sobre os percentuais de transferência⁵². Sobre o PNE, está em vigência a Lei 13.005/14, conforme o art. 214 da CF/88. No PNE estão estabelecidas vinte metas para a educação, de acordo com as diretrizes do Plano, expostas no art. 2º da lei⁵³. Destacam-se as que se referem à educação fundamental de modo direto, quais sejam, as de número dois, cinco e sete, a seguir transcritas:

META 2 Universalizar o ensino fundamental de 9 (nove) anos para toda a população de 6 (seis) a 14 (quatorze) anos e garantir que pelo menos 95% (noventa e cinco por cento) dos alunos conclua essa etapa na idade recomendada, até o último ano de vigência deste PNE.

META 5 Alfabetizar todas as crianças, no máximo, até o final do 3º (terceiro) ano do ensino fundamental.

META 6 Oferecer educação em tempo integral em, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) das escolas públicas, de forma a atender, pelo menos, 25% (vinte e cinco por cento) dos (as) alunos (as) da educação básica.

Meta 7: fomentar a qualidade da educação básica em todas as etapas e modalidades, com melhoria do fluxo escolar e da aprendizagem de modo a atingir as seguintes médias nacionais para o Ideb:[...] (BRASIL, 2014)

arrecadação da contribuição social do salário-educação serão distribuídas proporcionalmente ao número de alunos matriculados na educação básica nas respectivas redes públicas de ensino.

⁵⁰ O artigo 167, IV, prevê a não-afetação da receita de impostos, *in verbis*: “Art. 167. São vedados: [...] IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo;”, ou seja: “Os recursos angariados com os impostos devem ser destinados ao **custeio das despesas públicas em geral**, de modo que sejam financiados os serviços prestados *uti universi* e, ainda, haja espaço para os Poderes Públicos alocarem os escassos recursos públicos nas atividades tidas por prioritárias” (VELLOSO, 2012, p. 564, grifos no original).

⁵¹ § 3º A distribuição dos recursos públicos assegurará prioridade ao atendimento das necessidades do ensino obrigatório, no que se refere a universalização, garantia de padrão de qualidade e equidade, nos termos do plano nacional de educação.

⁵² Art. 69. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, vinte e cinco por cento, ou o que consta nas respectivas Constituições ou Leis Orgânicas, da receita resultante de impostos, compreendidas as transferências constitucionais, na manutenção e desenvolvimento do ensino público. (Vide Medida Provisória nº 773, de 2017)

⁵³ Art. 2º São diretrizes do PNE: I - erradicação do analfabetismo; II - universalização do atendimento escolar; III - superação das desigualdades educacionais, com ênfase na promoção da cidadania e na erradicação de todas as formas de discriminação; IV - melhoria da qualidade da educação; V - formação para o trabalho e para a cidadania, com ênfase nos valores morais e éticos em que se fundamenta a sociedade; VI - promoção do princípio da gestão democrática da educação pública; VII - promoção humanística, científica, cultural e tecnológica do País; VIII - estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do Produto Interno Bruto - PIB, que assegure atendimento às necessidades de expansão, com padrão de qualidade e equidade; IX - valorização dos (as) profissionais da educação; X - promoção dos princípios do respeito aos direitos humanos, à diversidade e à sustentabilidade socioambiental.

Noticia-se que a EC nº 95 de 2016 (EC 95/16), a “PEC do teto dos gastos”, trouxe o “Novo Regime Fiscal”⁵⁴, determinando a limitação de investimentos públicos por meio da modificação do art. 107⁵⁵ do ADCT. Assim, mesmo com a exceção do parágrafo sexto⁵⁶ do art. 107 da EC 95/16, observa-se que foi colocado em risco o PNE do MEC, o qual estabelece a ampliação do investimento público em educação até se chegar ao mínimo de 7% (sete por cento) do PIB no 5º (quinto) ano de vigência da lei. E, “[...], no mínimo, o equivalente a 10% (dez por cento) do PIB ao final do decênio.” (BRASIL, 2014).

Tal objetivo está comprometido desde a aprovação da EC 95/16, pois esta “congela” as despesas da União destinadas aos direitos sociais⁵⁷. Conforme Rafagnin (2019), a dita emenda limitou os gastos públicos primários, que são os investimentos na área de direitos sociais. Com o novo regime, eles não seriam mais tratados como “fundamentais”, podendo ser deixados a cargo do mercado.

O mercado, conforme a agenda neoliberal⁵⁸, seria mais eficiente e menos corrupto que o Estado: “[...] desaparecendo a figura do sujeito de direitos e tendo advento o consumidor de serviços” (RAFAGNIN, 2019, p. 35). Ainda: “[...] a neoliberalização, no plano doméstico, é necessariamente hostil a toda forma de solidariedade social, uma vez que entende que ela pode pôr restrição à acumulação pelo setor financeiro” (RAFAGNIN, 2019, p. 40).

Ocorre que, em onze de março de 2020, a OMS reconheceu a COVID-19 (doença causada pelo vírus SARS-COV-2) como doença causadora de uma pandemia mundial. Desde então, passou-se a viver em estado de calamidade pública,

⁵⁴ Art. 106. Fica instituído o Novo Regime Fiscal no âmbito dos Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União, que vigorará por vinte exercícios financeiros, nos termos dos arts.107 a 114 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

⁵⁵ Art. 107. Ficam estabelecidos, para cada exercício, limites individualizados para as despesas primárias: [...]

⁵⁶ § 6º Não se incluem na base de cálculo e nos limites estabelecidos neste artigo: I - transferências constitucionais estabelecidas no § 1º do art. 20, no inciso III do parágrafo único do art. 146, no § 5º do art. 153, no art. 157, nos incisos I e II do art. 158, no art. 159 e no § 6º do art. 212, as despesas referentes ao inciso XIV do **caput** do art. 21, todos da Constituição Federal, e as complementações de que tratam os incisos V e VII do **caput** do art. 60, deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

⁵⁷ De modo geral: são colocadas limitações nas áreas de saúde e educação pelo prazo de 20 (vinte) anos, podendo ser revisto em 10 (dez) anos. Também foram proibidas as aberturas de créditos especiais e suplementares, dentre outras medidas de contenção de despesas. (RAFAGNIN, 2019)

⁵⁸ Para o autor a “[...] neoliberalização é um conjunto de processos que tendem a liberalizar a economia dos Estados, reduzindo-os ao mínimo, mercadorizando direitos de natureza social, flexibilizando as normas trabalhistas, bem como realizando privatizações, muitas vezes exigindo a entrega do patrimônio nacional a preço de banana. Como se vê, ainda, há uma razão nisso: a restauração do poder da elite econômica”. (RAFAGNIN, 2010, p. 29-30)

oficialmente instituído pelo Decreto Legislativo nº 6 de 2020⁵⁹, em 11 de março, para vigorar até 31 de dezembro de 2020.

Outra legislação que vigora é o artigo 65⁶⁰ da Lei Complementar 101/2000, a LRF (BRASIL, 2000), modificada pela Lei Complementar 173/20, que estabeleceu o “Programa Federativo de Enfrentamento ao Coronavírus”. Dispõe em seu art. 3º:

Art. 3º Durante o estado de calamidade pública decretado para o enfrentamento da Covid-19, além da aplicação do disposto no art. 65 da Lei Complementar nº 101, de 2000, ficam afastadas e dispensadas as disposições da referida Lei Complementar e de outras leis complementares, leis, decretos, portarias e outros atos normativos que tratem: I – das condições e vedações previstas no art. 14, no inciso II do caput do art. 16 e no art. 17 da Lei Complementar nº 101, de 2000; II – dos demais limites e das condições para a realização e o recebimento de transferências voluntárias. (BRASIL, 2020)

Em que pese a medida excepcional, dada a urgência da contenção do “coronavírus”, por lógica, providências urgentes devem ser tomadas em prol da saúde pública. O DL 6/20 permitiu que os gastos com saúde excedessem a previsão posta na Lei 13.978/2020, a LOA de 2020 (LOA/20). Nesse contexto, o direito à educação pública fundamental encontrou-se ainda mais relegado.

⁵⁹ Conforme ementa: “Reconhece, para os fins do art. 65 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a ocorrência do estado de calamidade pública, nos termos da solicitação do Presidente da República encaminhada por meio da Mensagem nº 93, de 18 de março de 2020.” (BRASIL, 2020)

⁶⁰ Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembleias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação: I - serão suspensas a contagem dos prazos e as disposições estabelecidas nos arts. 23, 31 e 70; II - serão dispensados o atingimento dos resultados fiscais e a limitação de empenho prevista no art. 90. § 1º Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, nos termos de decreto legislativo, em parte ou na integralidade do território nacional e enquanto perdurar a situação, além do previsto nos incisos I e II do caput: I - serão dispensados os limites, condições e demais restrições aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como sua verificação, para: a) contratação e aditamento de operações de crédito; b) concessão de garantias; c) contratação entre entes da Federação; e d) recebimento de transferências voluntárias; II - serão dispensados os limites e afastadas as vedações e sanções previstas e decorrentes dos arts. 35, 37 e 42, bem como será dispensado o cumprimento do disposto no parágrafo único do art. 8º desta Lei Complementar, desde que os recursos arrecadados sejam destinados ao combate à calamidade pública; III - serão afastadas as condições e as vedações previstas nos arts. 14, 16 e 17 desta Lei Complementar, desde que o incentivo ou benefício e a criação ou o aumento da despesa sejam destinados ao combate à calamidade pública. § 2º O disposto no § 1º deste artigo, observados os termos estabelecidos no decreto legislativo que reconhecer o estado de calamidade pública:

I - aplicar-se-á exclusivamente:

a) às unidades da Federação atingidas e localizadas no território em que for reconhecido o estado de calamidade pública pelo Congresso Nacional e enquanto perdurar o referido estado de calamidade. b) aos atos de gestão orçamentária e financeira necessários ao atendimento de despesas relacionadas ao cumprimento do decreto legislativo; II - não afasta as disposições relativas a transparência, controle e fiscalização. § 3º No caso de aditamento de operações de crédito garantidas pela União com amparo no disposto no § 1º deste artigo, a garantia será mantida, não sendo necessária a alteração dos contratos de garantia e de contragarantia vigentes.

Por exemplo, a Medida Provisória 924/2020⁶¹ abriu crédito extraordinário (quando não há previsão de dotação orçamentária) de mais de 5 (cinco) bilhões de reais do FUNDEB⁶² para o Fundo Nacional de Saúde. Assim, a MP 924/20 cancelou 261 (duzentos e sessenta e um) milhões de reais que foram remanejados do Apoio e Infraestrutura da Educação Básica para a área da saúde.

Vale referir que não se está aqui menosprezando a necessidade de maiores investimentos na área de saúde, ainda mais em um momento tão delicado no qual se vive, resultado de uma pandemia sem precedentes. Ocorre que, dentre todas as possibilidades a serem tomadas em tempos de crise, o corte orçamentário na educação deveria ser a última providência.

Logo, como visto, conforme os ditames constitucionais e legais, o Estado tem papel crucial no exercício e na defesa da educação. Mesmo sendo possível a atuação da iniciativa privada, é vedada – e desaconselhada (SEN, 2010) – a transferência total do serviço aos particulares. Isso porque, em um país em que reina a pobreza, a privatização absoluta da prestação dos direitos sociais só aumentaria ainda mais a abissal desigualdade já existente⁶³.

Daí se depreender que o direito à educação fundamental, além de ser uma meta prevista na CF/88 a ser cumprida pelo Estado social, pois fundamentado na solidariedade, também possui legislação no sentido de dar azo à sua realização de forma plena. Ou seja, em quantidade e qualidade necessárias para atender à população.

Nesses termos, consoante visto inicialmente, o investimento estatal em políticas públicas em prol da educação é imprescindível para que o direito social à

⁶¹ Crédito Extraordinário no valor de R\$ 5.099.795.979,00 para o Enfrentamento da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional Decorrente do Coronavírus (Hospital de Clínicas de Porto Alegre, Empresa Brasileira de Serviços Hospitalares, Fundação Oswaldo Cruz e Fundo Nacional de Saúde), anulando dotação orçamentária de mesmo valor antes destinada ao Apoio à Infraestrutura para a Educação Básica e Incremento Temporário ao Custeio dos Serviços de Assistência Hospitalar e Ambulatorial para Cumprimento de Metas (Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação e Fundo Nacional de Saúde). (BRASIL, 2020)

⁶² O FUNDEB, instituído pela EC n. 53/06 vigorou até 31 de dezembro de 2020. Agora está vigente o chamado “Novo FUNDEB”, conforme a EC n. 108, de 26 de agosto de 2020.

⁶³ Os dados do PNAD (IBGE) 2019 comprovam tais ponderações, dentre elas a existência de pessoas desalentadas: aquelas que desistiram de procurar trabalho. Só a existência do índice mostra o grau do problema que se está enfrentando. Em 2019, antes da pandemia, eram 4,7 milhões de pessoas desempregas. 31 milhões de pessoas não tem acesso à água encanada. (BRASIL, 2019)

educação seja efetivado⁶⁴. Contudo, esse investimento não pode ser apenas quantitativo, mas também deve ser qualitativo.

O que se observa, por outro lado, é que realidade vai de encontro às determinações constitucionais e legais, o que será objeto de estudo do item seguinte deste capítulo. Serão analisados, a seguir, dados empíricos sobre a educação pública fundamental.

2.2 A situação da educação fundamental: uma análise de dados comparativa entre a educação pública e a privada

Para Oliveira (2009, p.85), mesmo após a CF/88 e a ampla regulamentação do direito à educação “nenhuma qualidade de ensino vem sendo assegurada”, nem no âmbito público, nem no privado. Refletindo-se sobre tal análise, questiona-se, mais de uma década depois do estudo⁶⁵: seria a situação da educação ainda tão escabrosa?

Neste tópico será feita a análise de dados para averiguar qual a situação da educação pública e da educação privada de primeira até a nona série no Brasil e no estado do Rio Grande do Sul⁶⁶, de acordo com os dados oficiais mais recentes do Índice de Educação Básica (Ideb)⁶⁷, vinculado ao Inep⁶⁸.

⁶⁴ Conforme estudo do IPEA (2011), as políticas sociais são instrumentos políticos que no Brasil ocasionaram o aumento dos índices econômicos por meio da distribuição de renda. Pois, os benefícios – diretos e indiretos – causados pelas políticas sociais, sejam elas de proteção ou de promoção, tem causado reflexos no PIB: a cada R\$ 1 investido, demandado pelo exterior e gasto pelo governo será gerado R\$ 1,57 adicional de PIB; em outras palavras, cada gasto equivalente a 1% do PIB, provoca em média um crescimento de 1,57% no PIB apenas pelo processo acima explicitado de multiplicação da renda, inalteradas todas as outras condições. (IPEA, 2011, p. 9)

⁶⁵ Não se pretende aqui, em poucas páginas atualizar a tese de Oliveira (2009), porém serão tratados de assuntos correlatos em consonância com os dados mais próximos ao presente.

⁶⁶ Originalmente, a pesquisa tinha por escopo a aplicação de questionários em escolas da rede privada do Município de Pelotas. Isso com intuito de averiguar qual o perfil dos pagantes do serviço de ensino fundamental privado (1ª a 9ª séries) na cidade de Pelotas/RS, no mês de agosto do ano de 2020, e do motivo pelo qual eles optaram pelas escolas da rede particular. Os questionários (em anexo) foram confeccionados e enviados para as seguintes instituições de ensino: São José, Mário Quintana, Santa Mônica, Érico Veríssimo e Gonzaga. Todavia não foi obtido retorno de nenhuma das escolas.

⁶⁷ Conforme constante no Resumo Técnico do Ideb: “O Índice de Desenvolvimento da Educação Básica, Ideb, é uma iniciativa do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep) para mensurar o desempenho do sistema educacional brasileiro a partir da combinação entre a proficiência obtida pelos estudantes em avaliações externas de larga escala (Saeb) e a taxa de aprovação, indicador que tem influência na eficiência do fluxo escolar, ou seja, na progressão dos estudantes entre etapas/anos na educação básica.” (IDEB, 2017, p. 6) http://download.inep.gov.br/educacao_basica/porta1_ideb/planilhas_para_download/2017/ResumoTecnico_Ideb_2005-2017.pdf

⁶⁸ O Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep) é uma autarquia federal vinculada ao Ministério da Educação (MEC), responsável pelas avaliações e exames, pelas estatísticas e indicadores, e pela gestão do conhecimento e estudos educacionais (BRASIL, 2020).

2.2.1 Das Metas do PNE

Antes de se abordar o índice em específico, menciona-se que, de acordo com o “Observatório PNE”, a Meta 2 que objetivava “Universalizar o ensino fundamental de 9 (nove) anos” para 95% das crianças e pré-adolescentes - de 6 (seis) a 14 (quatorze) anos - foi cumprida, pois atualmente 98,4% estão matriculadas em rede de ensino básico fundamental. No estado do Rio Grande do Sul, o índice alcança 98,3%, enquanto na cidade de Pelotas, 96,9%.

Quanto à realização da Meta 5, qual seja, “Alfabetizar todas as crianças, no máximo, até o final do 3º (terceiro) ano do ensino fundamental”, no Brasil, dos alunos até a terceira série do ensino fundamental, 22,2% são improficientes em leitura; 34,5% em escrita; e 57,1% em matemática. No Rio Grande do Sul os índices são, respectivamente, de 15,9%; 25,4% e 51,2%, sensivelmente mais baixos do que a realidade nacional. Já em Pelotas, 24,4% de estudantes até o fim da terceira série não têm proficiência em leitura; 42,4% em escrita e 62,1% em matemática, resultados mais alarmantes.

Observa-se que no PNE, a meta 7 dispõe sobre a qualidade de ensino, que deveria atingir as seguintes notas médias no Ideb: “[...] 6,0 nos anos iniciais do ensino fundamental e 5,5 nos anos finais do ensino fundamental [...]” (BRASIL, 2020)⁶⁹. Em contrapartida, nos anos iniciais foi atingida a nota 5,2 no Brasil; no Rio Grande do Sul, 5,6 e em Pelotas 4,5. Já nos anos finais, o Brasil alcançou a média de 4,2; o Rio Grande do Sul, também a mesma, enquanto em Pelotas, a nota foi de 3,4.

2.2.2 Do índice Ideb

Sobre o Ideb, principal índice em que se baseia a pesquisa, informa-se que ele foi criado por Fernandes (2007) e:

[...] combina dois indicadores usualmente utilizados para monitorar nosso sistema de ensino: a) indicadores de fluxo (promoção, repetência e evasão) e b) pontuações em exames padronizados obtidas por estudantes ao final de determinada etapa do sistema de ensino (4ª e 8ª séries do ensino fundamental e 3º ano do ensino médio). [...] proposta é de que o Índice de Desenvolvimento Educacional considere tanto informações de desempenho em exames padronizados como as de fluxo escolar, tendo como resultado a combinação de dois outros indicadores – a) pontuação média dos estudantes em exames padronizados ao final de determinada etapa da educação básica

⁶⁹ Os dados aqui trazidos encontram-se constantes no sítio eletrônico oficial que têm como fonte o Censo da Educação Básica e Prova Brasil (2005-2013). As informações podem ser consultadas em: http://simec.mec.gov.br/pde/grafico_pne.php

(4ª e 8ª séries do ensino fundamental e 3º ano do ensino médio) e b) taxa média de aprovação dos estudantes da correspondente etapa de ensino –, seja de fácil compreensão, simples de calcular, aplicável às escolas e explícito em relação à “taxa de troca” entre probabilidade de aprovação e proficiência dos estudantes. (FERNANDES, 2007, p.5)

O Ideb relaciona o desempenho por meio de avaliações em larga escala, a partir do Sistema Avaliação da Educação Básica (Saeb). Por meio dele, efetua-se o monitoramento das escolas e das redes de ensino, variando o índice de 0 a 10. Quanto maior o desempenho dos alunos e maior o índice de aprovados, maior será o Ideb (BRASIL, 2020).

A cada dois anos, o Inep realiza o Saeb, avaliando os alunos em matemática e em português. Os dados do fluxo escolar são verificados a partir do Censo Escolar, realizado anualmente. Desde o Decreto 6.094/07, o Ideb é calculado para escolas e redes de ensino, que monitorando o seu desempenho frente às metas individuais pactuadas com o governo federal (BRASIL, 2020).

Isso tem relação com a CF/88, espaço em que a educação é referenciada como um direito de todos e dever do estado, materializando-se com a igualdade de condições na prestação de educação básica. O legislador determinou que o ingresso iniciasse aos 04 anos e fosse até os 17 anos. Para isso, considerar-se-ia uma trajetória regular das crianças (BRASIL, 1988; 2020).

Ainda, a CF/88 aponta que esse dever do estado materializa-se com a existência de condições de oferta e permanência, que devem se inspirar em critérios de qualidade, para que efetivamente se resguarde o direito de aprender (BRASIL, 2020). Por isso, identifica-se que o Ideb tem dois lados: um que visa mensurar a permanência das crianças, em sua trajetória regular na escola; e outro que busca a qualidade do aprendizado.

Além disso, o Inep produz as informações que permitem a produção dos indicadores e avalia as crianças matriculadas no 3º ano do ensino médio e no 9º e 5º anos do ensino fundamental (BRASIL, 2020). O seu cálculo é feito conforme os resultados em língua portuguesa e matemática. A média dessa nota é multiplicada pela média das taxas de aprovação das séries de cada etapa avaliada (Anos Iniciais, Anos Finais e Ensino Médio) que, em percentual, vão de 0 a 10. Logo, é pela nota do Saeb, multiplicada pela média de aprovação, que se obtém os números publicados pelo Ideb (BRASIL, 2020).

A taxa de aprovação é necessária para se medir a “Taxa de insucesso”, composta pela reprovação e abandono. Sobre as metas até 2021, elas foram desenhadas em 2005 para iniciarem em 2007, sendo pactuadas na 1ª edição do Ideb. Destaca-se que obedeceram um ajuste logístico-matemático que depende do estágio de desenvolvimento de cada escola e cada município em 2005.

De tal sorte que os esforços de cada ente levariam o país a atingir as suas metas: anos iniciais 6,0 e anos finais 5,5, no cenário nacional. Pelo fato das metas serem individualizadas, essa estratégia permite o monitoramento dos resultados ao longo do tempo (BRASIL, 2020).

Assim, dado o enfoque na educação fundamental, serão feitas, a seguir, conclusões com base no Ideb. O intuito do item será verificar não só a situação da educação pública, como também comparar com a educação ofertada pela iniciativa privada. Isso, pois, se parte do pressuposto hipotético de que a educação pública fundamental tem qualidade inferior ao da educação fornecida pelos serviços privados. Desse modo, nessa mesma hipótese, os contribuintes de IRPF Pessoas Físicas (IRPF) se veem obrigados a optar pela escola privada.

2.2.3 Do Ideb no ano de 2017

Na sequência, serão analisados os dados constantes no Resumo Técnico do Ideb, especificamente em relação ao ano de 2017⁷⁰ e 2019, pois estes foram os mais recentes. O Ideb busca avaliar tanto o conhecimento dos alunos, conforme avaliação no Saeb⁷¹, quanto o fluxo escolar. A combinação destas grandezas é o diferencial do índice ora estudado, que visa problematizar a realidade vivida, sendo “[...] o que se deseja é que as crianças passem de ano e aprendam” (INEP, 2017, p.8).

2.2.3.1 Ideb 2017 dos anos iniciais do ensino fundamental: todas as redes

Conforme Resumo Técnico (INEP, 2017, p. 12), considerando o total de redes de ensino, houve uma melhoria no desempenho dos estudantes e a superação em 0,3 do índice, alcançando-se 5,8 pontos. Ressalta-se que em todos os estados o

⁷⁰ “Em 2017 tiveram divulgados os seus resultados de desempenho no Saeb e, consequentemente, no Ideb, tão somente as unidades escolares com, no mínimo 80% de participação e os municípios com 50%, buscando, dessa forma, maior precisão do resultado”. (INEP, 2017, p. 9)

⁷¹ Sistema de Avaliação da Educação Básica – Saeb.

quadro evolutivo está presente. Apesar disso, Rio Grande do Sul foi um, dentre os únicos três estados – junto com Amapá e Rio de Janeiro – a não alcançar a sua meta, mesmo sendo ela superior à média nacional (INEP, 2017, p. 11-12).

Os dados de 2017 mostram uma evolução em todos os estados em relação ao ano de 2015. A rede pública também melhorou. Nota-se, porém, que “Sem a rede privada, o Ideb do Brasil, nos Anos iniciais, é 0,3 ponto inferior.” (INEP, 2017, p.14). Mesmo assim, em um cenário nacional, superou-se a meta em 2017, com o alcance de 5,7 pontos. O Rio Grande do Sul não alcançou seu objetivo.

2.2.3.2 Ideb 2017 dos anos iniciais do ensino fundamental: rede estadual

Sobre a rede pública destaca-se que: “Considerando-se todas as escolas públicas, 71,0% dos municípios alcançaram a meta proposta para 2017” (INEP, 2017, p.14). Ainda:

A rede estadual detém, aproximadamente, 17% da matrícula nos anos iniciais quando comparado com o total da rede pública. Os resultados observados são consistentes e mostram uma evolução positiva, superando a meta proposta e atingindo um valor igual a 6,0, em 2017. Apesar de apresentarem evolução no Ideb, três estados não conseguiram atingir a meta proposta para 2017: Amapá, Paraná e Rio Grande do Sul. Já Maranhão e Rio de Janeiro não atingiram a meta proposta e tiveram uma redução do Ideb em 2017. (INEP, 2017, p. 17)

Na rede estadual, o Rio Grande do Sul tinha como meta o índice de 5,8 em 2017, porém, alcançou 5,7. Em nível de Brasil, neste mesmo ano, quase 75% dos estados atingiram a meta do Ideb para os anos iniciais. A melhoria do índice do Ideb se deu em todas as regiões, indo de 3,7 até mais de 6,0 (INEP, 2017, p.18).

2.2.3.3 Ideb 2017 dos anos iniciais do ensino fundamental: rede municipal

Neste contexto, “[...] 69,9% das redes municipais dos municípios brasileiros conseguiram atingir a meta proposta para o Ideb nos anos iniciais do ensino fundamental em 2017.” (INEP, 2017, p.19-21). Observa-se que no Estado do Rio Grande do Sul, o Ideb foi calculado em 354 (trezentos e cinquenta e quatro) municípios. Desse total, um deles ficou com o índice até 3,7; 57 (cinquenta e sete) atingiram 3,8 a 4,9 pontos; 144 (cento e quarenta e quatro) ficaram entre 5,0 a 5,9 pontos e 152 (cento e cinquenta e dois) restaram com 6,0 pontos ou mais. Ou seja, 42,9% dos municípios apresentam índice de Ideb acima de 6,0 (INEP, 2017, p. 23).

No Brasil, somente 11.777 (onze mil, setecentos e setenta e sete) escolas, em um total de 184.100 (cento e oitenta e quatro mil e cem), atingiram um índice igual ou maior do que 6,0 no Ideb. Já quase 10% (dez por cento) do total, isto é, mais do que o número que efetivamente atingiu a meta, restou abaixo de 3,7 (INEP, 2017, p.24).

2.2.3.4 Ideb 2017 dos anos iniciais do ensino fundamental: rede privada

Já quanto às escolas particulares nos anos iniciais de ensino:

A rede privada participa com 18% das matrículas nos anos iniciais do ensino fundamental no país. Apesar de apresentar um Ideb 1,6 ponto superior ao observado na rede pública, a rede privada não alcançou a meta proposta para 2017. Entretanto, em 15 unidades da federação a rede privada obteve um Ideb igual ou superior a 7,0 e 16 atingiram a meta. (INEP, 2017, p. 28)

Observa-se que o meta de 2017 do Ideb para o Rio Grande do Sul quanto à rede privada (anos iniciais) era de 7,1. Foi atingido 7,4. Comparando-se com a meta total para os anos iniciais de 2017, tinha-se 5,9 e atingiu-se 5,8. Logo, o estado ficou abaixo da média, a despeito do grande avanço obtido.

A rede pública (tanto municipal quanto estadual) tinha estipulada a meta para o Rio Grande do Sul de 5,7. Foi atingido o índice de 5,6 (INEP, 2017), também abaixo. Reporta-se que o próprio “Resumo Técnico” traz, após brevíssima análise da educação privada o comparativo: “[...] a evolução do desempenho do Ideb da rede pública nos anos iniciais foi bastante expressiva nessas sete edições, resultando numa proporção superior a 70% dos municípios classificados no intervalo “Maior que 0,71” em 2017.” (INEP, 2017, p. 30).

2.2.3.5 Ideb 2017 dos anos finais do ensino fundamental: todas as redes

Já quanto aos anos finais do ensino fundamental da educação básica, no total de redes de ensino houve um aumento do Ideb. Porém, trata-se de um avanço abaixo do esperado, não sendo atingida a meta. No Rio Grande do Sul, a meta para o ano de 2017 era 5,3, mas foi alcançado o índice de 4,6.

A rede pública também fica abaixo da rede privada nos anos finais do ensino. Sem ela, o índice diminui em 0,3. De qualquer modo, não alcança a meta. Para os anos finais do ensino fundamental na rede pública, a meta do Rio Grande do Sul era de 5,1; atingiu-se 4,4; assim, como a maioria dos estados brasileiros, o estado não alcançou seu objetivo. Levando-se em consideração todas as escolas da rede pública,

apenas nove estados atingiram a meta proposta: “[...] em 22 estados, menos da metade de seus municípios alcançaram a meta proposta para o ano de 2017” (INEP, 2017, p. 36).

A rede pública nos anos finais apresenta pouca melhora nos índices do Ideb, ainda que constante. Porém, abaixo dos anos iniciais. Deve-se salientar que os estados que apresentam bons índices iniciais conseguem manter o desempenho nos anos finais do ensino fundamental da rede pública (INEP, 2017, p. 37).

No Rio Grande do Sul foi calculado o Ideb em 458 (quatrocentos e cinquenta e oito) municípios. Destes, 12 (doze) atingiram o índice de 3,4; 226 (duzentos e vinte e seis) municípios ficaram entre 3,5 a 4,4; e 57 (cinquenta e sete) restaram entre 4,5 a 5,4. Ou seja, 49,3% dos municípios gaúchos restaram com o índice entre 3,5 a 4,4 (INEP, 2017, p.40). Já os anos iniciais, como já exposto, 42,9% dos municípios atingiram o índice de 6,0 ou mais (INEP, 2017, p. 23). Ainda:

Não se observa uma tendência clara entre o porte da rede e o desempenho no Ideb. Apesar de 14,0% dos municípios de pequeno porte (até cinco escolas de anos finais) apresentarem Ideb igual ou inferior a 3,4, é também neste grupo que se observa o maior percentual com desempenho no Ideb igual ou superior 5,5 (8,7%). (INEP, 2017, p. 41).

A seguir será verificado o índice para a rede estadual no que tange aos anos finais do ensino básico.

2.2.3.6 Ideb 2017 dos anos finais do ensino fundamental: rede estadual

Quanto à rede de ensino fundamental estadual, os anos finais abarcam 49,7% das escolas. Logo, nos anos finais, a divisão com os municípios é mais equânime. O Brasil, na rede estadual em seus anos finais do ensino fundamental, tinha como meta atingir o percentual de 4,8. Obteve 4,5. O Rio Grande do Sul apresenta índice menor, com meta em 5,0 e consecução de 4,3. Somente em $\frac{1}{4}$ (25,6%) dos municípios brasileiros a meta proposta para a rede estadual fundamental nos anos finais foi atingida (INEP, 2017, 43-44).

2.2.3.7 Ideb 2017 dos anos finais do ensino fundamental: rede municipal

Para a rede pública municipal, anos finais, a proporção quase se mantém: só 26,8% dos municípios atingiram a meta. Observa-se que, como mencionado, nos anos iniciais, essa proporção foi de 69,9% (INEP, 2017, p.21). Além disso, há uma enorme

desproporção entre as regiões, identificando-se que “No sul, 6,4% das escolas estão com Ideb menor ou igual a 3,4.” (INEP, 2017, p.45).

No Rio Grande do Sul, foram avaliadas 975 escolas públicas da rede municipal em seus anos finais. Destas, 93 (noventa e três) obtiveram Ideb de até 3,4; 324 (trezentos e vinte e quatro) de 3,4 a 4,4; 410 (quatrocentos e dez) de 4,5 a 5,4; 148 (cento e quarenta e oito), 5,5 ou mais. Verifica-se, assim, que 50,6% das escolas da rede pública municipal nos anos finais têm Ideb de 4,5 a 5,4 (INEP, 2017, p.46).

2.2.3.8 Ideb 2017 dos anos finais do ensino fundamental: rede privada

Quanto à rede privada nos anos finais:

A rede privada participa com pouco mais de 14,9% das matrículas nos anos finais do ensino fundamental. A diferença no desempenho no Ideb entre a rede privada e a rede pública é maior nos anos finais (2,0 pontos) quando comparada aos anos iniciais (1,6 ponto). [...] O conjunto das escolas particulares não atingiu a meta proposta para 2017. (INEP, 2017, p. 46)

A meta do Ideb para as escolas dos anos finais da rede privada era de 7,0, mas somente foi atingido o índice de 6,4. No Rio Grande do Sul, a meta era de 7,2; o Ideb alcançado foi de 6,7.

2.2.4 Tabelas do Ideb 2017

Compilaram-se os dados acima apresentados nas seguintes tabelas:

Tabela 1 - Análise Ideb – Brasil – 2017

Rede de ensino	Anos iniciais		Anos finais	
	Meta	Ideb obtido	Meta	Ideb obtido
Total	5,5	5,8	5,0	4,7
Estadual	5,6	6,0	4,8	4,5
Municipal	5,1	5,6	4,6	4,3
Privada	7,2	7,1	7,0	6,4
Pública	5,2	5,5	4,7	4,4

Fonte: elaborada pela autora com base em Inep, 2017

Consoante a tabela acima, pode-se averiguar que o Ideb brasileiro total, nos anos iniciais, atinge a meta quando considerado em conjunto com o índice da educação privada, que eleva o Ideb total em 0,3 em relação ao Ideb da rede pública. Isso também se observa nos anos finais. Mesmo a educação privada não tendo alcançado a meta do Ideb, ela mantém-se acima da educação pública em 2,0.

Na tabela a seguir estão os dados referentes especificamente ao estado do Rio Grande do Sul:

Tabela 2 – Análise Ideb – Rio Grande do Sul – 2017

Rede de ensino	Anos iniciais		Anos finais	
	Meta	Ideb obtido	Meta	Ideb obtido
Total	5,9	5,8	5,3	4,6
Estadual	5,7	5,8	5,0	4,3
Pública*	5,6	5,7	5,1	4,4
Privada	7,1	7,4	7,2	6,7

*Federal, estadual e municipal.

Fonte: elaborada pela autora com base em Inep, 2017

O índice do Ideb possui um parâmetro para cada estado, conforme a expectativa do Ideb para cada região. Quando é ultrapassada a expectativa (meta do Ideb) é que se pode afirmar que houve a melhoria de um estado em relação a outros (INEP, 2020). Sabendo disso, e a partir dos dados analisados, pode-se constatar que somente quanto aos índices referentes aos anos iniciais é que houve esta melhoria no Rio Grande do Sul.

2.2.5 Do Ideb 2019

Quanto ao resultado do Ideb do ano de 2019, o índice se encaminha para um fim, já que em 2021 será a sua última aplicação. Após esta conclusão, poderá ser feito comparativo de todos os dados do Ideb desde 2007. Ocorre que, a partir de 2021 será aplicado o “Novo Saeb”, a ser divulgado em 2022 (BRASIL, 2020).

Deste modo, será reformulado o sistema de avaliação do ensino básico e se iniciará um novo ciclo. No atual, ele é aplicado no 2º, 5º e 9º ano e 3º do ensino médio. Por outro lado, o novo método será aplicado em todos os anos da educação básica (do fundamental ao médio – todos os anos) (BRASIL, 2020).

Todos os alunos serão avaliados de forma censitária, inclusive os da iniciativa privada. Serão, ainda, avaliadas todas as áreas do conhecimento, não apenas língua portuguesa e matemática, incluindo-se as ciências da natureza. A ideia é que a referida configuração sirva como uma nova proficiência, chamada de Enem censitário, reformulando o modo de entrada no ensino superior (BRASIL, 2020). A prova do Saeb será aplicada nas escolas e permitirá que se concorra a vagas em todas as universidades nacionais.

Assim, haverá um novo Ideb. As metas de 2007 serão comparadas com as de 2022 e serão realizadas novas metas que possibilitarão a feitura de novas políticas de educação (BRASIL, 2020). Mesmo assim, os índices de 2017 e de 2019 têm importante papel no estudo da situação da educação, como já mencionado.

E, observando seus indicativos, três pontos mostram-se preocupantes: I) a taxa de não aprovação no 3º ano de ensino fundamental, cuja idade típica é de um aluno de 8 anos de idade; II) há uma elevada evasão escolar entre os alunos de 9º ano do ensino fundamental, do 3º ano do ensino médio, bem como entre os alunos do 6º ano, período do segundo ciclo de alfabetização do ensino fundamental, conforme índices internos das escolas (BRASIL, 2020); III) e o mais grave é a situação do 1º ano do ensino médio, em que 1 a cada 10 alunos não são aprovados (BRASIL, 2020).

Em 2019, nos anos iniciais do início do fundamental, foram avaliados 15 milhões de alunos em 109 mil escolas. Há, nos anos iniciais, a predominância da rede municipal, com 67,6% do total de matrículas e concentração de 83,7% dos alunos. A rede privada tem significativa participação, com 19,2% do total das escolas. Assim, os municípios são os principais interlocutores, tendo predominância quando se fala em ensino básico dos anos iniciais (BRASIL, 2020).

Como resultados, em 2017 o indicador de rendimento era 0,94 e a nota média 6,15. Em 2019, aquele foi 0,95 e este 6,22. O indicador de rendimento aumentou e a média padronizada também. Por consequência lógica, o Ideb também aumentou. A meta do Ideb 2019 do Brasil para os anos iniciais era de 5,7, mas conseguiu alcançar a pontuação de 5,9 (BRASIL, 2020).

O primeiro Ideb do Brasil, em 2005, tinha meta de 3,7 para os anos iniciais. Comparando com 2019, o desempenho dos municípios melhorou significativamente. Há clara melhoria do indicador ao longo dos anos, já sendo expressiva a evolução de 2017 a 2019 (quando feita a comparação da tabela 1 com a tabela 3, a qual será exposta na sequência) (BRASIL, 2020).

Já os anos finais do ensino fundamental têm 11,9 milhões de alunos e 61,8 mil escolas. A divisão de responsabilidades entre os entes federativos apresenta mudança em relação aos anos iniciais, pois com 4,9 milhões de alunos, a rede estadual tem uma participação de 41,6% no total das matrículas dos anos finais. Já os municípios contam com 5,1 milhões de alunos, ou seja, 42,9%. Estados e municípios dividem o ensino dos anos finais, mas isso não é uniforme em todos os

estados brasileiros. Ainda, 15,4% dos alunos estão matriculados nas escolas privadas nos últimos anos do ensino fundamental (BRASIL, 2020).

Em 2017, para os anos finais do ensino básico, o padrão de rendimento era 0,87 e a nota média padronizada era 5,36. A meta que não foi atingida era 5,0, enquanto o Ideb de 2017 ficou em 4,7. Por outro lado, em 2019, o indicador de rendimento foi 0,9 e a nota média padronizada 5,46. Houve um aumento em relação a 2017 (BRASIL, 2020). A meta do Ideb brasileiro para os anos finais era de 5,2. O resultado foi 4,9, índice que, apesar do aumento de 0,2, não bateu a meta para os anos finais do ensino fundamental quando se trata de Ideb brasileiro (BRASIL, 2020).

2.2.5.1 Ideb 2019 dos anos iniciais do ensino fundamental

Conforme análise específica do Resumo Técnico do Ideb – versão preliminar (INEP, 2020), o Brasil está melhorando o seu desempenho nos anos iniciais do ensino fundamental quando se consideram todas as redes de ensino. Isso pelo fato de que a meta foi superada em 0,2 ponto. Frisa-se que só o Rio Grande do Sul e mais dois Estados não atingiram a meta, enquanto os demais estados superaram 6,0. Os maiores Idebs do país são de São Paulo, Paraná, Santa Catarina e do Distrito Federal (INEP, 2020).

Para os anos iniciais do ensino fundamental total, a meta do Ideb para o Brasil era de 5,7, e foi alcançado 5,9. Para o Rio Grande do Sul a meta era 6,1, e foi alcançado 6,0. Apesar do estado gaúcho ter um “desempenho superior à média nacional” ele não alcançou a meta para 2019 (INEP, 2020, p. 15).

Quanto à proficiência média padronizada, em um comparativo do Ideb de 2017 com o de 2019, observa-se que houve evolução na maioria dos estados (INEP, 2020, p. 17). Relacionando-se a média de proficiência dos alunos com o índice de evasão escolar, tem-se como resultado que o Ideb de 2019, em geral, ou foi semelhante ao de 2017, ou apresentou melhoria, o que possibilita a melhoria da taxa de distorção idade-série (INEP, 2020).

Importante salientar que, quando se analisa a rede pública no que tange aos anos iniciais, verifica-se que, sem a rede privada, o Ideb é 0,2 inferior. E isso, a despeito das melhorias que têm se observado desde 2005 até 2019, quando a pontuação aumentou em 2,1. O Ideb de 2019 foi de 5,7, ultrapassando a meta de 5,5

(para a rede pública dos anos iniciais). O Rio Grande do Sul não atingiu a meta de 6,0, ficando em 5,7:

Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Distrito Federal, apesar de estarem acima da média nacional, integram com Rio de Janeiro, Amapá, Roraima e Sergipe as unidades da Federação que não alcançaram a meta proposta para 2019 (INEP, 2020, p.20).

No total, com o passar do tempo (2005 a 2019), houve uma melhora do Ideb nos anos finais da escola pública brasileira “[...] evidenciando uma melhora consistente do indicador” (INEP, 2020, p. 21). Ainda: “Considerando todas as escolas públicas, 61,6% dos municípios alcançaram a meta proposta para 2019” (INEP, 2020, p. 21).

2.2.5.2 Ideb 2019 dos anos iniciais do ensino fundamental: rede estadual

Quanto aos anos iniciais da rede estadual, foi superada a meta, atingindo-se um Ideb de 6,1 em 2019. Essa rede detém uma média de 16% das matrículas dos anos iniciais da rede pública. O Rio Grande do Sul, apesar de estar apresentando melhora no tempo, não atingiu a meta para os anos finais da rede estadual (INEP, 2020, p.24).

Em 2019, o Ideb brasileiro para a rede estadual dos anos iniciais do ensino fundamental foi de 6,1. A meta era de 5,0, ou seja, foi atingida e ultrapassada. Já no Rio Grande do Sul, a meta era de 6,1, mas somente foi alcançado 5,8 (INEP, 2020, p.25). Foram avaliados somente os municípios que ainda ofertam o ensino dos anos iniciais através da rede estadual: “Desses municípios, 60% das redes estaduais nesta etapa atingiram as metas propostas para 2019” (INEP, 2020, p.250). De 1.608 (um mil seiscentos e oito) municípios, 964 (novecentos e sessenta e quatro) atingiram a meta (INEP, 2020).

No Rio Grande do Sul, foram avaliados 333 (trezentos e trinta e três) municípios que ainda oferecem educação fundamental para os anos iniciais pela rede estadual. Destes, 186 (cento e oitenta e seis) alcançaram a meta, ou seja, 55,9% (INEP, 2020).

2.2.5.3 Ideb 2019 dos anos iniciais do ensino fundamental: rede municipal

Já a rede municipal possui 83,7% dos alunos matriculados nos anos iniciais do ensino fundamental. O Ideb está cada vez melhor nesta rede e nesta etapa. Sendo que: “[...] 61,9% das redes municipais dos municípios brasileiros conseguiram atingir

a meta proposta para o Ideb nos anos iniciais do ensino fundamental em 2019.” (INEP, 2020, p. 29).

Para os anos iniciais da rede municipal, em 2019 foi estipulada meta do Ideb em 5.108 (cinco mil, cento e oito) municípios. Do total, 3.160 (três mil cento e sessenta) alcançaram a meta, ou seja, 61,9%. No Rio Grande do Sul, foram avaliados 328 (trezentos e vinte e oito) municípios. 173 (cento e setenta e três) deles alcançaram a meta. Ou seja, 52,7% (INEP, 2020, p. 29). Destaca-se que:

Apenas 21 redes municipais da região Norte têm Ideb igual ou superior a 6,0. Na região Nordeste, há 243, sendo 131 no Ceará. Na região Sudeste, destacam-se Minas Gerais e São Paulo que juntos somam 1.071 dos 1.133 municípios da região com oferta desta etapa de ensino pela rede municipal e com Ideb igual ou superior a 6,0. Na região Sul, Paraná com 77,8% das redes municipais do estado; e dos 187 das redes municipais da região Centro-Oeste, 137 são de Goiás. (INEP, 2020, p. 30)

No Brasil, foi avaliado o Ideb dos anos iniciais do ensino fundamental da rede municipal em 5.139 (cinco mil cento e trinta e nove) municípios. Desses, 107 (cento e sete) atingiram Ideb de 3,7, ou seja, 2,1% do total; 1.221 (um mil, duzentos e vinte e um) municípios ficaram entre 3,8 e 4,9, ou seja, 23,8%; 1.527 (um mil, quinhentos e vinte e sete municípios) atingiram entre 5,0 e 5,9, representando 29,7% dos municípios; e 2.284 (dois mil, duzentos e oitenta e quatro) municípios atingiram o índice de 6,0 ou mais, ou seja, 44,4% (INEP, 2020, p. 31).

No Rio Grande do Sul, 336 (trezentos e trinta e seis) municípios foram avaliados. Nenhum ficou com Ideb até 3,6; 31 (trinta e um), ou seja, 9,2%, ficaram com Ideb entre 3,8 a 4,9; 124 (cento e vinte e quatro), restaram entre 5,0 a 5,9, representando índice de 36,9%; e, 181 (cento e oitenta e um) ficaram com Ideb de 6,0 ou mais, perfazendo 53,9% do total (INEP, 2020, p. 31).

Quanto às escolas municipais: “Há 13.248 escolas com Ideb igual ou superior a 6,0. Por outro lado, 6,9% das escolas estão na primeira faixa, cujo Ideb não ultrapassa 3,7.” (INEP, 2020, p. 32). E mais: “Não há uma relação clara entre o tamanho da rede e o desempenho do município. Entre os municípios menores, 46,0% das escolas têm Ideb maior ou igual a 6,0, enquanto nos municípios maiores o percentual é de 35,1%.” (INEP, 2020, p.36).

2.2.5.4 Ideb 2019 dos anos iniciais do ensino fundamental: rede privada

Já quanto à rede privada nos anos iniciais:

A rede privada participa com 19,2% das matrículas nos anos iniciais do ensino fundamental no país. Apesar de apresentar um Ideb 1,4 ponto superior ao observado na rede pública, a rede privada não alcançou a meta proposta para 2019. Entretanto, em 15 unidades da Federação a rede privada obteve um Ideb igual ou superior a 7,0 e, oito unidades da Federação atingiram a meta. (INEP, 2020, p. 37)

Para os anos iniciais da rede privada, à nível nacional, a meta do Ideb para o ano de 2019 era de 7,4, mas foi atingido o índice de 7,1. Já no estado do Rio Grande do Sul, a meta era de 7,3, tendo sido alcançado o índice de 7,5. Destaca-se, assim, o crescimento do desempenho do estado gaúcho na rede privada no que concerne aos anos iniciais do ensino (INEP, 2020, p. 38).

Cabe destacar o que, no Relatório, fora trazido em nota: “Ressalta-se que esta é uma descrição geral que não leva em consideração quaisquer outros fatores que podem influenciar o desempenho, por exemplo, o nível socioeconômico dos alunos ou as condições de oferta das escolas.” (INEP, 2020, p. 38).

2.2.5.5 Ideb 2019 dos anos finais do ensino fundamental: todas as redes

Neste ponto, serão analisadas as redes de ensino dos anos finais do ensino fundamental. Quanto ao total das redes no Brasil, a meta do Ideb para 2019 era de 5,2, sendo alcançado somente 4,9. Já no Rio Grande do Sul, a meta para o ano de 2019 era de 5,6, somente sendo atingido 4,8. Assim:

[...] apesar de o país ter melhorado seu desempenho nos anos finais do ensino fundamental, alcançando, em 2019, um índice igual a 4,9, a meta proposta não foi atingida. Das 27 unidades da Federação, 22 aumentaram o Ideb, todavia, apenas sete alcançaram a meta proposta para 2019. (INEP, 2020, p. 40)

Nos anos finais do ensino fundamental, quando se analisa a rede pública, observa-se que: “Sem a rede privada, o Ideb do Brasil é 0,3 ponto inferior nos anos finais do ensino fundamental. [...] Esse comportamento equivale a um aumento de 1,4 ponto ao valor observado no início da série em 2005” (INEP, 2020, p. 45). Assim, apesar de não ter sido atingida a meta em 2019, o ensino apresenta melhora se considerada no tempo.

E, “Considerando o desempenho de todas as escolas públicas, 23,1% dos municípios alcançaram a meta proposta para 2019” (INEP, 2020, p. 47). Ou seja, do total de 5.238 (cinco mil, duzentos e trinta e oito) municípios brasileiros, 1.222 (um mil duzentos e vinte e dois) atingiram a meta em seus anos finais, o que representa menos do que um quarto do total. Já no Rio Grande do Sul, foram avaliados 426

(quatrocentos e vinte e seis) municípios, dos quais somente 45 (quarenta e cinco) atingiram o Ideb, perfazendo 10,6% do total (INEP, 2020).

Assim, observam-se melhorias com menor rapidez do que nos anos iniciais. Sendo que: “[...] é possível identificar os estados que lideram o processo de melhoria, evidenciando que o bom desempenho nos anos iniciais tem reflexo nos anos finais. (INEP, 2020, p. 49).

No Brasil, nos anos finais da rede pública do ensino fundamental, o Ideb foi calculado para 5.287 (cinco mil, duzentos e oitenta e sete) municípios. Destes, 373 (trezentos e setenta e três) municípios, que representam um percentual de 7,1%, apresentaram índice até 3,4; 1.717 (um mil, cento e dezessete), ou seja, 32,5%, apresentaram Ideb de 3,5 a 4,4; 2.566 (dois mil, quinhentos e sessenta e seis) apresentaram Ideb de 4,5 a 5,4, perfazendo 48,5%; e 631 (seiscentos e trinta e um), isto é, 11,9%, Ideb de 5,5 ou mais.

Já no Rio Grande do Sul, o mesmo estrato de ensino (rede pública, anos finais) foi avaliado o Ideb. De 428 (quatrocentos e vinte e oito) municípios, 5 (cinco) tiveram índice até 3,4, o que representa 1,2%; 105 (cento e cinco), 24,5%, Ideb de 3,5 a 4,4; 242 (duzentos e quarenta e dois), 56,5%, apresentaram Ideb de 4,5 a 5,4; e, 76 (setenta e seis) municípios, 17,8%, Ideb de 5,5 ou mais (Inep, 2020, p. 51). Quanto à relação dos municípios e tamanho da rede:

[...] a distribuição dos municípios por faixa de Ideb e porte da rede (número de escolas). Não se observa uma tendência clara entre o porte da rede e o desempenho no Ideb. Porém, os municípios de grande porte (mais de 51 escolas de anos finais) não apresentaram Ideb igual ou inferior a 3,4; é também neste grupo que se observa o maior percentual com desempenho no Ideb igual ou superior 5,5 (14,0%). [...] Observa-se que houve avanço nas duas dimensões e que as taxas de aprovação, diferentemente do que se observa nos anos iniciais, estão mais distantes do máximo (100%) e apresentam maior dispersão entre os municípios. Em relação à proficiência, todos os municípios aparecem com valores acima de 3,0, mas a distribuição também é dispersa e ainda poucos municípios alcançam valor igual ou acima de 6,0. (INEP, 2020, p. 52- 53)

A seguir será feita análise quanto aos anos finais da rede estadual do ensino básico.

2.2.5.6 Ideb 2019 dos anos finais do ensino fundamental: rede estadual

A rede estadual nos anos finais atende 49,2% dos alunos. Logo, há uma divisão relativamente igual com as redes municipais. Em que pese haver melhoria constante no período de 2005 a 2019, na última edição do índice, a meta não foi atingida no

Brasil. Esta era de 5,1 e somente se alcançou 4,7. No Rio Grande do Sul, nos anos finais estaduais, a meta era de 5,3, que não foi alcançada, tendo sido atingido o Ideb de 4,4. Somente “Em 22,8% dos municípios brasileiros, a rede estadual atingiu a meta proposta para 2019” (INEP, 2020, p. 56).

A meta foi calculada para 3.605 (três mil, seiscentos e cinco) municípios brasileiros, para os anos finais da rede estadual, sendo que somente 821 (oitocentos e vinte e um), portanto, 22,8%, alcançaram a meta. No Rio Grande do Sul, isso se deu em um total de 354 (trezentos e cinquenta e quatro) municípios, e em 43 (quarenta e três) deles, 12,1%, a meta foi atingida (INEP, 2020, p. 57).

2.2.5.7 Ideb 2019 dos anos finais do ensino fundamental: rede municipal

Já os anos finais da rede municipal: “Em termos percentuais, 29,0% dos municípios atingiram suas metas. Para efeito de comparação, nos anos iniciais essa proporção foi de 61,9%, uma diferença de mais de 30 pontos percentuais.” (INEP, 2020, p. 58). A meta foi estipulada para 3.075 (três mil e setenta e cinco) municípios brasileiros, porém somente 891 (oitocentos e noventa e um), 29%, atingiram a meta. Isso nos anos finais da rede municipal para o ano de 2019 no Brasil. No Rio Grande do Sul, o índice foi calculado para 254 (duzentos e cinquenta e quatro) cidades, tendo sido alcançado em 53, ou seja, 33,1% (INEP, 2020, p.59).

Quanto ao número de escolas municipais que tiveram o Ideb calculado para os anos finais da rede municipal, no Brasil, no total, foram 16.279 (dezesesseis mil, duzentos e setenta e nove) escolas municipais. Destas, 2.388 (duas mil, trezentos e oitenta e oito) apresentaram Ideb até 3,4, ou seja, 14,7%; 5.558 (cinco mil, quinhentas e cinquenta e oito), 34,1%, tiveram Ideb de 3,5 a 4,4; 5.959 (cinco mil, novecentos e cinquenta e nove reais), 36,6%, Ideb de 4,5 a 5,4; e 2.374 (duas mil, trezentos e setenta e quatro), 14,6% do total, Ideb de 5,5 ou mais (INEP, 2020, p. 61).

No Rio Grande do Sul, nos anos finais da rede municipal, foram avaliadas 975 (novecentas e setenta e cinco escolas), sendo que 45 (quarenta e cinco) municípios, 4,6%, apresentaram Ideb menor do que 3,4; 266 (duzentas e sessenta e seis), ou seja, 27,3% do total, Ideb de 3,5 a 4,4; 461 (quatrocentos e sessenta e um), 47,3%, índice de 3,5 a 4,4; 203 (duzentas e três), 20,8%, índice de 5,5 ou mais (INEP, 2020, p. 61).

2.2.5.8 Ideb 2019 dos anos finais do ensino fundamental: rede privada

Nos anos finais, a rede privada é responsável por 15,4% das matrículas e “A diferença no desempenho no Ideb entre a rede privada e a rede pública é maior nos anos finais (1,8 ponto) quando comparada aos anos iniciais (1,4 ponto) [...] O conjunto das escolas particulares não atingiu a meta proposta para 2019.” (INEP, 2020, p.61).

A meta do Ideb para os anos finais da rede privada para 2019 no Brasil era de 7,1. Foi obtido o índice de 6,4. Isso conforme “Médias do SAEB 2009 e Ideb 2009 calculadas somente com as escolas urbanas.” (INEP, 2020, p. 62). Já no Rio Grande do Sul, a meta para as escolas privadas era de 7,3, sendo que o Ideb foi de 6,6 (INEP, 2020, p. 62). Cabe destacar que:

Como os resultados da rede privada são obtidos por amostragem, não é possível fazer desagregações por município ou por perfil de escola como foi feito para as redes públicas. De qualquer forma, os dados sugerem haver desafios para que a rede privada siga avançando nas próximas edições do Ideb. (INEP, 2020, p. 61)

Sobre o comparativo entre os anos finais da rede pública e da privada: “Apesar de também se perceber nos anos finais uma aproximação entre as redes pública e privada de 2005 para 2019 [...] nos anos iniciais (19) há uma diferença menor entre as redes em 2019” (INEP, 2020, p.61).

2.2.6 Tabelas do Ideb 2019

Com base nos dados apresentados, foram confeccionadas as seguintes tabelas:

Tabela 3 - Análise Ideb – Brasil – 2019

Rede de ensino	Anos iniciais		Anos finais	
	Meta	Ideb obtido	Meta	Ideb obtido
Total	5,7	5,9	5,2	4,9
Estadual	5,9	6,1	5,1	4,7
Municipal	5,4	5,7	4,9	4,5
Privada	7,4	7,1	7,1	6,4
Pública	5,5	5,7	5,0	4,6

Fonte: elaborada pela autora, com base em Inep (2020)

Tabela 4 - Análise Ideb – Rio Grande do Sul – 2019

Rede de ensino	Anos iniciais		Anos finais	
	Meta	Ideb obtido	Meta	Ideb obtido
Total	6,0	6,1	5,6	4,8
Estadual	5,8	6,0	5,3	4,4
Pública*	5,8	6,1	5,4	4,5
Privada	7,5	7,3	7,3	6,6

*Federal, estadual e municipal.

Fonte: elaborada pela autora com base em Inep (2020)

Para o Rio Grande do Sul, a meta do Ideb de 2019 era de 5,6 nos anos finais. Foi atingido o índice de 4,8, número bem abaixo da meta. Notícia-se que o Ensino Médio brasileiro apresentou melhora (BRASIL, 2020). Porém, não serão analisados os dados dessa etapa, devido ao recorte temático da pesquisa. Enquanto nos anos iniciais do ensino fundamental, no Rio Grande do Sul, a meta do Ideb é atingida nas redes estadual e municipal. Já nos anos finais isso não se repete, havendo uma piora nos índices.

Diante disso, observou-se, no desenvolver deste tópico, o grande potencial do índice que foi utilizado de 2007 a 2019, o qual, nos anos finais, pode identificar que a educação, a despeito de apresentar melhorias, não atingiu as metas de modo satisfatório.

2.3 Da conclusão sobre a situação da educação básica brasileira e gaúcha

Analisando os dados colhidos em seu conjunto, verifica-se que a escola brasileira fundamental, de modo geral, está abaixo de um mínimo de qualidade esperado. Ademais, importante referir que a escola pública encontra-se em uma situação mais crítica do que a privada. Mesmo porque as metas que se pretende obter são diferenciadas conforme a rede vertida – o Ideb a ser alcançado pela rede privada é, em média, 1,5 maior. Destaca-se que as séries iniciais do ensino fundamental privado obtiverem melhores resultados.

Pode-se, assim, afirmar que há uma considerável desigualdade entre as redes de ensino estatais e particulares. Foram estas, as privadas, as que conseguiram melhores resultados, por isso, pressupõe-se melhor efetividade no ensino, tanto no cenário brasileiro, quanto no estado do Rio Grande do Sul. Aliás, sobre o estado referido, pode-se constatar um alerta na qualidade do ensino, se comparada aos demais estados, conforme o Ideb do ano de 2017 e de 2019.

Tais observações possibilitam que se continue a pesquisa, agora firmemente ancorada em fatos de realidade. Parte da hipótese levantada para o desenvolvimento da pesquisa foi confirmada, qual seja, a ideia de que a educação básica pública brasileira possui qualidade inferior à da rede privada.

Por esse motivo, parcela da população é compelida a pagar escolas particulares de educação primária devido à deficiência da educação na esfera pública. Desse modo, a seguir será analisada a relação entre as deduções dos gastos com educação no IRPF, sua sistemática e o princípio da capacidade contributiva.

3 O princípio da capacidade contributiva e a limitação das despesas educacionais no Imposto de Renda Pessoa Física no Estado social brasileiro

Conforme dispõe a Constituição Federal de 1988, o Estado brasileiro tem características do Estado social, e conta com a solidariedade como seu fundamento, que impõe a realização dos direitos sociais como a educação. Esse raciocínio foi construído ao longo do primeiro capítulo da dissertação. Concomitantemente, o Estado, se é social, é fiscal e necessita de recursos para a consecução dos direitos. Em destaque, encontram-se os direitos sociais, na busca pela efetivação do princípio da igualdade, conforme o art. 3º, III da CF/88 (NABAIS, 1998; 2003; 2005).

Assim, neste capítulo será estudado o princípio da capacidade contributiva, como instrumento da solidariedade, que representa o equilíbrio entre a liberdade e a igualdade do contribuinte. Assim, entre os dois princípios (liberdade e igualdade) está o princípio da capacidade contributiva, instrumentalizador da solidariedade (BALEEIRO, 2010).

Neste contexto, será dado enfoque ao IRPF e à sistemática de deduções educacionais colocadas na legislação tributária, para que finalmente se possa averiguar se a limitação das deduções com educação no IRPF afronta ao princípio da capacidade contributiva no Estado social brasileiro. Ou seja, neste capítulo será confirmada ou refutada a principal hipótese da presente pesquisa.

3.1 O princípio da capacidade contributiva como instrumento do princípio da solidariedade em matéria tributária

A tributação pode ser um instrumento eficaz de realização dos modelos de Estado, de modo a auxiliar a consecução dos direitos fundamentais. A igualdade tributária está presente no art. 150, II⁷² da CF/88, mas, assim como a legalidade, sequer necessitava estar prevista, pois já consta no art. 5º, *caput*⁷³, da CF/88.

⁷²Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] 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; (BRASIL, 1988).

⁷³Art. 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:[...] (BRASIL, 1988).

Rui Barbosa, inspirado em Aristóteles, afirmava que a verdadeira igualdade é tratar de forma igual os iguais e desigual os desiguais. Os portugueses (e.g., Canotilho e Jorge Miranda) sinalizam a discriminação odiosa (CALIENDO, 2019). Mas qual é o principal critério diferenciador tributário? Afirmar-se que é a renda. Por tal razão, realiza-se o estudo presente sobre o recorte do imposto incidente sobre este signo presuntivo de riqueza, qual seja, o IRPF.

Com base na capacidade econômica, entende-se que aqueles que detêm a mesma renda devem ser tratados da mesma forma. É justamente no imposto sobre a renda que melhor se observa esse princípio: “[...] a capacidade contributiva é o motor operacional do princípio da igualdade na esfera tributária, tendo o condão, por isso mesmo, de realizar o próprio valor justiça”. (COELHO, 2019, p. 51). Nesse sentido:

A capacidade contributiva é, na verdade, um critério de aplicação da igualdade. A determinação da medida, que a eficácia econômica desigual de uma regra não poderá ultrapassar, deve ser obtida pela análise das decisões valorativas da Constituição em favor, por exemplo, da proteção da família e do casamento e da solidariedade social. (ÁVILA, 2012, p. 434)

Da igualdade tributária pode-se extrair o princípio implícito da intributabilidade do mínimo existencial, o qual tem implicação direta com a capacidade contributiva: “A proteção do mínimo existencial se relaciona diretamente com o princípio da capacidade contributiva. O núcleo essencial desse conceito está na proteção de uma esfera patrimonial intocável pela tributação” (CALIENDO, 2019, p. 191).

O cidadão não pode ficar diante de uma escolha impossível. Por exemplo, ter que optar por pagar o tributo ou se alimentar. Não é possível tributar o mínimo necessário à sobrevivência do contribuinte, visto que não há capacidade contributiva quando o contribuinte não auferir riqueza maior do que a necessária para a sua manutenção e a de seus dependentes financeiros (SANTOS *et al*, 2018). Há um núcleo mínimo dos direitos que deve ser observado sem discussão pelos governos: “De um lado, proíbe-se o confisco e, de outro, a tributação do mínimo existencial” (CALIENDO, 2019, p. 181).

Sobre o princípio da igualdade, o chamado princípio da isonomia tributária está presente no STN de modo expresso. Vale mencionar que a previsão na legislação referida é, de certo modo, desnecessária, ante a sua previsão constitucional, no art. 5º. Não há dúvidas de que o texto da constituição é mais importante e consolida hierarquicamente o princípio da igualdade, por isso, refere-se a essa desnecessidade da previsão no STN.

De qualquer forma, a igualdade é um princípio basilar de um Estado solidário, por meio do qual quem tem mais contribui para com o Estado com mais, enquanto quem tem menos, contribui com menos. Por consequência, quem tem mais, recebe menos contraprestação do Estado, ao passo que quem tem menos, deverá receber mais. Assim:

A proteção do indivíduo inicia com o reconhecimento de sua liberdade, mas não se encerra neste ponto. O texto constitucional indica como valor social a solidariedade (sociedade solidária). A busca da universalização da dignidade da pessoa humana é um dever social. Este será realizado pela promoção de políticas públicas que permitam o desenvolvimento das capacidades humanas, por meio da universalização da seguridade social (saúde, assistência social e previdência – art. 195) e educação (art. 205). A solidariedade não pode implicar um esvaziamento da dignidade individual ou da liberdade, sob pena de ofensa ao conteúdo essencial do texto constitucional. (CALIENDO, 2019, p.139)

Consoante apresentado no Capítulo 1, o Estado é um instrumento de efetivação da solidariedade, cujo desenho de Estado se chama Social. No caso brasileiro, o ano de 1988 foi um marco de inflexão, após muitas lutas políticas e sociais. Ao dizer que a sociedade precisa garantir esses direitos, também se diz que ela deve financiá-los, pois não há direitos sem deveres. Quanto mais direitos, mais fontes de financiamentos devem ser encontradas durante a vida do Estado (NABAIS, 1998; 2003; 2005).

Quando se fala em tributos, deve-se pensar que eles servem para o financiamento dos direitos sociais. O tributo financia bens públicos, necessários para que se materialize o direito. Exemplifica-se o bem público como o serviço público e os bens de uso comum. O que financia os bens públicos são os tributos. O exercício dos direitos só é viabilizado com bens públicos e tributos. Assim, o Sistema Tributário Nacional é:

[...] a principal fonte de financiamento dos bens e serviços públicos que visam assegurar o cumprimento dos objetivos fundamentais elencados na Constituição Federal de 1988 e o atendimento dos direitos dos cidadãos. O financiamento do gasto público é distribuído entre as diferentes classes sociais através do sistema tributário. (SANTOS *et al*, 2018, p.17).

O antônimo de bem público não é bem pago, pois o bem público também é pago com tributos. Mas o valor entre eles pode ser assimétrico, uma vez que o que se tem que garantir é o direito. Desde modo, pode-se afirmar que o antônimo de bem público é o bem privado, pois o que motiva o bem privado é o lucro, contrariamente ao bem público.

Ainda, deve-se compreender que, além dos bens públicos não serem gratuitos, uma vez que são custeados por tributos, a contrapartida recebida pelo cidadão não precisa ser proporcional ao valor pago, mas deve necessariamente ocorrer (CHIEZA *et al*, 2018, p.17). Outra premissa a se ter em mente é que, quanto mais Estado, mais são os bens públicos e, por consequência, mais são os tributos. Como já estudado no art. 205⁷⁴ da CF/88, tem-se a educação como direito de todos e um dever do Estado e da família. A escolha por um modelo social de Estado ocorreu na própria Constituição de 1988, devendo ser financiado pelos tributos (NABAIS, 2003).

Nessa esteira, a ideia acima exposta encontram-se relacionado a própria capacidade contributiva, já que quanto menor a capacidade contributiva, quanto menor a base econômica, menos se deve pagar. Em contrapartida, mais se deve receber do Estado. Para Ávila (2012), há indicadores de verificação da capacidade contributiva. Por isso, tributos com alíquotas fixas são passíveis de inconstitucionalidade, justamente por não observarem tais ditames principiológicos (ÁVILA, 2012, p. 437).

Tal compreensão advém de um simples raciocínio lógico: ao se impor uma exação em um mesmo percentual a contribuintes que possuem diferentes disponibilidades de pagamento, impõe-se maior sacrifício àquele que dispõe de menor recurso. Daí ser a progressividade uma exigência do princípio da capacidade contributiva (SCHOUERI, 2018, p. 408). Essa é o suporte para a solidariedade, determinada no art. 3º, I⁷⁵ da CF/88, conforme será abaixo esquematizado.

Dantes, porém, necessária a compreensão da progressividade. Para isso, imaginam-se colunas em que as menores representam os mais pobres. Neste ponto, observa-se que estão mais concentradas as pessoas. Já nas colunas maiores, existem poucas pessoas. Traçando-se hipoteticamente uma linha horizontal, ter-se-ia a capacidade contributiva. Quem está abaixo da linha não deveria ser tributado⁷⁶, conforme ilustrado abaixo.

⁷⁴Art. 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. (BRASIL, 1988)

⁷⁵ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; (BRASIL, 1988)

⁷⁶ Schoueri (2018) exemplifica com a figura de um jarro cujo conteúdo é distribuído de modo diverso em diferentes copos: “Como se extrai da figura, a renda contida no jarro será distribuída entre os copos. Como a cada copo corresponde uma alíquota diversa, é natural que apenas se passe a preencher o copo dos 7,5%, quando estiver repleto o copo isento; da mesma forma, o copo dos 15% apenas passará a ser ocupado quando não restar nenhum espaço no copo dos 7,5%, e assim por diante.” (SCHOUERI, 2018, p. 404)

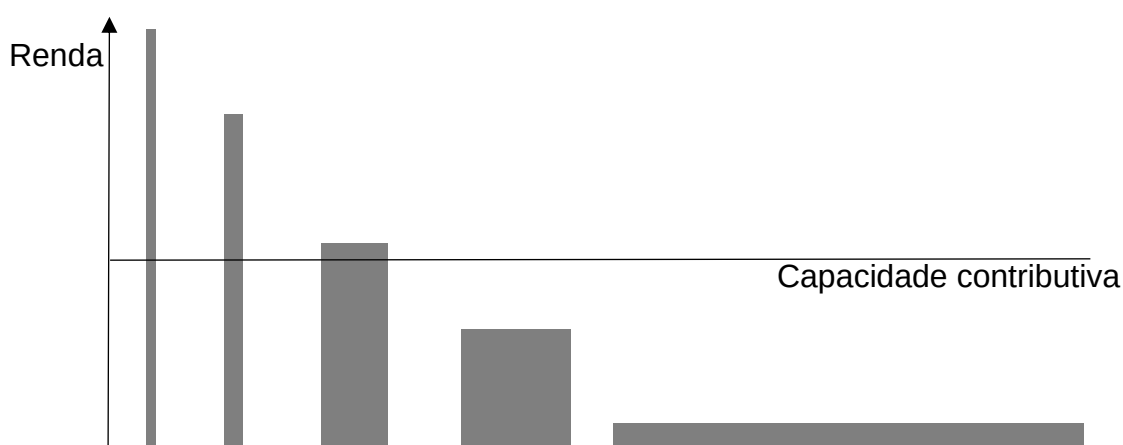


Figura 1 - Representação gráfica do princípio da capacidade contributiva
Fonte: elaborado pela autora

Qual o efeito da tributação se o valor da alíquota for o mesmo? As pessoas mais pobres irão pagar proporcionalmente mais. Mesmo assim, certamente os mais ricos afirmarão ser uma medida justa, já que eles não fariam uso de “políticas públicas”. O fato é que esta afirmação não está afinada com a Constituição, e acaba por transformar o tributo em um “preço de mercadoria”, o que vai de encontro aos princípios constitucionais e tributários acima expostos.

Ora, o viés tributário moderno é solidário e não econômico ou utilitarista. Para manter a sociedade, então, o sacrifício de quem tem pouco significa corte em bens essenciais. Por isso, afirma-se que o sistema mais justo é o progressivo. O sistema de tributação brasileiro atual é regressivo e aumenta ainda mais as desigualdades, pois o peso maior da tributação se dá sobre o consumo. Aproximadamente 60% da carga tributária brasileira é sobre o consumo (PIKETTY, 2018).

Para o STN, as bases universais que se tributam são a renda, o patrimônio ou o consumo, como bases econômicas. Quando se tributa a renda e o patrimônio, alcançam-se os mais ricos. Conforme visto anteriormente, os tributos mantêm uma relação direta com os direitos fundamentais, vez que, ao passo que estes são limites à tributação, ao mesmo tempo, dependem dela para se concretizar. Os direitos fundamentais de segunda dimensão, sociais e econômicos ainda mais. Mesmo os fundamentais clássicos liberais precisam do Estado e da tributação.

Entre eles está o próprio direito à vida e à liberdade, concatenados à segurança. A tributação, no plano individual, apesar de não ser bem quista, é necessária. São necessários volumosos recursos para dar azo à segurança pública.

O Estado visa a garantir a todos uma vida digna quando assume postura ativa e se coloca como atuante na garantia dos direitos sociais, como saúde e educação.

As pessoas necessitam do Estado quando não conseguem com seus próprios recursos se sustentar. Não se pode desconectar a ideia de tributação e direitos fundamentais. Mas, se de um lado busca-se garantir os direitos fundamentais, esses também são limites à tributação. Somente os direitos de terceiro ou quarto grau é que permitem a verdadeira liberdade. Ainda, o direito à liberdade depende da educação, que, por sua vez, é um direito de segunda dimensão.

O povo se auto tributa e, neste sentido, também estabelece limites à tributação. A relação entre tributos e direitos fundamentais, então, é histórica e está concatenada. A propriedade, direito tido como de primeira geração, não existiria sem a vedação ao confisco, que implica na limitação à taxação exacerbada da propriedade. Logo, há relação entre Estado, direitos fundamentais e tributação. Essa relação é intrínseca e não pode ser desfeita, já que, quando se fala de Estado, é preciso lembrar que ele não produz riqueza, sobrevivendo graças à tributação.

Indo além, toma-se a capacidade contributiva como princípio instrumentalizante da solidariedade e estrutural do STN. Isso serve, além de meio de consecução da igualdade material, como limite do dever de pagar, dando ensejo ao princípio da liberdade. Ou seja, o princípio da capacidade contributiva se desdobra tanto em dever, quanto em direito no caso em concreto, daí o seu caráter instrumental. Para que se possa demonstrar esse ponto, a pesquisa se aterá ao estudo desse princípio.

Desde já, apresenta-se a capacidade contributiva como o “ponto de equilíbrio” entre a liberdade e a igualdade em prol da solidariedade, visão que ainda não é pacífica na doutrina: “Retoma-se, assim, a capacidade contributiva, na teoria das causas, não como fundamento, em si, da tributação, mas como reflexo, em matéria tributária, dos valores da justiça e da solidariedade.” (SCHOUERI, 2018, p. 214). Mas atendo-se à esquematização a seguir, demonstra-se que a capacidade contributiva é sim fundamento do STN e um princípio instrumental da solidariedade:

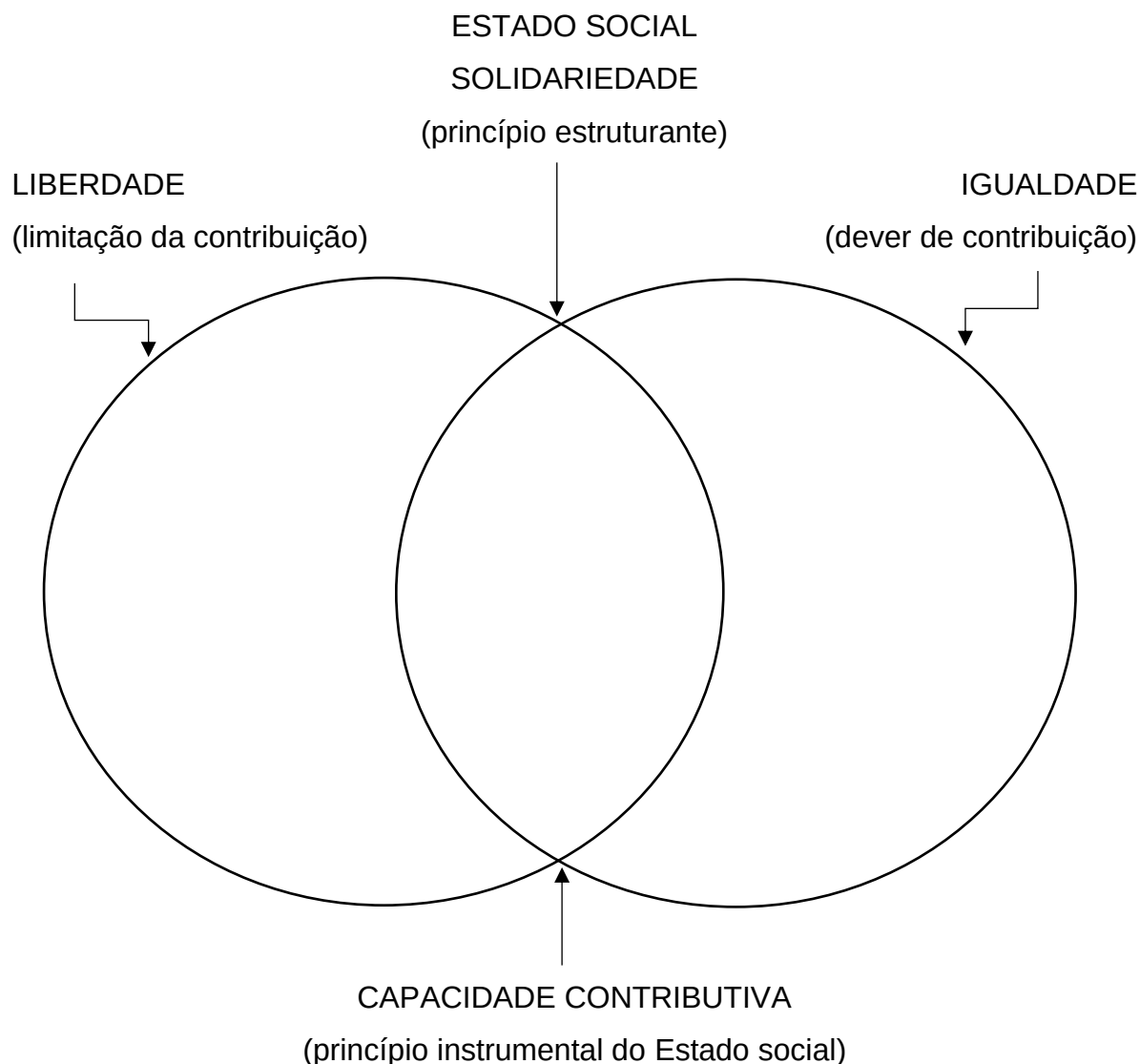


Figura 2 - A capacidade contributiva como “ponto de equilíbrio”
Fonte: elaborada pela autora

Para Paulsen (2015, p. 68), em consonância com o que acima fora afirmado, “A maior parte da doutrina diz tratar-se de um princípio de sobredireito ou metajurídico, que deve orientar o exercício da tributação independentemente de constar expressamente na Constituição”.

No sentido apresentado no esquema acima, pode-se verificar que a capacidade contributiva é um princípio que no STN é um fator de discriminação, que visa a gradação justa dos tributos (CALIENDO, 2019, p. 180). Mas a capacidade contributiva não é uma novidade da nossa Constituição. Tal princípio, como muito bem posto na lição de Derzi, em atualização da obra de Baleeiro “[...] é clássico e foi, há mais de dois séculos preconizado pelo economista alemão VON IUSTI e difundido por ADAM SMITH” (BALEEIRO, 2010, p.1.090). No mesmo sentido Becker:

Antiquíssimo é o princípio de cada indivíduo contribuir para as despesas da coletividade, em razão da sua força econômica. JONES reporta-se a um excerto de ERÓDOTO, do qual se deduz que o princípio da capacidade contributiva já vigoraria entre os antigos egípcios. Este princípio se origina, em suas linhas essenciais, do ideal de justiça distributiva formulado pelos filósofos gregos e reaparece na filosofia escolástica, quando recompõe o sistema aristotélico consoante os princípios da teologia católica. MACHIAVELLI discutia sobre o princípio da capacidade contributiva e também BODIN, BOCERUS, BESOLD, KLOCK, BOTERO ao mesmo princípio se referiam. Sobre o princípio da capacidade contributiva, GUICCIARNIDI fundamenta suas célebres considerações a respeito do imposto progressivo, com rara antevisão das modernas doutrinas. (BECKER, 2013, p.513-514)⁷⁷

A capacidade contributiva é tida como um princípio lógico e implícito da sistemática fiscal disposta na CF/88: “O princípio da igualdade é sobreprincípio do princípio da capacidade contributiva porque este pode ser deduzido daquele.” (CALIENDO, 2019, p. 190). Apesar de se entender que a positivação constitucional poderia ser suprimida sem prejuízo à existência do princípio, ele está explícito no art.

⁷⁷ Quanto ao seu histórico: “[...] o princípio da capacidade contributiva é antiquíssimo, tendo se originado do ideal de justiça distributiva preconizado pelos filósofos gregos e mais tarde adotado pela filosofia escolástica. Acompanha-o Alberto Nogueira (1997, p. 101), o qual lembra que (São) Tomás de Aquino, grande expoente do escolasticismo, defendeu a adoção do postulado. Adam Smith (1983, p. 485) também defendeu esse princípio ao asseverar que “[...] os súditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do Governo, tanto quanto possível, em proporção das respectivas capacidades”. Os revolucionários franceses de 1789 igualmente o abraçaram, fazendo-o constar expressamente (no artigo 13) da Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão. (NOGUEIRA, 1997, p. 100) (LEONETTI, 2015, p. 243). Em brevíssimo estudo da capacidade contributiva no cenário internacional, Caliendo (2019) diz que: No direito comparado, o princípio da capacidade contributiva atravessou um período de profunda crise, sendo abertamente questionado seu conteúdo e alcance na doutrina e jurisprudência alemã, espanhola e italiana. O Tribunal Constitucional alemão, por sua vez, tem concedido, entretanto, crescente importância ao princípio. O Tribunal Constitucional alemão procedeu a uma reabilitação do princípio da capacidade contributiva sob o argumento que quando o trato desigual se opõe às proibições de diferenciação (Differenzierungsverbote) previstas pelos direitos fundamentais e prevalecem frente a considerações de ordem econômica, praticabilidade administrativa ou outros argumentos financeiros. A jurisprudência alemã em relação ao princípio da capacidade contributiva tem sido especialmente significativa em relação aos gastos familiares e na imposição sobre o consumo. Em relação aos gastos familiares, a Sentença alemã de 3-11-1982 analisou o caso dos viúvos, divorciados e separados. Nessa sentença, entendeu-se que a carga econômica que decorre do dever de sustentar os filhos é uma circunstância especial que limita e restringe a capacidade contributiva dos contribuintes, sendo necessário que a legislação tributária tenha em conta esta peculiaridade, sob pena de ferir os preceitos de “justiça fiscal”. A determinação dos gastos de alimentos constitui como um ponto de referência o direito essencial às ajudas social em prol do mínimo existencial. Existe a compreensão de que o Estado não pode tributar parcela da renda do contribuinte que seja necessária para manter as suas mínimas condições de existência digna. Na compreensão da jurisprudência constitucional alemã, este entendimento deriva do princípio do Estado Social, visto que o Estado não pode privar o cidadão de sua própria renda até o limite do mínimo necessário para a existência. Relata o autor que a jurisprudência espanhola consagra igualmente o princípio da capacidade contributiva, como uma medida de igualdade e de realização dos direitos fundamentais. Entendeu o Tribunal Constitucional espanhol que a isenção das pensões por incapacidade absoluta responde ao “principio de capacidad económica” (art. 31 do CE).” (CALIENDO, 2019, p. 180-181)

145, parágrafo primeiro, da CF/88, bem como nos arts. 150, II⁷⁸; 153, §2º, I⁷⁹ da CF/88.

Neste dispositivo, observa-se expresso o princípio da capacidade contributiva:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 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. (BRASIL, 1988, grifo nosso)

Segundo ele, o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade. Ou seja, é necessário que contribuam conforme a aptidão concreta de cada um suportar a tributação, segundo os signos presuntivos de riqueza, sem implicar confisco para ninguém e preservando-se o mínimo vital (CABRAL; LEONETTI, 2015; VELLOSO, 2012).

Para Ávila (2005), a capacidade contributiva é consequência da isonomia tributária e cabe ao Fisco a sua aplicação, não como uma faculdade, mas um dever. Logo, para o autor, o princípio seria voltado à Administração. Já Cabral e Leonetti (2015) apresentam uma visão mais ampla, quando afirmam que o princípio é direcionado ao legislativo – quando da feitura das leis –, ao executivo - administração tributária - e ao judiciário – aplicador das normas. Assim, “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.” (COÊLHO, 2019, p. 53).

Ainda, compreende-se que o dispositivo constitucional que carrega o princípio é um guia que os legisladores infraconstitucionais devem tomar, pois “[...] representa diretrizes traçadas pelo legislador constituinte que servirão para guiar e orientar a atividade legislativa infraconstitucional” (HARADA, 2020, p. 438).

Contudo, antes de se imiscuir no que tange à aplicabilidade do princípio em testilha, verifica-se que a doutrina apresenta ressalvas até mesmo quanto ao *nomen juris* do princípio. Becker (2013, p. 515) traçou críticas à expressão “capacidade

⁷⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] 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; (BRASIL, 1988)

⁷⁹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza; [...] § 2º O imposto previsto no inciso III:I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; (BRASIL, 1988)

contributiva”, pois ela traria mera “tautologia”, nada científica: “Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações”.

Ainda, o mesmo autor (BECKER, 2013) afirma que o “equivoco” foi constitucionalizado pelas modernas cartas de direito. Porém, seria o princípio da capacidade contributiva uma decorrência lógica de todo o sistema que elenca a igualdade como princípio, logo de positivação desnecessária. Tal crítica é noticiada por Caliendo (2019, p.180): “Alfredo Augusto Becker questionou o princípio em razão de sua natureza ambígua, identificando uma natureza jusnaturalista que dificultava a sua aceitação por parte do sistema tributário nacional”.

Becker também aponta que a locução “capacidade contributiva” traz ambiguidade e discussões que seriam “balbúrdias”, tendo sido parte do erro a sua conversão em “*regra constitucional* do Estado”. Nas palavras do autor: “É a constitucionalização do equivoco”. (BECKER, 2013, p. 518).

Cabe mencionar que também Derzi censura a escolha do vocábulo “capacidade contributiva”, visto que a CF/88 trata em capacidade econômica, e não capacidade contributiva. Logo, a autora afirma que: “Capacidade econômica contributiva, então, somente se pode medir por meio das verdadeiras forças econômicas do contribuinte [...]” (BALEEIRO, 2010, p.1.092). Ainda, quanto à discussão, “Note-se que o texto refere-se corretamente à capacidade econômica do contribuinte, que corresponde à capacidade contributiva.” (HARADA, 2020, p. 438).

Por ora, então, destaca-se do trecho transcrito o seguinte excerto: “verdadeiras forças econômicas do contribuinte”. Voltar-se-á a tratar do mesmo, buscando-se seu significado quando se concatenar o princípio estudado às deduções.

Para Melo (2010, p. 31) a capacidade econômica é: “[...] a aptidão que determinada pessoa tem para arcar com parcela do custo das atividades públicas, ou o fenômeno revelador da riqueza; o que constitui tarefa difícil, pois o vocábulo “econômica” foge aos quadrantes do Direito [...]”. O mesmo autor diferencia a capacidade econômica da capacidade financeira: “[...] além de não possuir a mesma natureza de capacidade contributiva *financeira*, entendida como a existência de dinheiro suficiente para arcar com o ônus fiscal, e que não guarda nenhuma adequação com a mensuração do tributo” (MELO, 2010, p.31).

Em que pese a ferrenha crítica à utilização da locução, ela está consagrada na doutrina majoritária. Velloso clareia a questão ao afirmar que: “A **capacidade**

contributiva consiste na disponibilidade de meios econômicos para arcar com a tributação e, desse modo, concorrer ao custeio das despesas públicas” (VELLOSO, 2012, p. 68, grifos no original). E esclarece que: “Não se confunde com a capacidade econômica (mera disponibilidade de meios econômicos), pois a pressupõe e exige um *plus*” (VELLOSO, 2012, p. 68). Para Cabral e Leonetti:

[...] a capacidade contributiva é uma capacidade econômica específica, que se refere a aptidão de suportar determinada carga tributária. Portanto enfatizemos que o art. 145, §1º/CF faz sim alusão indireta à capacidade contributiva do indivíduo, princípio hospedado nas dobras da idéia entendida por capacidade econômica do contribuinte. (CABRAL; LEONETTI, 2015, p. 349)

Assim, a “[...] capacidade contributiva é uma capacidade econômica específica, que se refere à aptidão de suportar determinada carga tributária.” (CABRAL; LEONETTI, 2015, p. 349). Nesse sentido:

Para Klaus Tipke, existem três indicadores de capacidade econômica (Leistungsfähigkeitsindikatoren). [...] Como bem observa Tipke, a tributação da renda não diminui apenas a renda do contribuinte, mas também o seu potencial de consumo (Konsummöglichkeiten des Steuerzahlers). Conforme o autor, o real atingido pela carga tributária será sempre o consumidor (Konsumopfer). (CALIENDO, 2019, p. 183)

A doutrina classifica a capacidade contributiva em subjetiva e objetiva. Ambas denotam a ability to pay⁸⁰. Porém, a conotação subjetiva se refere à real capacidade de arcar com os custos da tributação, já a objetiva é a presumida conforme signos econômicos, como possuir bens imóveis (COELHO, 2019). Assim:

[...] o indivíduo, a despeito de ostentar capacidade econômica, pode não ser plenamente apto para suportar o ônus tributário, ou seja, não contar com capacidade contributiva subjetiva, associada às condições inerentes à pessoa do contribuinte. (CABRAL; LEONETTI, 2015, p. 349)

Entende-se, diante dessas questões, que quando a CF/88 refere-se à capacidade contributiva subjetiva, ela se utiliza de uma interpretação calcada no princípio da solidariedade.

Ademais, ainda sobre o tema, retomando-se o dispositivo constitucional que trata, em específico, da espécie tributária “impostos”, muito se discute se haveria aplicação do princípio referido também para os outros tributos⁸¹. E, à exceção das

⁸⁰ Em tradução livre: “habilidade de pagar”.

⁸¹ Entre outros, RE nº 232.393/SP, Rel. Ministro Carlos Velloso, DJ 05.04.2002, em que se discutia a possibilidade de a taxa de coleta de lixo ser cobrada mediante a consideração da área do imóvel do contribuinte. Consignou o Ministro Relator: “A presunção [de que quanto maior a área do imóvel mais lixo se produz] é razoável e, de certa forma, realiza, também, o princípio da capacidade contributiva do art. 145, § 1º, da C.F., que, sem embargo de ter como destinatária os impostos, nada impede que possa aplicar-se, na medida do possível, às taxas”. Mais recentemente, nos autos da ADI nº 4.697/DF, Rel.

taxas e contribuições de melhoria que independem da capacidade econômica do agente, a não ser que ela não exista - daí a “intributabilidade” do mínimo existencial - entende-se pela possibilidade de aplicação.

Nessa discussão, Caliendo (2019, p.182) afirma que: “O texto constitucional realça uma antiga distinção decorrente da ciência das finanças entre impostos reais e impostos pessoais”. Para Ávila:

Embora o texto constitucional faça referência aos impostos, o **STF aplicou o princípio da capacidade contributiva em relação às taxas**. Tratava-se da análise da constitucionalidade da taxa de fiscalização do mercado de títulos e valores mobiliários, instituída pela Lei 7940/89, cujo valor variam em função do patrimônio líquido da empresa. O STF entendeu que o critério escolhido pelo legislador para sua cobrança observava o princípio da capacidade contributiva, que também poderia ser aplicado a esta espécie tributária. (ÁVILA, 2005. p. 56, grifo nosso)

Assim, a Corte Suprema entende que a capacidade contributiva é aplicável a todos os tributos, mesmo aos reais – que recaem sobre bens, como o IPTU progressivo (ÁVILA, 2012). Paulsen, por outro lado, entende que o princípio em sua forma plena somente é aplicado nos tributos cujo fato gerador não é vinculado, de modo que nestes haveria a possibilidade de graduação, uma vez que a hipótese de incidência seria uma “situação efetivamente reveladora de tal capacidade” (PAULSEN, 2015, p.68).

Já quanto ao que denomina de “conteúdos normativos extremos”, ao que se refere à preservação do mínimo vital e à vedação ao confisco, Paulsen (2015) afirma que o princípio se aplica a todas as espécies tributárias: “O princípio da capacidade contributiva poderá atuar, por exemplo, mesmo nos tributos com fato gerador vinculado, fundamentando eventual isenção para contribuintes que não revelem qualquer capacidade para contribuir” (PAULSEN, 2015, p.69).

Para Velloso: “Especificamente quanto ao sistema constitucional brasileiro, apesar de não haver consenso doutrinário quanto à matéria quanto a este ponto, afirmamos com segurança que **o princípio da capacidade contributiva é aplicável a todos os tributos**” (VELLOSO, 2012, p.69, grifos no original).

Consoante acima dito, a jurisprudência do STF está: “[...] indicando uma alteração do entendimento de que o art. 145, § 1º da Constituição faria referência aos

Ministro Edson Fachin, DJe 30.03.2017, o STF pontificou a aplicação do princípio em comento às contribuições de interesse das categorias profissionais, reputando constitucional o dispositivo constante da Lei nº 12.514/2011 que estipula a diferenciação das anuidades cobradas pelos conselhos profissionais de acordo com a escolaridade (no caso de pessoa natural) e o capital social (se pessoa jurídica) do contribuinte. (COELHO, 2019, p. 59)

impostos pessoais” (ÁVILA, 2012, p. 436). Todavia, ainda não há consenso⁸². Para Caliendo (2019, p.182): “Em nosso entender, o princípio da capacidade contributiva seria aplicável direta e tão somente aos impostos pessoais. Apenas nestes é que se pode verificar com segurança a real capacidade individual de suportar a carga de tributária imposta”.

Também para Ávila (2012, p. 435): “A expressão ‘sempre que possível’ significa sempre que a hipótese material de incidência permitir a consideração de elementos pessoais”. Já para Coêlho (2019) mesmo que o artigo faça referência especificamente à espécie tributária “impostos”, o princípio tem aplicação mais ampla, dada a interpretação abrangente que deve ser feita.

Após exposta essa discussão, entende-se que, de diferentes modos, a capacidade contributiva aplica-se a todas as formas de tributação, tanto para determinar a incidência da norma tributária como para afastá-la, quando não há capacidade de contribuir. Destaca-se, ainda, que o mínimo existencial pode evidenciar a capacidade econômica, mas não a capacidade contributiva: “Quem detém meios econômicos suficientes apenas para prover a sua subsistência e a da sua família possui capacidade econômica, mas é contributivamente incapaz” (VELLOSO, 2012, p.68).

Desse modo, estabelece-se que a tributação é inviável quando o nível de capacidade econômica sequer ultrapassa o mínimo existencial, ante a confluência de princípios como a dignidade da pessoa humana. Em que pese as discussões que circunscrevem o princípio, é pacífico na doutrina a sua importância: “O princípio da capacidade contributiva é um dos mais importantes em nosso sistema tributário” (CALIENDO, 2019, p. 180). Daí porque, no presente trabalho, ele é elencado como princípio instrumentalizante daquele, que é estruturante de todo o sistema, qual seja, a solidariedade:

São princípios estruturantes aqueles que orientam todo o sistema constitucional tributário: capacidade contributiva, essencialidade, equivalência e estrita legalidade. O princípio da capacidade contributiva é fundamental para a tributação sobre a renda e para a realização da justiça fiscal distributiva. Funda-se no raciocínio de quem tem mais deve pagar mais tributos e quem possui menos deve pagar menos tributos. (CALIENDO, 2019, p. 140)

⁸² “Ainda, [...] há votos favoráveis à progressividade das alíquotas do Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação — ITCD, ao argumento de que a Constituição prescreve como devem ser os impostos, isto é, sempre que possível, deverão ter caráter pessoal. E todos eles, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal, podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo.” (ÁVILA, 2012, p. 436).

Como já mencionado, o princípio da capacidade contributiva, por ter duas nuances, permite que o princípio da igualdade tributária seja concretizado, protegendo o contribuinte ao limitar o poder de tributar (CABRAL; LEONETTI, 2015). Afirma-se que, por um lado, determina a atuação estatal e, por outro, limita-o com o fim de evitar abuso. Nos dizeres de Paulsen:

O princípio da capacidade contributiva também se projeta nas situações extremas, de pobreza ou de muita riqueza. Impõe, de um lado, que nada seja exigido de quem só tem recursos para sua própria subsistência e, de outro lado, que a elevada capacidade econômica do contribuinte não sirva de pretexto para a tributação em patamares confiscatórios que abandonando a ideia de contribuição para as despesas públicas, imponha desestímulo à geração de riquezas e tenha efeito oblíquo de expropriação. (PAULSEN, 2015, p. 68)

Baleeiro (2010, p. 1091) já entendia que “[...] a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco [...]”. Para o autor, o princípio não pode mais ser compreendido como se estivesse sob a égide de um “[...] Estado de Direito ultrapassado e abstencionista, mas deve-se buscar a aplicação de tal princípio nos moldes postos pela CF/88” (BALEEIRO, 2010).

Desse modo, a “sanha arrecadatória” do Estado, mesmo que tenha por fundamento a solidariedade, também encontra limitação. Partindo-se das considerações expostas neste tópico preliminar, passa-se, agora, ao estudo do princípio da capacidade contributiva em relação especificamente ao imposto de renda. Na sequência, a pesquisa poderá debruçar-se sobre a sistemática de deduções dos gastos com educação.

3.2 O Imposto de renda da pessoa física e o princípio da capacidade contributiva

A seguir, será feito um breve estudo acerca do IRPF⁸³ para, então, estudar-se a sistemática de dedução de gastos com educação, verificando-se se ela atende ou

⁸³A legislação que detalha tal imposto são: As [...] Leis n. 7.713/88 e n. 9.250/95, dentre outras, sendo que a IN RFB n. 1.500/2014 “Dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas”, já tendo recebido atualizações, inclusive pela IN RFB n. 1.756/2017. O Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), por sua vez, tem suporte nas Leis n. 8.981/95 e n. 9.430/96, dentre outras, e a IN RFB n. 1.700/2017 detalha o seu regime. O Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999, regulamenta tributação, fiscalização, arrecadação e administração tanto do IRPF como do IRPJ. (MELO, PAULSEN; 2018, p. 60).

não ao princípio da capacidade contributiva. No todo, para Caliendo (2019), essa espécie tributária é aquela que melhor encontra a aplicação do princípio da capacidade contributiva: “[...] o imposto sobre a renda possui a virtude de melhor encontrar a capacidade contributiva, respeitar a neutralidade fiscal e financiar os direitos fundamentais.” (CALIENDO, 2019, p. 838).

Para isso, Ávila (2012) afirmava que é necessária a observância da progressividade, como já mencionado. Frisa-se que, agora, a progressividade será discutida mais a fundo, mas antes, serão tecidas algumas considerações acerca do histórico do imposto em estudo. Para Caliendo (2019), a tributação sobre a renda, ao contrário do que comumente se possa entender, é deveras recente. A tributação explícita da renda data do século XV (LEONETTI, 2002), pois na Idade Média preponderavam os tributos sobre a produção.

No Brasil, a criação de um tributo sobre os rendimentos data do século XIX. Dentre os primeiros estudiosos sobre o assunto está Ruy Barbosa (BALEEIRO, 2010; LEONETTI, 2015). Aqui, a tributação sobre a renda teve início em 1843, com nove faixas. A forma como hoje ela ocorre, recaindo sobre o rendimento bruto após isenções, só aconteceu a partir de 1922. Havia isenções para categorias, como magistrados, em 1934, que hoje são consideradas não-isonômicas.

As deduções médicas e com instrução surgiram nos anos 40 a 60, quando o sistema ficou mais complexo e mais justo. A maior alíquota se deu de 1963 a 1965, de 65%⁸⁴. Chegamos a ter treze faixas de rendas líquidas, sobre as quais incidiam as alíquotas progressivas que variavam de 5% até 60% - art. 1º da Lei no 7.450/85 (HARADA, 2020, p.476). Foi nos anos 70 que surgiu a declaração simplificada. E até 1989, eram nove as faixas de IRPF (de 10% a 45%). A partir dos anos 90, começaram a diminuir as faixas (hoje são quatro, mas já se chegou a ter apenas duas). No ano de 1996, passaram a ser isentos os dividendos.

⁸⁴ Harada (2020, p.634) apresenta o histórico de legislações relacionadas às faixas de tributação: “De acordo com o art. 20 da Lei no 8.848, de 28-1-94, decorrente da EC no 1/94. Antes do advento dessa lei, existiam apenas duas faixas de tributação, de 15% e de 25% (conforme art. 16 da Lei no 8.393/91). Com o advento da Lei no 9.250/95, essas duas alíquotas foram restabelecidas a partir de janeiro de 1996. Relativamente aos fatos geradores ocorridos durante os anos-calendário de 1998 a 2002, a alíquota de 25% passa a ser de 27,5% (art. 1º da Lei no 9.887/99). A alíquota de 27,5%, que vinha sendo prorrogada periodicamente, passou a ser definitiva com o advento da Lei no 11.119, de 25-5-2005, que introduziu alterações nas Leis nos 7.713, de 22-12-88, e 9.250, de 26-12-95. Com as alterações introduzidas pelo art. 23 da Lei no 11.945, de 4-6-2009, resultante da conversão da MP no 451/2008, as alíquotas passam a ser de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%”.

Nos anos 90, aumentou vertiginosamente o número de contribuintes. Por conseguinte, também aumentaram as declarações. Ocorre que, mesmo assim, a arrecadação não se tornou tão eficaz quanto poderia ser, caso as alíquotas fossem maiores e existissem mais faixas: “Dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade pode ser deduzido que o imposto sobre a renda deve possuir mais alíquotas progressivas.” (ÁVILA, 2012, p. 441).

Fazendo-se um breve aparato histórico, com o tempo, foram diminuindo as faixas e as alíquotas aproximaram-se, havendo reduzido a máxima. Hoje, quem tem uma renda relativamente baixa deve contribuir, o que diminui a progressividade do sistema, ofendendo o princípio da capacidade contributiva. Ainda, em comparação com outros países, no Brasil, a carga sobre a renda e o patrimônio é menor do que sobre o consumo. Observa-se que são várias as teorias que determinam a tributação da renda, porém:

Apesar da diversidade de teoria, geralmente, elas partilham de um núcleo comum de conceitos básicos, dentre os quais podemos citar: a) a renda é uma riqueza nova; b) pode ter uma natureza material ou imaterial; c) possui uma natureza de atividade humana, ou seja, a riqueza decorrente de uma atividade fortuita não pode ser considerada renda tributável; d) a renda pode ter uma realização econômica (avaliada monetariamente – regime de caixa) ou representar um crédito líquido e certo (riqueza a ser realizada – regime de competência); e) a periodicidade é um componente fundamental na definição de renda (tax period), com raras exceções; f) a renda pode ser em moeda ou ter valor monetário, ou seja, o poder de adquirir ou comprar em regime de mercado (Adam Smith). (CALIENDO, 2019, p. 843)

Todas as rendas são tributáveis, incluindo todos os acréscimos patrimoniais, já que se entende que estes são uma nova riqueza que aumenta o patrimônio do contribuinte (HARADA, 2020). O conceito legal de renda encontra-se presente no art. 43 e seguintes do CTN:

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

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

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

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. (BRASIL, 1966)

São nesses dispositivos do CTN que se “[...] estabelecem as normas gerais atinentes ao imposto sobre a renda e os proventos, definindo os arquétipos para o fato gerador, base de cálculo e contribuintes” (PAULSEN, 2018, p. 60). Porém, há discussões acerca dos conceitos trazidos pelo dispositivo⁸⁵ (HARADA, 2020).

O conceito de renda é constitucional, como já visto, estando no art. 153, III⁸⁶, da CF, sendo de competência da União a sua instituição sobre “renda e proventos de qualquer natureza”. Logo, o sujeito ativo do imposto em comento é a União, por meio da Receita Federal (PAULSEN, 2018).

Verifica-se que há diferença entre o que significa a renda e o que se entende por “[...] receita, faturamento, rendimentos ou patrimônio” (CALIENDO, 2019, p. 847). Estes conceitos ensejam tributação própria. Assim, deve-se ter claro que quando não houver acréscimo patrimonial não há que se falar em renda. Desse modo, estão excluídos do conceito de renda as indenizações, pois elas somente visam a reparar uma perda, não constituindo, portanto, “acrécimo patrimonial” (CALIENDO, 2019; PAULSEN, 2018). Isso já está pacificado na jurisprudência⁸⁷.

Ainda, sobre o “acrécimo patrimonial”, entende-se que a renda compõe esse acréscimo, como posta no dispositivo. É, portanto, um produto do capital, do trabalho ou de ambos. Já os proventos são advindos de uma atividade passada (PAULSEN, 2018). Nesse sentido, conforme disposto no art. 43 do CTN, entende-se o “acrécimo patrimonial” como um aumento de riqueza, e não simplesmente uma reposição (PAULSEN; 2018, p. 61).

⁸⁵ Nesse sentido: “Continuam, porém, intermináveis as controvérsias acerca da expressão *disponibilidade econômica ou jurídica*. Consequência disso é a imprecisão quanto ao momento da ocorrência do fato gerador e quanto ao próprio objeto da tributação.” (HARADA, 2020, p.473)

⁸⁶ Reitera-se a disposição constitucional: Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III - renda e proventos de qualquer natureza; (BRASIL, 1988).

⁸⁷ “Em recurso representativo de controvérsia, o STJ definiu que “A verba percebida a título de dano moral tem a natureza jurídica de indenização, cujo objetivo precípua é a reparação do sofrimento e da dor da vítima ou de seus parentes, causados pela lesão de direito, razão pela qual torna-se infensa à incidência do imposto de renda, porquanto inexistente qualquer acréscimo patrimonial”. Frisou que “... se a reposição patrimonial goza dessa não incidência fiscal, a fortiori, a indenização com o escopo de reparação imaterial deve subsumir-se ao mesmo regime, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio” (STJ, Primeira Seção, REsp 1152764/CE, jun/2010)¹². O entendimento do STJ está consolidado no enunciado da sua Súmula 498: “Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais”, editada em agosto de 2012.” (MELO; PAULSEN, 2018, p. 64).

Ávila relaciona o conceito de renda aos direitos fundamentais. Deste modo, identifica uma conexão entre o conceito tributário e os princípios constitucionais, ainda que não esteja isso expresso (ÁVILA, 2012, p. 442). Devido à necessidade de haver uma “coerência substancial” na interpretação de todo sistema, os princípios fundamentais constitucionais devem estar presentes na interpretação das normas tributárias, nas quais estão os signos de riqueza. Isso também se dá no que tange aos princípios tributários com previsão no Sistema Tributário Nacional, tanto os gerais, como os específicos ao imposto sobre a renda (Ávila, 2012). Por fim, expõe-se o entendimento de Derzi (1992):

Por meio de lei ordinária e a título de imposto de renda, somente se legitimará a tributação da renda e dos proventos de qualquer natureza, assim entendido o acréscimo de riqueza, o ganho ou o aumento advindo do trabalho e do capital (ou patrimônio) em certo período de tempo. (DERZI, 1992, p.20)

Destacando-se o último trecho da citação acima trazida, a qual se refere ao período de tempo, refere-se que o lapso temporal mencionado ocorre em um ano que compreende o exercício fiscal: “Em matéria de imposto de renda e proventos, nenhum tema alcança maior importância do que a delimitação temporal da sua hipótese de incidência (fato gerador).” (COELHO, 2019, p. 213).

Assim, sobre o elemento temporal, ressalta-se que ele se dá após cada ano, quando é recolhido o imposto. E mais, deve haver lei anterior regulando os fatos geradores “Esta é a que vale. A que deve valer. Do contrário, inexistirá, na prática, legalidade prévia, anterioridade e irretroatividade em tema de imposto de renda.”⁸⁸ (COELHO, 2019, p. 216). Importante reflexão acerca da relação da periodicidade com a capacidade contributiva faz Schoueri⁸⁹ (2018, p. 410):

A periodização no cálculo do imposto é exigência da praticidade, mas não se pode deixar de lado que por conta dela, acaba-se por frustrar a própria observação da capacidade contributiva. Fosse o sistema tributário baseado unicamente na capacidade contributiva, então não se deveria cobrar o imposto senão ao final da vida do contribuinte.

⁸⁸ Com o imposto de renda anual, as coisas se passam diferentemente, não por ser ele “complexivo” ou “pendente”, e sim periódico. Nele, não é só a incidência que é periódica, mas também o seu fato jurígeno (durante o ano). De saída, verifica-se que a expressão “fato gerador periódico” apresenta conotações diferentes no IPTU e no IR. Neste, é a apuração do imposto que é feita levando-se em conta período certo de tempo. (COELHO, 2019, p. 217).

⁸⁹ O raciocínio do autor (SCHOUERI, 2018) fica claro quando do segundo excerto: “Para que se compreenda tal raciocínio, basta comparar a situação representada na figura abaixo de três contribuintes, com igual renda em sua vida, mas auferida de modos diversos: (i) um funcionário público, que recebe uma renda de R\$ 5.000,00 por trinta anos; (ii) um profissional liberal, que no início de sua vida tem renda de R\$ 500,00 que, entretanto, cresce conforme ele adquire mais experiência, chegando a R\$ 20.000,00 a partir de seu 10º ano de formado; e (iii) um jogador de futebol, que auferia rendimentos de R\$ 150.000,00 por toda sua carreira, que, entretanto, dura apenas 10 anos.” (SCHOUERI, 2018, p. 410).

Sobre a instrumentalização da arrecadação do tributo é feita a declaração com todas as rendas e as deduções. A declaração é uma obrigação acessória, que, caso não cumprida, converte-se em principal, nos termos do art. 113 e seus parágrafos do CTN⁹⁰. Assim, em regra, todo o ano no mês de abril, até o dia 30, o contribuinte de IRPF faz a declaração de pessoa física e compensa o imposto que ficou retido ao longo do ano anterior: “Trata-se de um tributo altamente complexo, exigindo uma carga gigantesca de requerimentos, declarações, provas e outros elementos de determinação da base de cálculo.” (CALIENDO, 2019, p. 838).

A complexidade dessa espécie tributária é comprovada pela constante modificação legislativa, resultado da necessidade da edição de constantes “[...] decretos regulamentares consolidando as alterações legais.” (HARADA, 2020, p. 475). Sendo que:

Ademais disso, existe a tributação nas fontes, que em certas circunstâncias consubstancia técnica antecipatória de arrecadação e, noutras, incidência única e final. Neste último caso, porém, o resultado positivo ou negativo só pode ser excluído do ajuste anual [...] (COELHO, 2019, p. 321).

São dois os tipos de declaração de IRPF: a completa e a simplificada⁹¹. Naquela, a base de cálculo serão todos os rendimentos tributáveis, menos os dedutíveis; na simplificada, a base de cálculo é composta pelos rendimentos

⁹⁰ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. §1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966).

⁹¹ Noticia-se que a proposta de reforma tributária do governo busca a extinção da declaração simplificada em troca da manutenção das deduções com saúde e educação: “O governo federal estuda extinguir o desconto de 20% concedido automaticamente a contribuintes que optam pela declaração simplificada do Imposto de Renda da Pessoa Física. Em troca, segundo fontes que participam da elaboração da medida, seria mantido o direito às deduções médicas e de educação. O objetivo do governo é usar os recursos economizados para financiar a criação do Renda Cidadã, mas, ainda assim, seria necessário abrir espaço no teto de gastos. Criado há 45 anos, o formulário simplificado da declaração do Imposto de Renda deixaria de existir. O Ministério da Economia argumenta que o modelo simplificado somente fazia sentido quando o mundo não era digitalizado, e os contribuintes tinham que reunir e recuperar a papelada que seria apresentada para viabilizar as deduções. Na declaração referente ao ano de 2019, 17,4 milhões de contribuintes optaram pelo formulário simplificado, enquanto 12, 9 milhões usaram o modelo completo. Quem opta pelo modelo simplificado tem uma dedução padrão de 20% do valor dos rendimentos tributáveis, abatimento que substitui todas as outras deduções. O limite atual deste desconto é de R\$ 16.754,34 por contribuinte. Já a declaração completa é indicada para quem teve custos que poderiam ser deduzidos acima dos 20%. Ela permite que a base tributável seja reduzida se o contribuinte apresentar despesas médicas, educacionais, previdenciárias e com dependentes. O Ministério da Economia quer reforçar o discurso de que não pretende prejudicar a classe média, fortemente atingida pela pandemia do novo coronavírus.” Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/noticias/44735/ir-governo-quer-extinguir-desconto-de-20-em-declaracao-simplificada> Acesso em: 11 nov 2021.

tributáveis, menos 20% da base de cálculo, limitada a R\$ 16.754,34 (dezesesseis mil, setecentos e cinquenta e quatro reais e trinta e quatro centavos)⁹².

Observa-se que o rendimento será o mesmo, mas as deduções diferem. Devem ser declarados todos os rendimentos recebidos pelo titular ou dependentes, mesmo fora do país. Incluem-se os valores relativos à pensão alimentícia e recebidos em ação judicial. A lei prevê algumas isenções: parcela de aposentadoria, bolsa de estudos, lucros e dividendos, por exemplo.

São tributados na fonte o 13º salário e o rendimento de aplicações financeiras. Essa declaração anual é de ajuste do que já foi tributado ao longo do ano. Despesas com instrução e com dependentes são colocadas na declaração de ajuste. A tabela do IRPF é progressiva⁹³, pois prevê alíquotas crescentes, conforme aumenta a base de cálculo.

Para verificar a base de cálculo, somam-se todas as receitas, subtraindo-lhes todas as despesas. Então, obtém-se a base de cálculo sobre a qual aplica-se a alíquota. A “parcela a deduzir” existe para que seja progressiva e consiga efetivamente ajustar as faixas⁹⁴:

⁹² Art. 77. Independentemente do montante dos rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual, recebidos no ano-calendário, o contribuinte poderá optar por desconto simplificado, que substituirá todas as deduções admitidas na legislação, correspondente à dedução de vinte por cento do valor dos rendimentos tributáveis na declaração de ajuste anual, dispensadas a comprovação da despesa e a indicação de sua espécie, limitada a (Lei nº 9.250, de 1995, art. 10, caput):[...] VI - R\$ 16.754,34 (dezesesseis mil, setecentos e cinquenta e quatro reais e trinta e quatro centavos), a partir do ano-calendário de 2015. (BRASIL, 2018).

⁹³ A partir de abril do ano-calendário de 2015, é a seguinte a tabela mensal de alíquotas do IRPF, conforme o art. 1º da Lei n. 11.482/2007, com a redação da Lei n. 13.149/2015:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota(%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: art. 1º, IX da Lei 13.149/15

⁹⁴ Sobre esta sistemática: “A lei também estabelece montante a ser deduzido do próprio imposto devido, conforme o patamar dos rendimentos auferidos, de modo que a faixa isenta assim o seja para todos os contribuintes, e que a faixa sujeita à alíquota de 7,5% também assim o seja para todos os contribuintes. Dessa forma, o contribuinte com rendimentos que alcançam a faixa dos 7,5% não paga 7,5% sobre todos os seus rendimentos, mas apenas sobre o que ultrapassa a faixa de isenção, nada pagando no limite dos rendimentos isentos, enquanto o contribuinte com rendimentos que alcançam a faixa dos 15% não paga 15% sobre todos os seus rendimentos, mas apenas sobre o que ultrapassa a faixa dos 7,5%, e assim por diante. (PAULSEN, 2018, p. 87). Assim: Na prática, a tabela do IR apresenta outra coluna na tabela denominada de dedução, que representa o valor a ser descontado para alcançar, de modo mais rápido, o mesmo resultado da tributação com cálculos sucessivos, de tal modo que em vez de realizar um cálculo faixa por faixa se permita a utilização de alíquotas únicas. Cabe ressaltar, contudo, que tal resultado é o mesmo daquele aplicando-se o modelo faixa por faixa.” (CALIENDO, 2019, p. 195)

[...] no lugar de exigir-se um desdobramento da base de cálculo, prevê-se uma “parcela a deduzir”, cujo efeito matemático é idêntico àquele desdobramento. [...] Daí concluir que o emprego da tabela progressiva, com parcela a deduzir, nada mais é que uma simplificação do cálculo, sem prejuízo da progressividade. (SCHOUERI, 2018, p. 405-406).

Ao final pode-se ter restituição de IRPF ao invés de imposto a pagar:

Até 30 de abril do subsequente, verifica-se o imposto sobre a renda e proventos efetivamente devidos, compensando-se o montante que já foi objeto de adiantamentos mensais (carnê-leão ou retenção), apurando-se, então, o saldo a restituir (em caso de pagamento antecipado a maior) ou a pagar (em caso de pagamento antecipado a menor), efetuando-se o recolhimento, se for o caso, à vista ou parceladamente. (PAULSEN, 2018, p. 76)

A maior parte dos rendimentos com lucros e dividendos não é tributável⁹⁵. A declaração simplificada difere da completa pelas deduções que não são discriminadas, mas se aplica àquela um percentual de 20% relativos à dedução. Se as despesas dedutíveis são maiores que 20% do que o contribuinte recebeu, utiliza-se a declaração completa; se menores, utiliza-se a declaração simplificada⁹⁶.

⁹⁵Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior. (BRASIL, 1995)

⁹⁶Art. 80. Do imposto sobre a renda apurado na forma estabelecida no art. 79, poderão ser deduzidos (Lei nº 9.250, de 1995, art. 12; Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006, art. 1º; e Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, art. 4º): I - as contribuições efetivamente realizadas em favor de projetos culturais, aprovados na forma da regulamentação do Programa Nacional de Apoio à Cultura - Pronac, de que tratam o art. 84 ao art. 92; II - os investimentos feitos a título de incentivo às atividades audiovisuais de que tratam o art. 93 ao art. 97; III - as contribuições feitas aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente nacional, distrital, estaduais e municipais, de que tratam o art. 98 ao art. 101; IV - as contribuições feitas aos Fundos do Idoso nacional, distrital, estaduais e municipais, de que tratam os art. 102 e art. 103; V - os valores despendidos a título de patrocínio ou de doação, no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte, de que tratam o art. 104 ao art. 110; VI - a contribuição patronal paga à previdência social pelo empregador doméstico incidente sobre o valor da remuneração do empregado, de que tratam o art. 111 ao art. 113; VII - o imposto sobre a renda retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo; VIII - o imposto sobre a renda pago no exterior, observado o disposto no art. 115; e IX - as doações e os patrocínios diretamente efetuados em prol de ações e serviços desenvolvidos no âmbito do Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica - Pronon e do Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência - Pronas/PCD, de que trata o art. 114. § 1º A soma das deduções a que se referem o inciso I ao inciso V do caput fica limitada a seis por cento do valor do imposto sobre a renda devido, para as quais não serão aplicados limites específicos, exceto em relação ao disposto no inciso III do caput, para o qual deve ser observado também o limite previsto no art. 99 (Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990, art. 260-A; Lei nº 9.250, de 1995, art. 12, § 1º; Lei nº 9.532, de 1997, art. 22; e Lei nº 11.438, de 2006, art. 1º, § 1º, inciso II). § 2º A dedução de que trata o inciso VI do caput, observado o disposto no art. 111, fica limitada ao valor do imposto sobre a renda apurado na forma estabelecida no art. 79, deduzidos os valores de que tratam o inciso I ao inciso V do caput (Lei nº 9.250, de 1995, art. 12, § 3º, inciso III, alínea “b”). [...] § 4º As deduções de que trata o inciso IX do caput ficam limitadas, cada uma, a um por cento do imposto sobre a renda devido (Lei nº 12.715, de 2012, art. 4º, § 6º, inciso I, alínea “e”) (BRASIL, 2018)

Mas, mesmo com uma tabela progressiva, a tributação do IRPF está adequada ao princípio da capacidade contributiva? Ou seja, quem ganha mais paga mais? Há previsão de alíquotas diferenciadas e progressivas? É adequada a tributação das pessoas físicas ao princípio da capacidade contributiva?

Os critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, se aplicados adequadamente, fariam com que todos pagassem imposto de renda sobre a totalidade dos rendimentos auferidos com carga progressiva, conforme a capacidade contributiva. (PAULSEN, 2018, p. 71).

Observa-se que “Considera-se como progressividade fiscal aquela em que a instituição de alíquotas progressivas tenha por objetivo determinar a real capacidade contributiva do contribuinte.” (CALIENDO, 2019, p.196). Por isso, identifica-se que há progressividade apenas se considerados os rendimentos tributáveis. No sistema brasileiro, existem poucas faixas de tributação, rendimento mínimo tributável muito baixo, faixa máxima idem. O fato é que se deveria ter um número maior de faixas e alíquotas. Tem-se progressividade, mas longe do que deveria ser para dar azo à capacidade contributiva de forma adequada:

A progressividade é instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte. No Brasil (art. 153, § 2º, I), a sua adoção é obrigatória. O legislador ordinário está obrigado a conferir-lhe eficácia, embora a sociedade, dormente, aceite que este atue à la diable nesta questão, por insuficiente consciência de cidadania. (COELHO, 2019, p. 217)

O grande problema ainda é a falta de isonomia nas diversas faixas de renda: “Dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade pode ser deduzido que o imposto sobre a renda deve possuir mais alíquotas progressivas.” (ÁVILA, 2012, p. 441). A universalidade reza que todos os rendimentos devem ser tributáveis. Ocorre que, mesmo que assim o seja a renda advinda de salário e de aluguéis, a distribuição de lucros, por exemplo, não é. Assim:

[...] o legislador exclui da base de cálculo do imposto de renda, por exemplo, os lucros e dividendos recebidos por sócios, acionistas ou titulares de empresa individual, com o que não são gravados pelo imposto de renda. (PAULSEN, 2018, p. 71)

A alíquota efetiva é o total que a pessoa paga dividido pelo valor tributável. A isonomia de tratamento de rendas é essencial para a justa tributação e progressividade. Todas as rendas e pessoas deveriam ser tratadas da mesma forma.

Após compreendido o IRPF de modo crítico, a partir da ideia de espécie tributária e seus princípios incidentes, será a seguir estudado o instituto das deduções,

especificamente, as educacionais. Neste ponto, verificar-se-á se há ou não infração ao princípio da capacidade contributiva pela sua limitação.

3.3 A limitação das deduções de gastos educacionais e o princípio da capacidade contributiva no IRPF

Para possibilitar o entendimento de como o princípio constitucional da capacidade contributiva encontra-se - se afrontado ou não - pela limitação das deduções com educação, este último tema será abordado. Assim se discute:

[...] se esse tipo de dedução se constitui em um subsídio indireto e, portanto, um gasto tributário, ou é apenas um mecanismo do IR, que visa, exclusivamente, **ajustar a capacidade contributiva do contribuinte**. Tal discussão é latente e percorre tanto os argumentos dos que são favoráveis à sua ampliação quanto dos que são favoráveis à sua extinção. (VALPASSOS, 2015, p. 125, grifo nosso)

Observando-se o trecho acima colacionado, nota-se a importância do estudo, mesmo para aqueles defendem o fim da limitação das deduções com educação, como o que ocorre por meio do Projeto de Lei nº 3.887/20 que propõe, em uma terceira fase, a extinção das deduções de gastos com saúde e educação no IRPF (BRASIL, 2020). Aliás, a relevância do estudo desta matéria parece ser o único ponto passível de concordância, pois sequer é pacífico o entendimento sobre a natureza do instituto, o que demonstra a complexidade do tema que se propõe discutir.

Ora as deduções são tidas como um benefício do governo, ora como um gasto tributário (VALPASSOS, 2015, p. 134). Mas, por se tratar de uma imposição constitucional decorrente do dever de preservação de direitos fundamentais, as deduções no âmbito do imposto de renda não consubstanciam benefícios fiscais (FULGINITI, 2013).

Mesmo a doutrina estrangeira apresenta divergências no que tange à possibilidade de que certos gastos dos contribuintes sejam aplacados da base de cálculo. Afirma-se que isso asseguraria o princípio da capacidade contributiva e, ainda, seria estimulante para determinados comportamentos entendidos como relevantes, sendo, inclusive, objeto de políticas públicas: “[...] o Estado brasileiro está reconhecendo que essas despesas, de resto involuntárias, comprometem sua capacidade contributiva” (LEONETTI, 2015, p. 246-247).

Na legislação pátria atual, a dedução dos gastos com educação está prevista no art. 8º, inciso II, alínea b, item 10 da Lei 9.250/95, com atualização da Lei 13.149/2015, o qual se transcreve abaixo:

Art. 8º. A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I – de todos os rendimentos percebidos durante o ano calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

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: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007)

(...)

10. R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015; (BRASIL, 2015)

O Fisco federal brasileiro entende que as deduções são “gastos tributários”, pelo fato de que tais desonerações constituem desvio ao “Sistema Tributário de Referência”⁹⁷. Isso porque, tradicionalmente, entende-se que compete ao STN somente a função arrecadatória – posicionamento que vem sendo superado e é oposto ao que ora se defende. A Receita Federal do Brasil adota o seguinte conceito para “Gasto Tributário”:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência, reduzindo a arrecadação potencial e, consequentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. (RFB, 2019, p. 7)

Ocorre que, a ideia de gastos tributários (GT's) implica o entendimento de que o Estado está deixando de arrecadar, abrindo mão de uma receita e visando a determinados objetivos (VALPASSOS, 2015). Mesmo assim, não há um conceito absoluto para GT, podendo-se, entretanto, apontar pontos comuns, como a redução do recolhimento tributário, o benefício a uma parcela da população que deixou de contribuir e o objetivo de dar ensejo a uma política que poderia ser realizada de modo direto.

⁹⁷ No Brasil adota-se um Sistema Tributário de Referência com base nas leis tributárias em razão do princípio da legalidade, mas também em regras de contabilidade, economia e doutrina (RFB, 2019).

O ponto comum dos conceitos é que os GT's fazem incorrer em desvios à estrutura do tributo. E é nesse sentido que parte da doutrina entende que as deduções educacionais "[...] não aproxima a legislação do imposto de renda das características esperadas desse imposto [...]" (PELLEGRINI, 2014, p.6). Primeiramente, o termo "gastos tributários" foi utilizado por Stanley Surrey, como sinônimo de "despesas governamentais indiretas" (VALPASSOS, 2015, p. 59).

Quando o sistema fiscal de referência sofre modificações em razão de medidas que não são estruturais de um determinado tributo, fala-se na existência de GT's. A Receita Federal (RFB, 2019) entende que as deduções com saúde e educação não são parte da estrutura normal da tributação da renda, por isso, são consideradas GT's:

Assim, as deduções da base de cálculo que não decorrem de critérios estruturais do imposto de renda, são consideradas desvios do desenho normal do tributo e configuram gastos tributário. É o caso das deduções dos gastos com saúde e educação. (RFB, 2019, p. 17)

Desse modo, os GT's não se consubstanciam em instrumentos da progressividade e da capacidade contributiva. Porém, frente às discussões apresentadas, não se encontraria respaldo científico conclusivo:

Há pouquíssimos estudos que analisam esse conjunto de benefícios, menos ainda estudos que buscam identificar a alocação desses benefícios, ou seja, o público preferencialmente beneficiado por esses benefícios na estrutura de distribuição da renda.[...] Paes (2014), em sua análise dos gastos tributários em saúde e educação, alertou para o fato de esses gastos tributários poderem "não ser o caminho mais adequado ... Talvez eles sejam justificados no incentivo à atividade produtiva, mas parecem pouco efetivos no atendimento das demandas sociais" (PAES, 2014: 1246). Mostra, para tanto, que os países latino-americanos têm nos gastos tributários um componente mais importante, em comparação com os países de OCDE, no financiamento das políticas de educação e saúde. No caso do Brasil, verifica-se uma relação entre gastos tributários e gastos totais semelhantes à média dos países da OCDE; e, para os voltados à saúde e educação, valores bem inferiores aos latino-americanos, mas ainda superiores aos observados nos países da OCDE. Aponta, por fim, que o uso mais intensivo de gastos tributários sociais ocorre em países que apresentam os piores indicadores sociais em educação e saúde. (SILVEIRA; PASSOS, 2018, p. 720)

Ainda, os autores afirmam que as deduções com gastos educacionais no IRPF implicaram, no ano de 2014, em um total de R\$ 3.595.000,00 (três milhões e quinhentos e noventa e cinco reais mil reais), ou seja, 1,4% do total dos GT's federais. E, pelo fato dos beneficiários das deduções educacionais serem os contribuintes com maiores faixas arrecadatórias (a classe média, portanto), neste ponto haveria uma

espécie de “Bolsa Família” na sistemática de deduções⁹⁸ (SILVEIRA; PASSOS, 2018, p. 723). Nesse diapasão:

[...] os incentivos fiscais não necessariamente se distribuem de modo igual entre aqueles que incorrem na hipótese contemplada pelo legislador. Assim como a desigualdade da tributação exige da doutrina cuidadosa análise, culminando na concretização do princípio da igualdade também sob o ponto de vista das normas tributárias indutoras (sejam incentivos fiscais, sejam de agravamento da tributação), faz-se necessária uma justificativa especial para o tratamento desigual. (SCHOUERI, 2018, p. 413)

Observa-se que, conforme expõe os Demonstrativos dos GT’s do ano de 2019, acompanhou o Projeto de Lei Orçamentária Anual a espécie de GT “Despesas com Educação” do IRPF, que computou o valor de R\$ 4.596.096.114,00 (quatro bilhões, quinhentos e noventa e seis milhões, noventa e seis mil e cento e quatorze reais), totalizando 0,06% do PIB e 0,32% da arrecadação total, perfazendo 1,50% do total dos GT’s (RFB, 2019). Esse era o impacto das medidas de desoneração com educação previsto para o ano de 2019.

A metodologia utilizada pela Receita Federal é a mensuração da “perda de arrecadação”, traçando um comparativo entre os gastos diretos, previstos no orçamento, e os indiretos, que se dão por meio do STN, com fins de quantificar as ações (e omissões) estatais (RFB, 2019).

Já conforme os Demonstrativos dos Gastos Tributários Bases Efetivas, pode-se averiguar a estimativa do que se deixou de arrecadar. Isto é, a quantia que se renunciou devido aos GT’s em vigência. Mas não há um indicativo de quanto foi o GT específico com deduções educacionais. Os GT’S ainda podem: “[...] elevar a regressividade do sistema tributário, especialmente quando associados ao imposto de renda, pois, nesse caso, beneficiam a parcela minoritária da população com renda mais alta [...]” (PELLEGRINI, 2014, p. 10).

Ora, não se afirma que a sistemática de deduções seja de modo categórico a melhor via de possibilitar a consecução da capacidade contributiva, mas é sim uma

⁹⁸Assim sendo, fica patente a importância desses benefícios para a população situada, grosso modo, entre o percentil 90 e 99, ou seja, a classe média tradicional. Recebem benefícios na aquisição de bens e serviços educacionais e de assistência à saúde em valores superiores aos destinados pelos programas de transferência de renda às famílias pobres. Concretamente, tratando-se os benefícios do programa Bolsa Família como similares aos benefícios fiscais decorrentes das deduções no IRPF por dependente e em instrução, se verificou um benefício de cerca de R\$ 80,00 mensais, superior à concessão de dois benefícios variáveis do Bolsa Família, de R\$ 64,00 – valores para uma família típica, dois filhos dependentes em idade escolar. Caricaturalmente, os benefícios do IRPF ligados à infância e à adolescência e aos seus estudos são superiores aos benefícios assistenciais com objetivos semelhantes. Ou seja, a classe média tradicional conta, também, com um Bolsa Família “escondido” nas deduções do IRPF.

delas. Afinal, entende-se que onerar parcela da população que faz uso da educação privada, ainda que de modo indireto, infringe a isonomia.

Isso porque, tal parcela da sociedade, por apresentar uma condição socioeconômico minimamente mais digna e, por isso, alcançando a faixa de renda prevista para ser contribuinte de IRPF – a primeira faixa de incidência do imposto é deveras baixa, conforme já exposto -, busca uma educação de melhor qualidade e arca com custos do setor privado. Não há dúvidas, porém, que estes deveriam ter a sua disposição uma educação pública fundamental de ótima qualidade, o que, de fato, não ocorre. Assim, defende-se que a forma como a legislação impõe essa dinâmica de incidência ao contribuinte do IRPF enseja discriminação inconstitucional.

Pelo fato de se tratar de camada social não miserável, justificar-se-ia ela arcar com custos educacionais de escola privada fundamental? Assim colocada a visualização do problema, permite-se uma melhor compreensão da hipótese da pesquisa, que frente a esses argumentos, encontra-se confirmada: a parcela da população referida, ainda que concorra minimamente com o custeio público por meio do pagamento de imposto de renda, vê-se impelida a buscar a educação privada pela má-qualidade da educação pública, que sequer alcança as metas do IDEB, já mais baixas para este vetor.

E mesmo se a prestação estatal fosse satisfatória, a positivação constitucional-legal da educação como dever estatal bastaria para que a dedução com os gastos educacionais fosse integral. Isso, tratando-se de educação fundamental, sem entrar no mérito de que todas as despesas educacionais deveriam ser dedutíveis, como cursos de línguas, por exemplo.

Em que pese a tabela do IRPF observar, à primeira vista, o princípio da capacidade contributiva, quando levada em consideração a sistemática de dedução gastos com educação e a situação fática do contribuinte, encontra-se infringência a esse princípio, pois o desconto dos gastos com educação no IRPF é limitado. Consoante Velloso (2012, s/n):

Frise-se que não se refere à dedução dos gastos com educação frente ao imposto devido, mas frente à base de cálculo, pois o abatimento da base de cálculo, que é autorizado pela legislação representa apenas a supressão da tributação dos rendimentos destinados, pelos contribuintes, à concretização do direito à educação, que deveria ser realizado de forma ótima pelo próprio Estado.

Diante da exposição trazida, deve-se ter claro que a dedução educacional ora criticada é aquela que se dá quando da apuração da base de cálculo do IRPF.

Defende-se, assim, a inconstitucionalidade da limitação da dedução com gastos com educação frente à base de cálculo, pelo fato dessa situação afrontar flagrantemente a capacidade contributiva do contribuinte, prevista pelo legislador ordinário (PAULSEN, 2018).

Ora, neste ponto não restam dúvidas de que a educação, como amplamente demonstrado em capítulo próprio desta dissertação, está sendo prestada pelo Estado de modo insatisfatório. E a problemática está justamente aí, considerando que seria ela um dever do Estado, da família e da sociedade, como um direito social que demanda investimentos estatais previstos constitucional e legalmente. Esse direito deve ser ofertado livremente a todos, ou seja, sem imposição de encargos. Também nesse sentido:

Dos deveres de proteção da dignidade, da família e da educação, pode-se inferir a obrigatoriedade de dedução dos gastos necessários à realização mínima desses bens e valores. O postulado da coerência substancial o exige somente aquela parte dos rendimentos que esteja disponível para o sujeito passivo é que pode ser tributada. Despesas inevitáveis, que sejam necessárias para a manutenção da dignidade humana e da família, devem ficar de fora do âmbito da tributação. Do contrário, esse imposto não mais iria atingir a renda, mas qualquer receita. (ÁVILA, 2012, p. 441-442).

Ora, se a Constituição é peremptória em estabelecer o direito à educação, mas mesmo assim alguns, para terem esse direito observado de forma decente, têm de desembolsar quantias monetárias significativas para arcar com escolas particulares, esses valores devem ser levados em conta quando do pagamento do IRPF. Eis aí uma das constatações lógicas fundamentais deste trabalho.

Isso ainda contradiz a acentuação da necessidade de medidas fiscais, diante do cenário de crise pandêmica e econômica corrente⁹⁹. O contribuinte vê-se obrigado a optar pela educação privada devido à baixa qualidade da educação pública,¹⁰⁰ sendo que os serviços educacionais se encontram suspensos ou sendo prestados parcialmente via internet, em razão da pandemia do COVID-19.

A questão a ser pensada é como melhor observar o dever de solidariedade determinado pelo Estado social, tendo por instrumento a lei. Assim, pela sistemática do IRPF acima explanada, ainda que o Fisco entenda as deduções educacionais

⁹⁹ Menciona-se como exemplo a moratória de pagamento de débitos de parcelamentos junto à Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN) no ano de 2020. Além das recentes portarias que regulamentaram o instituto da transação tributária trazido na Lei 13.988/20 (BRASIL, 2020).

¹⁰⁰ De acordo com o IDEB do ano de 2017 a educação pública é de pior qualidade do que a educação privada (INEP, 2017).

como um benefício fiscal, ou melhor, como um GT, na prática, elas consubstanciam como um instrumento da capacidade contributiva através da progressividade:

[...] os gastos indispensáveis para a existência pessoal e da família devem ser desonerados; [...] O conceito legal de renda deve ser, portanto, definido de modo a abranger apenas o resultado líquido entre receitas e despesas em determinado período de tempo. Isso não é apenas resultado da utilização, pela Constituição Federal, da expressão “rendas e proventos de qualquer natureza”, mas também da utilização de outras expressões cujo significado pode ser confrontado com o conceito de renda. (ÁVILA, 2012, 442-443)

Assim, devido à sistemática arrecadatória na qual a dedução dos gastos com educação no IRPF é limitada frente à base de cálculo do tributo, não há a efetivação dos objetivos constitucionais e ocorre “dupla exação” aos cidadãos, que são contribuintes, com a infração ao princípio da capacidade contributiva.

Portanto, a proposta do presente trabalho de averiguar se, no contexto atual busca-se a solidariedade também por meio da tributação, encontrou respaldo. Haveria por essa situação a inobservância do princípio da capacidade contributiva (CABRAL; LEONETTI, 2015; GODOI, 2005; LEONETTI, 2002; NABAIS, 1998, 2005; PIKETTY, 2014). Observa-se que é tecida a crítica à sistemática de dedução uma vez que, como posta, ela é contraproducente, pois implica em infração aos princípios tributários em comento, como a solidariedade e a capacidade contributiva.

Por fatores já expostos, como a má qualidade da educação, “[...] grande parte da população se vê obrigada a utilizar os serviços de instituições de ensino privadas, com ou sem fins lucrativos, cujos custos via de regra consomem boa parte de seus rendimentos.” (LEONETTI, 2002, p. 248). Assim, aqueles que podem arcar com despesa em educação privada e que são contribuintes de IRPF são prejudicados pelo fato de que o Estado é relapso no cumprimento do seu dever de conceder educação pública fundamental de qualidade para todos.

Ao invés de cobrar em duplicidade pelo seu desserviço à população, deveria facilitar o acesso por meio da não oneração daqueles que buscam ensino de qualidade em escolas particulares. Ora, os cidadãos são obrigados a pagar pela educação que deveria ser proporcionada com qualidade pelo Estado e este, ainda que por vias indiretas, acaba por tributar os gastos educacionais dos contribuintes (SHINTATE, 2014, p.154).

Afigura-se, assim, inconstitucional a imposição de teto para as despesas com instrução efetivamente realizadas frente à base de cálculo do IRPF, por obstaculizar o exercício do direito fundamental à educação e o atingimento do ideal de Justiça

Fiscal contributiva (CABRAL; LEONETTI, 2015; CARRAZA, 2006; GODOI, 2005; LEONETTI, 2002; NABAIS, 1998, 2005; PIKETTY, 2014).

Também Velloso (2014) manifesta entendimento no mesmo sentido, expressamente tratando do princípio da capacidade contributiva e dos demais princípios informadores da CF/88: “Os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária exigem, de fato, a dedução integral dos gastos com educação no âmbito do IRPF, [...]” (VELLOSO, 2012, s/n). No mesmo diapasão Shintate (2014) aponta que “[...] contribuintes que gastam com educação [...] merecem deduzir o valor integral gasto com referidas despesas, não havendo situação que justifique a diferenciação de tratamento jurídico” (SHINTATE, 2014, p. 157).

Ocorre que, não só a doutrina não é pacífica no que tange aos conceitos em testilha, consoante discussão já trazido à baila, mas também o Poder Judiciário tem exarado decisões conflitantes. A favor da não limitação, encontram-se a minoria das ações. Já o posicionamento contrário encontra maior respaldo na jurisprudência. A título de exemplo, são os acórdãos proferidos nas seguintes ações do Tribunal Regional da 4ª Região: 5010346-62.2018.4.04.7107, 5035707-39.2017.4.04.7100 e 5019760-56.2014.4.04.7000, todos assim ementados:

IRPF. DEDUÇÃO DE DESPESAS COM EDUCAÇÃO. LIMITE. ART. 8º, II, "B", DA LEI 9.250, DE 1995. CONSTITUCIONALIDADE. É constitucional o limite de dedução das despesas de instrução no imposto de renda pessoa física previsto no art. 8º, II, "b", da Lei 9.250, de 1995, o qual somente poderá ser modificado por outra lei, não sendo facultado ao Poder Judiciário, que não tem função legislativa, estabelecer regras a esse respeito.

Nos demais Tribunais Regionais Federais – nos quais a pesquisa jurisprudencial foi realizada pelo fato da matéria ser de competência da Justiça Federal -, a situação é semelhante¹⁰¹. Em contrapartida, pontuam-se casos em que o entendimento é diverso como, e.g., na Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0005067-86.2002.4.03.6100/SP36¹⁰². Ainda, a ADI 4927 (BRASIL, 2013), ajuizada

¹⁰¹ Exemplifica-se com o seguinte julgado da ação de nº :5001912-47.2018.4.03.6126 que tramitou no Tribunal Regional Federal da 3ª Região: EMENTA PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA. DEDUÇÃO INTEGRAL DAS DESPESAS COM EDUCAÇÃO. EXECUÇÃO PROVISÓRIA DO ACÓRDÃO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO NÃO PROVIDO. [...] (TRF 3ª Região, 3ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5001912-47.2018.4.03.6126, Rel. Desembargador Federal ANTONIO CARLOS CEDENHO, julgado em 08/08/2019, Intimação via sistema DATA: 09/08/2019)

¹⁰² A decisão fora assim ementada: **EDUCAÇÃO. DIREITO SOCIAL FUNDAMENTAL. DEVER JURÍDICO DO ESTADO DE PROMOVÊ-LA E PRESTÁ-LA. DIREITO PÚBLICO SUBJETIVO. NÃO TRIBUTAÇÃO DAS VERBAS DESPENDIDAS COM EDUCAÇÃO. MEDIDA CONCRETIZADORA DE DIRETRIZ PRIMORDIAL DELINEADA PELO CONSTITUINTE ORIGINÁRIO. A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE GASTOS COM EDUCAÇÃO VULNERA O CONCEITO CONSTITUCIONAL DE**

pela OAB, proposta em 25 de março de 2013 visa à declaração de inconstitucionalidade dos itens 7, 8 e 9 do inciso II do art. 8º da Lei nº 9.250/95 (com redação da pela Lei nº 12.469/2011).

Em sua inicial, a ADI 4927 dispõe que a limitação de gastos com educação, de modo exíguo e “irrealista” na base de cálculo do IRPF, ofende o princípio da capacidade contributiva e alguns outros, como o próprio conceito de renda e o princípio do não-confisco. Ademais, o direito à educação também é afetado, visto que é garantida a sua prestação pela Constituição (BRASIL, 2013). Na ação em comento, encontra-se delineado o objeto principal, qual seja, a fixação de um teto meramente simbólico para a dedução com gastos educacionais no imposto de renda nos exercícios de 2012 a 2013¹⁰³.

Ocorre que, a ADI encontra-se ainda em tramitação, sendo que a última movimentação deu-se com o pedido de ingresso como *amicus curiae* da SINDIRECEITA – Sindicato Nacional dos Analistas Tributários da Receita Federal do Brasil, em 14 de janeiro de 2021. Ressalta-se, desde já o seu potencial de se tornar uma decisão paradigmática, devendo ser futuramente analisada.

RENDA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (grifo nosso). Observa-se que na decisão que o julgador critica o teto estabelecido em lei, uma vez que estaria muito abaixo dos gastos reais dos contribuintes com as mensalidades de escolas privadas. Afirmo que isso conflita princípios constitucionais (pontua-se, por ser o foco do trabalho, o princípio da capacidade contributiva). O julgador, expressa, que é deturpada a visão elitista que se tem do ensino particular, devido ao fato de que, muitas vezes o ensino público gratuito é inexistente, daí ser uma necessidade do cidadão buscar matricular seus dependentes em escolas da rede de ensino paga e não uma escolha.

¹⁰³Transcrevem-se as simulações realizadas na ADI 4927/2013: um exercício hipotético o comprova. Tome-se um servidor público federal com dois filhos em uma escola particular cuja anuidade seja de R\$ 10.000,00, sem outras fontes de renda, sem outros dependentes e sem gastos com saúde. Eis o cálculo do seu IRPF 2012/2013, com e sem o limite de dedução das despesas com instrução, caso os seus rendimentos totais no ano tenham sido de R\$ 75.000,00: Situação 1: atendido o teto dos gastos com educação: • Base de cálculo: 75.000,00 – 3.949,44 (desconto-padrão com os dois dependentes) – R\$ 8.250,00 (contribuições previdenciárias) – R\$ 6.182,30 (teto das despesas de educação) = R\$ 56.618,26 • IRPF devido: R\$ 56.618,26 x 27,5% – R\$ 9.078,38 = R\$ 6.491,64 Situação 2: plena dedutibilidade dos gastos com educação: • Base de cálculo: 75.000,00 – 3.949,44 (desconto-padrão com os dois dependentes) – R\$ 8.250,00 (contribuições previdenciárias) – R\$ 20.000,00 (despesas de educação) = R\$ 42.800,56 • IRPF devido: R\$ 42.800,56 x 22,5% – R\$ 6.625,79 = R\$ 3.004,33 A diferença é de R\$ 3.487,31, ou aproximadamente 60% de um salário mensal do contribuinte. Caso o rendimento anual fosse de R\$ 150.000,00, mantidas as demais condições, o IRPF devido seria de R\$ 24.847,88 na situação 1 e 21.048,02 na situação 2, uma diferença de R\$ 3.799,86, algo em torno de 1/3 de um salário mensal do contribuinte. Caso os filhos fossem três, o imposto devido seria, ceteris paribus: • para o contribuinte com rendimentos totais de R\$ 75.000,00: R\$ 5.098,52 na situação 1 contra R\$ 942,32 na situação 2 (a diferença representa cerca de 70% de um salário mensal do contribuinte); • para o contribuinte com rendimentos totais de R\$ 150.000,00: R\$ 23.454,77 na situação 1, contra R\$ 17.754,97 na situação 2 (a diferença beira os 50% de um salário mensal do contribuinte). Como fica claro, as diferenças são sempre expressivas para as faixas de rendimentos consideradas (para os muito ricos, é natural, tais quantias valem pouco), e os prejuízos são maiores para os cidadãos com menores rendimentos e/ou com maior número de dependentes, justamente aqueles que revelam menor capacidade contributiva.

Consoante análise de Valpassos (2015, p. 170): “[...] a ADI 4927/2013 tem como foco mostrar a incongruência entre os tetos de dedução e o panorama atual”. Em que pese a suposta possibilidade de o cidadão escolher entre a rede de ensino pública e a privada, ela não passa de mera abstração. Daí que o argumento de que o Estado dispõe de educação e faculta a escolha aos cidadãos é uma falácia:

A Lei Maior estabelece ser dever do Estado promover a educação de todos e chega a consagrar a "gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais" como um dos princípios básicos do ensino brasileiro (art. 205, IV). O Estado, no entanto, peca por oferecer um serviço público de baixa (ou péssima) qualidade, remunerando mal os professores e sonhando investimentos na criação, no aprimoramento e até mesmo na manutenção de escolas. Com isso, o Estado obriga os cidadãos a destinarem parte significativa da sua renda à educação própria e a dos seus dependentes. Obriga-os a pagar pelo serviço que deveria prestar de forma gratuita e, ainda por cima, tributa os recursos utilizados para tanto. A ofensa ao sistema axiológico da Carta Constitucional é manifesta. (VELLOSO, 2012, sp)

Assim, aqueles que podem arcar com a despesa com educação privada e que são contribuintes de IRPF são prejudicados pelo fato de que o Estado é relapso no cumprimento do seu dever de conceder educação pública fundamental de qualidade para todos. O Estado, ao invés de cobrar em duplicidade pelo seu desserviço à população, deveria facilitar o acesso por meio da não oneração daqueles que buscam ensino de qualidade em escolas particulares (SHINTATE, 2014, p.154).

Afigura-se, também por este viés, inconstitucional a imposição de teto para as despesas com instrução efetivamente realizadas quando considerada a base de cálculo do IRPF, por obstaculizar o exercício do direito fundamental à educação e o atingimento do ideal de Justiça Fiscal contributiva (CABRAL; LEONETTI, 2015; CARRAZA, 2006; GODOI, 2005; LEONETTI, 2002; NABAIS, 1998, 2005; PIKETTY, 2014).

Em que pese ainda pender de julgamento a ADI STF, entende-se que não caberia ao Judiciário ampliar os limites das deduções com educação, sob pena de atuar como legislador positivo¹⁰⁴ (PAULSEN, 2018). Sobre tal questão, vislumbra-se uma vasta discussão sobre o tema, reconhecendo-se, até mesmo, conteúdo suficiente para dar ensejo a uma nova pesquisa, o que, por hora, não é o objetivo da presente dissertação. Porém, importante fazer referência a esse acontecimento, já que o

¹⁰⁴ Por exemplo, na decisão do AGR RE 603060.

Judiciário pode julgar a constitucionalidade da lei a qualquer momento, inclusive em sede de repercussão geral, resultado que vincularia os demais Poderes¹⁰⁵.

Da pesquisa aqui realizada, o que se pode constatar, com base no levantamento teórico e documental realizado, é que a matéria em testilha é de alta complexidade, merecendo cautela para que se levante conclusões. Ora, conforme exaustivamente apresentado na construção presente, nenhuma das matérias possui entendimento unânime e decisivo, sendo sempre acompanhada de alguma discussão doutrinária. Isso tanto sob o ponto de vista do estudo específico de cada uma das variáveis da pesquisa, quanto do encaixe dos temas para formação do todo.

Portanto, ainda que os resultados obtidos na pesquisa não se repute absolutos, é possível tecer uma consideração importante no que se refere ao princípio constitucional da capacidade contributiva. Constata-se a sua afronta pela limitação das deduções com educação frente à base de cálculo do IRPF, considerando que os cidadãos são obrigados a pagar por uma educação privada, a despeito do dever do Estado social em proporcionar esse acesso gratuitamente e com qualidade. Mesmo assim, por vias indiretas, tributam-se os gastos educacionais dos contribuintes, razão pela qual, confirma-se a hipótese principal trazida pela pesquisa.

¹⁰⁵ Se, de um lado, o preceito programático não gera direito subjetivo para o contribuinte, que não poderá bater às portas do Judiciário pleiteando que determinado imposto ajuste-se ao seu perfil econômico, de outro, esse preceito produz efeito pelo seu aspecto negativo, à medida que confere ao contribuinte a faculdade de exigir que o poder tributante não pratique atos que o contravenha. Assim, o legislador ordinário está constitucionalmente proibido de instituir uma progressividade na razão inversa da grandeza presumível da renda ou dos bens sobre os quais incide o imposto. (HARADA, 2020, p. 438).

Considerações Finais

Finalizando a presente pesquisa, restou confirmado o problema apresentado, qual seja, o de que a limitação da dedução dos gastos com educação frente à base de cálculo do IRPF infringe o princípio da capacidade contributiva no Estado social brasileiro. Esta afirmação pode ser concluída a partir da construção realizada pelas ideias sedimentadas em cada capítulo ora apresentado.

No primeiro capítulo, debruçou-se sobre a análise do Estado brasileiro, a fim de se compreender porque ele pode ser chamado de "social". Nesse sentido, foi abordado o princípio da solidariedade, visto que, além de tomá-lo como fundamento do Estado social, ele também apresenta um viés diretamente relacionado à tributação.

Partindo-se dessas ideias, identificou-se que a Constituição Federal de 1988 descreveu o Estado brasileiro como social, na medida em que trouxe em seu texto uma série de direitos e deveres sociais, inclusive, apresentando a solidariedade como um de seus princípios. Nesse enfoque, o legislador brasileiro passou a prever uma série de prestações positivas fundamentais a serem asseguradas aos cidadãos, já que os direitos sociais, considerados de segunda dimensão, exigem do Estado essa atuação prestacional.

Por isso, discutiu-se no corpo da pesquisa a sua diferença, se comparada aos direitos de primeira dimensão, os quais as prestações são preponderantemente negativas. O Estado, antes, havia somente de se abster. Ou seja, tinha o dever de não atuar e de não intervir na esfera de liberdade dos sujeitos. Mas a partir do início do século XX, a proteção de direitos mudou, alargando-se para abarcar os chamados direitos sociais. Em que pese a divisão entre direitos negativos e positivos ser criticada, ela foi adotada no presente trabalho pelo seu didatismo.

Assumindo essas ideias como base, observou-se que, independente da dimensão a que pertence o direito, todos têm seu custo. Por isso, nesta dissertação, ressalta-se a importância de pensar nos deveres que se tem frente ao Estado, como fundamento que resguarda a efetividade dos direitos previstos junto a ele. Afinal, em um Estado social em que cabe ao ente público garantir, e.g., saúde, moradia, educação, os deveres também passam a ter caráter social.

No Brasil, o advento do Estado social ocorreu em momento tardio, somente após esse modelo já ter sido implantado nos Estados Unidos e Europa. O fato é que a CF/88 trouxe em seu bojo direitos que visam concretizar o princípio da igualdade

(art. 5º, caput da CF/88), incluindo no art. 6º os direitos sociais. O caráter social também se faz presente quando da proteção da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III da CF/88), da expressão “justiça social” presente no art.170 e no art. 193 da CF. É de se ressaltar que no art. 195, que trata da Seguridade Social, desponha o princípio da solidariedade. A saúde é universal e a educação é um direito de todos (arts. 196 e 205 da CF/88, respectivamente).

Desses breves exemplos, pode-se depreender que a Constituição regula e protege a pessoa humana, não só como uma célula isolada, mas em seus mais diversos aspectos fundamentais. Por este conteúdo, não pode ser o Estado brasileiro, senão, um Estado social. Assim, como uma Constituição programática, seu conteúdo está permeado pelo princípio da solidariedade, o qual garante a existência digna do cidadão em todas as fases de sua vida. O princípio da solidariedade, estruturante desse Estado, impõe o cumprimento dos direitos sociais, mas também exige uma contrapartida a ser custeada por todos. Ou seja, há também o dever de pagar tributos.

O tributo não é ilimitado, pelo contrário, cada um deve arcar na medida de sua possibilidade, haja visto que o princípio da liberdade também está presente. Este, porém, não é absoluto assim como no Estado liberal. Por isso, conforme já exposto, não se pode contrapor a solidariedade à liberdade sem os devidos balanceamentos, mesmo porque os clássicos direitos de liberdade – como a liberdade e a segurança – têm custos e previsões orçamentárias.

Logo, o Estado social, que pela sua característica arrecadatória tem como pilar de sustentação os tributos, é também um Estado fiscal, forma que melhor atende as necessidades sociais e liberais. Nesse cenário, a solidariedade seria o seu o ponto de equilíbrio, devendo ser atendidas as necessidades sociais de todos, sem que se gere confisco para alguns. Daí a aplicação da capacidade contributiva, princípio detidamente estudado no capítulo terceiro do presente trabalho.

Ou seja, o princípio da solidariedade permite, por meio da capacidade contributiva, a prática de ambos os princípios: liberdade e igualdade, que se concretizam por meio da limitação das exações estatais de um lado, e de ações estatais, de outro. São as chamadas políticas públicas. Por isso, constatou-se não haver ambiguidade na CF/88, mas uma complementariedade.

A solidariedade, por meio da capacidade contributiva, aplica ambos os princípios (liberdade e igualdade), os quais conjuntamente dão azo à igualdade proporcional. Dessa forma, os iguais contribuem na medida de sua igualdade, e os

desiguais conforme a sua desigualdade. Daí que se tomou a capacidade contributiva como princípio instrumentalizante da solidariedade.

Ocorre que, passados mais de trinta anos da promulgação da CF/88, os direitos sociais nela postos não foram plenamente observados e os deveres de contribuir sequer são lembrados. Com isso, observou-se a relevância e atualidade de se discutir a questão da solidariedade. Delimitando-se o estudo da solidariedade no âmbito do Direito Tributário, observou-se que esse tema permeia o sistema tributário desde o motivo da instituição dos tributos até a sua arrecadação. A solidariedade, assim, é a) fundamento da tributação e do Estado social; b) possibilita a consecução dos direitos sociais e c) implica no balanceamento da tributação quando da aplicação do princípio da capacidade contributiva, seu instrumento.

No segundo capítulo, afinou-se o estudo proposto para direcioná-lo ao direito social à educação, restando expresso que, graças à solidariedade, esse direito é cumprido – ainda que com ressalvas, dada a má-qualidade da prestação da educação pública. Verificou-se que o investimento no setor educacional é fundamental, tanto para a esfera individual quanto para a social.

A educação deve ser libertadora, o que só ocorre quando é disseminada de maneira efetiva. Nessas situações, possibilita-se o desenvolvimento das capacidades do cidadão, a fim de retirar-lhe de situações de vulnerabilidades, sociais, econômicas e intelectuais. Ou seja, o desenvolvimento social se dará com o desenvolvimento das capacidades humanas.

Nesse cenário, o Estado encontra-se vinculado como principal vetor de garantia do direito social à educação por meio de políticas públicas. A educação fundamental, foco desta dissertação, está regulamentada na LDB, tendo sua competência distribuída entre municípios e estados. A iniciativa privada, para o exercício do serviço de educação, deve obedecer aos parâmetros constitucionais, podendo atuar apenas como uma alternativa, não predominante, mas sim como uma opção ao cidadão, o qual (idealmente) deveria ter acesso ao serviço ótimo na esfera pública e ter meios financeiros para livremente decidir.

O investimento em educação não é uma opção política do cidadão, visto que a alocação de receita de impostos para a educação pública é uma determinação constitucional. Todavia, na prática, constatou-se que o cidadão é forçado a buscar as escolas particulares, ou pela total ausência de educação pública ou pela má qualidade da que é oferecida. Mas em um país em que reina a pobreza, a privatização absoluta

da prestação dos direitos sociais só aumentaria ainda mais a abissal desigualdade social já existente.

Daí se depreender que o direito à educação fundamental, direito social que é, além de ser uma meta prevista na CF/88 a ser cumprida pelo Estado social fundamentado na solidariedade, possui legislação no sentido de dar ensejo à sua realização de forma plena. Ou seja, deve oferecer à população o resguardo desse direito em quantidade e qualidade.

O que se verificou a partir da análise de dados, no entanto, é que o cenário não é otimista. Averiguando-se a situação da educação pública e da educação privada de primeira até a nona série no Brasil e no estado do Rio Grande do Sul, de acordo com os dados oficiais mais recentes do Ideb, o qual é vinculado ao Inep, constatou-se que os índices a serem alcançados encontram-se abaixo do ideal.

O Ideb, de um lado, relaciona o desempenho em avaliações em larga escala (Saeb) e é por meio dele que se faz o monitoramento das escolas e das redes de ensino. O índice varia de 0 a 10 e quanto maior o desempenho dos alunos e maior o índice de aprovados, maior será o Ideb. O Ideb apresenta, assim, dois lados: um que visa a mensurar a permanência das crianças e sua trajetória regular na escola, e outro que busca identificar a qualidade do aprendizado. Além disso, o Inep produz as informações que permitem a produção dos indicadores. Avalia as crianças matriculadas no 3º ano do ensino médio e no 9º e 5º anos do ensino fundamental.

O cálculo do Ideb é formado pelo resultados de testes sobre língua portuguesa e matemática. A média dessas disciplinas resulta em uma nota, que é multiplicada pela média das taxas de aprovação das séries de cada etapa avaliada (Anos Iniciais, Anos Finais e Ensino Médio). Em percentual, esse número obedece a variação de 0 a 10. Logo, é a nota do Saeb multiplicada pela média de aprovação, a partir da qual se obtém o Ideb.

Assim, dado o enfoque na educação fundamental, as conclusões aqui realizadas têm por base o Ideb. O intuito no presente item é verificar não só a situação da educação pública, como também compará-la à educação ofertada pela iniciativa privada. Isso, pois se parte do pressuposto hipotético de que a educação pública fundamental tem qualidade inferior ao da educação fornecida pelos serviços privados. Desse modo, nessa mesma hipótese, os contribuintes de IRPF se veem obrigados a optar pela escola privada.

Analisando-se o Ideb do ano de 2017, no caso do Ideb brasileiro total (ou seja, de todos os estados somados) nos anos iniciais, foi atingida a meta quando considerado em conjunto com o índice da educação privada, que elevou o Ideb total em 0,3 em relação ao Ideb da rede pública. A meta do Ideb total era 5,5 e foi atingido o índice de 5,8. Quanto aos anos finais, a meta era 5,0, mas o Ideb obtido foi de 4,7. Mesmo a educação privada não tendo alcançado a meta do Ideb, ela mantém-se acima da educação pública em 2,0 pontos.

Já quanto ao Ideb do ano de 2017 no estado do Rio Grande do Sul, as metas não foram alcançadas quando se observa as redes de ensino totais. Nos anos iniciais, o Ideb obtido foi 5,8 e a meta era de 5,9; nos anos finais, a meta era 5,3 e o Ideb obtido foi 4,6. A rede pública gaúcha (estadual, federal e municipal), nos anos iniciais, tinha como meta 5,6; essa pontuação foi superada em 0,1. Porém, nos anos finais a meta não foi atingida em 0,7. Já a rede gaúcha privada, nos anos iniciais, superou a meta em 0,3; já nos anos finais, a meta não foi alcançada por 0,5.

Sobre o Ideb brasileiro de 2019, a meta para o total das redes de ensino era 5,7 para os anos iniciais, tendo sido superada em 0,2. Isso não ocorreu em relação aos anos finais, pois, nesse caso, a meta não foi atingida por uma diferença de 0,3. A rede pública, nos anos iniciais, superou a meta, que era de 5,5 pontos, atingindo o Ideb de 5,7. Já nos anos finais, a meta era 5,0, mas o Ideb obtido foi de 4,6. A rede privada, nos anos finais, tinha meta de 7,4, mas atingiu 7,1; já nos anos finais, a meta era de 7,1, porém, o Ideb foi de 6,4.

Já quanto ao Ideb de 2019 no estado gaúcho, no que tange ao total das escolas (públicas e privadas), a meta para os anos iniciais era de 6,0, enquanto o Ideb obtido foi de 6,1; quanto aos anos finais, a meta era 5,6, e o Ideb obtido foi 4,8. A rede pública, nos anos iniciais, era de 5,8 e o Ideb obtido foi de 6,1; nos anos finais, a meta era 5,4 e foi atingido 4,5. Já a rede privada, nos anos iniciais, tinha como meta 7,5, mas obteve 7,3; e nos anos finais, a meta era 7,3 e o alcançado foi de 6,6.

Analisando os dados colhidos em seu conjunto, verifica-se que a escola brasileira fundamental, como um todo, está abaixo de um mínimo de qualidade esperado. A escola pública mais ainda do que a privada. Mesmo porque as metas que se pretendem obter são diferenciadas conforme a rede – o Ideb a ser alcançado pela rede privada é, em média, 1,5 maior. Destaca-se que as séries iniciais do ensino fundamental privado obtiverem melhores resultados.

Assim, pode-se afirmar que há desigualdades consideráveis entre as redes de ensino estatais e particulares, sendo que estas possuem maior qualidade, tanto no cenário brasileiro, quanto no estado do Rio Grande do Sul. Ainda, sobre o estado em análise, verifica-se uma pior qualidade do ensino, conforme o Ideb do ano de 2017 e de 2019. Tais constatações possibilitam que se continue a pesquisa, agora mais firmemente ancorada em fatos de realidade, já que parte da hipótese da pesquisa do presente trabalho foi confirmada, qual seja, de que a educação básica pública brasileira possui qualidade inferior à da rede privada.

Por esse motivo, parcela da população é compelida a pagar escolas particulares de educação primária devido à deficiência da educação na esfera pública. Detectar essa questão foi fundamental para se seguir na análise do problema de pesquisa trazido, já que, a partir dela, confirma-se que, em razão das péssimas condições do ensino público, o cidadão obriga-se a arcar com uma educação privada.

Desse modo, no terceiro capítulo foi analisada a relação entre as deduções dos gastos com educação no IRPF frente à base de cálculo, sua sistemática e o princípio da capacidade contributiva. Neste ponto, restou expresso que, sem a possibilidade da dedução integral dos gastos com educação fundamental considerando-se a base de cálculo do imposto, haverá uma distorção e infração ao princípio da capacidade contributiva, à igualdade e à liberdade, ou seja, à solidariedade, e, portanto, ao próprio Estado social. Por isso, apresentou-se o princípio da capacidade contributiva como instrumento da solidariedade que é o equilíbrio entre a liberdade e a igualdade do contribuinte. Isso com enfoque ao IRPF e à sistemática de deduções educacionais colocadas na legislação tributária.

Assim, entre os dois princípios (liberdade e igualdade) está o princípio da capacidade contributiva, instrumentalizador da solidariedade. Nesse contexto, buscou-se averiguar se a limitação das deduções com educação no IRPF frente à base de cálculo do tributo afronta o princípio da capacidade contributiva no Estado social brasileiro.

Foi estabelecido que a tributação pode ser um instrumento eficaz de realização dos modelos de Estado, no caso brasileiro, do Estado social, de modo a auxiliar a consecução dos direitos fundamentais sociais. Para tanto, necessária a observância da igualdade e da liberdade. Na esfera tributária, aquela tem previsão expressa (art. 150, II da CF) e implica na impossibilidade de tributação do mínimo existencial, ou

seja, na proteção de um núcleo mínimo de direitos que são necessários para a sobrevivência dos cidadãos.

Mesmo se não houvesse dispositivo constitucional específico prevendo a igualdade tributário, dos reflexos do art. 5º, caput, seria tal princípio aplicável ao STN. Logo, a previsão na sistemática tributária reforça, ainda mais, a aplicabilidade de tal preceito no que tange aos tributos e reforça o entendimento de que o Estado é social.

Dada tal característica, quando aborda a temática dos tributos, deve-se pensar que eles servem para o financiamento dos direitos sociais. Como estudado, no art. 205 da CF/88 tem-se a educação como direito de todos e dever do Estado e da família, e esse direito social deve ser financiado pelos tributos.

Isso está relacionado à capacidade contributiva, pois quanto menor a capacidade contributiva e a base econômica, menos o cidadão irá pagar de tributos, devendo receber mais do Estado. O viés tributário moderno é solidário, e não econômico ou utilitarista. Para manter a sociedade, o sacrifício de quem tem pouco significa corte em bens essenciais. Justamente por isso, o sistema mais justo é o progressivo. Deste modo, tomou-se a capacidade contributiva como princípio instrumentalizante da solidariedade e estrutural do STN. Além de meio de consecução da igualdade material, ela também serve como limite do dever de pagar, dando azo ao princípio da liberdade. Ou seja, o princípio da capacidade contributiva se desdobra tanto em dever, como em direito no caso em concreto. Daí o seu caráter instrumental.

Ainda, verificou-se a capacidade contributiva como o “ponto de equilíbrio” entre a liberdade e a igualdade em prol da solidariedade, devendo o Estado exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade para isso. Ou seja, as exigências devem ocorrer conforme a aptidão concreta de cada indivíduo suportar a tributação, segundo os signos presuntivos de riqueza, sem implicar confisco para ninguém e preservando-se o mínimo vital. O princípio da capacidade contributiva, por ter duas nuances, permite que o princípio da igualdade tributária seja concretizado e protege o contribuinte ao limitar o poder de tributar.

Colocadas tais premissas, passou-se ao estudo do princípio da capacidade contributiva, especificamente em relação ao imposto de renda. Tal ponto mostrou-se fundamental para seguir o estudo à sistemática de deduções dos gastos com educação.

O imposto de renda é de competência da União, estando previsto na CF (art. 153, III) e no CTN (art. 43). Por isso, a sujeição ativa é dela, como ente competente

para instituir e cobrar o tributo. Já a sujeição passiva é de toda pessoa física que auferir renda, sendo esse o fato gerador do tributo.

Todas as rendas, como acréscimos patrimoniais, são tributáveis. São elas o produto do trabalho, do capital ou de ambos. Logo, quando esse acréscimo não existirem, não há que se falar em renda. Já os proventos são advindos de uma atividade passada, anterior ao exercício fiscal, que é o aspecto temporal. O recolhimento do tributo se faz por meio do cumprimento da obrigação acessória de declarar o imposto.

O art. 1º da Lei n. 11.482/2007, com a redação da Lei n. 13.149/2015, traz a tabela mensal progressiva de alíquotas do IRPF, que são crescentes, conforme aumenta a base de cálculo. A “parcela a deduzir” existe para ajustar as faixas de tributação.

Ocorre que, há progressividade apenas se forem considerados os rendimentos tributáveis. Assim, com poucas faixas de tributação, tem-se rendimento mínimo tributável muito baixo e faixa máxima idem. O desejável, no entanto, seriam mais faixas e alíquotas maiores. Tem-se progressividade, mas longe do que deveria ser para dar causa à capacidade contributiva de forma adequada. O grande problema ainda é a falta da isonomia nas diversas faixas de renda. E mais, se todos os rendimentos fossem tributados, a isenção da distribuição de lucros infringiria a isonomia.

Especificamente sobre a dedução dos gastos com educação, foi apontado que ela está prevista no art. 8º, inciso II, alínea b, item 10 da Lei 9.250/95, com atualização da Lei 13.149/2015. A ADI 4927, ajuizada pela OAB, proposta em 25 de março de 2013 visou à declaração de inconstitucionalidade dos itens 7, 8 e 9 do inciso II do art. 8º da Lei nº 9.250/95, com redação da pela Lei nº 12.469/2011 (BRASIL, 2011). Dispositivos esses que preveem a limitação dos gastos com educação.

Assim, diante da construção de cada um dos capítulos aqui expostos, observou-se que persistem grandes discussões sobre a natureza do instituto. Ora as deduções são tidas como benefício do governo, ora como gastos tributários, configurando perda de arrecadação. A sistemática de deduções não pode ser tida de modo categórico como a melhor via de possibilitar a consecução da capacidade contributiva, mas, sem dúvidas, pode ser considerada uma delas.

Mesmo se a prestação estatal fosse satisfatória, a positivação constitucional-legal da educação como dever estatal bastaria para que a dedução com os gastos

educacionais fosse integral. Isso, tratando-se de educação fundamental, sem entrar no mérito de que todas as despesas educacionais deveriam ser dedutíveis.

Em que pese a tabela do IRPF observar, à primeira vista, o princípio da capacidade contributiva, quando levada em consideração a sistemática de dedução de gastos com educação frente à base de cálculo e a situação fática do contribuinte, há a infringência a esse princípio. Isso porque, o desconto dos gastos com educação no IRPF é limitado.

Ora, o IRPF é das espécies a que melhor encontra a aplicação do princípio da capacidade contributiva, mas é necessária a observância da progressividade para que quem tem uma renda relativamente baixa não tenha de contribuir. Deve-se considerar que parte da sociedade, por ter um nível de vida minimamente mais digno, vê-se compelida a buscar uma educação de melhor qualidade na rede privada e arca com seus custos, sendo que deveria ter a sua disposição uma educação pública fundamental de ótima qualidade. A legislação, nesse caso, enseja discriminação inconstitucional.

Portanto, a proposta do presente trabalho, ao averiguar se, no contexto atual, busca-se a solidariedade por meio da tributação, encontrou respaldo. Pela limitação das deduções com educação frente à base de cálculo do IRPF haveria a inobservância do princípio da capacidade contributiva, sendo inconstitucional a imposição de teto para as despesas com instrução efetivamente realizadas. Agindo deste modo, conclui-se que há uma obstaculização direta ao exercício do direito fundamental à educação.

Referências

ABRAMOVICH, Victor; COURTIS, Christian. **Direitos sociais são exigíveis**. Porto Alegre: Dom Quixote editora, 2011.

AVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5 ed. São Paulo: Saraiva 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de tributar**. 8.ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BERCOVICI, Gilberto. A Crise e a Atualidade do Estado Social para a Periferia do Capitalismo. Imprensa da Universidade de Coimbra. **Impactum**, Coimbra, n. 13, p. 129-144, 2013.

BERCOVICI, Gilberto. A problemática da constituição dirigente: algumas considerações sobre o caso brasileiro. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 36, n. 142, p. 35-51, abr./jun. 1999.

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Nova ed. Elsevier. Rio de Janeiro: 1991.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: 2008.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em 13 set 2020.

BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. **Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 13 set 2020.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Acesso em 05 mar 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm Acesso em 16 set 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.** Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm Acesso em 20 set 2020.

BRASIL. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9250.htm. Acesso em 16 set 2020.

BRASIL. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. **Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm Acesso em: 23 fev 2020.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em 15 set 2020.

BRASIL. Lei nº 12.469, de 26 de agosto de 2011. **Altera os valores constantes da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e altera as Leis nºs 11.482, de 31 de maio de 2007, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.656, de 3 de junho de 1998, e 10.480, de 2 de julho de 2002.** Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12469.htm. Acesso em 15 set 2020.

BRASIL. Lei nº 13.005, de 25 de junho de 2014. **Aprova o Plano Nacional de Educação - PNE e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13005.htm Acesso em 05 mar 2020.

BRASIL. Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015. **Altera as Leis nºs 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13149.htm. Acesso em 15 set 2020.

BRASIL. Lei nº 13.300, de 23 de junho de 2016. **Disciplina o processo e o julgamento dos mandados de injunção individual e coletivo e dá outras providências.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13300.htm. Acesso em 13 set 2020.

BRASIL. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019.** Brasília, abr. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=219683> 3 Acesso em: 13 set de 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI n. 4927.** Ação Direta de Inconstitucionalidade. Relator: Min. Rosa Weber. Brasília, 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=4384177>. Acesso em 13 set 2020.

CABRAL, Ana Rita Nascimento; LEONETTI, Carlos Araújo. **O Princípio da Capacidade Contributiva: uma análise a partir dos conceitos de eficácia e efetividade. Direito tributário e financeiro.** In: XXIV CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 2015, Belo Horizonte. Anais do XXIV Congresso Nacional do CONPEDI. Belo Horizonte: CONPEDI, 2015. p. 342-358.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário.** 3 ed. São Paulo Saraiva 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 17. Rio de Janeiro Forense 2019.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos.** 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COMPARATO, Fábio Konder. **Fundamento dos Direitos Humanos.** 1997. Disponível em: <http://www.iea.usp.br/publicacoes/textos/comparatodireitoshumanos.pdf>. Acesso em: 15 fev. 2020.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Os Conceitos de renda e de patrimônio: efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda.** Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

DI LORENZO, Wambert Gomes. **Teoria do Estado de solidariedade: da dignidade da pessoa humana aos seus princípios corolários**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

FERNANDES, Reynaldo. **Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb)**. Brasília: Inep, 2007.

FREIRE, Paulo. **Pedagogia da Indignação: cartas pedagógicas e outros escritos**. São Paulo: UNESP, 2003.

FULGINITI, Bruno Capelli. **Regras de dedutibilidade no imposto de renda: conteúdo normativo e controle jurisdicional**. 2013. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2013.

GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988: (interpretação e crítica)**. 19 ed. São Paulo: Atual, 2018.

GRAU, Eros Roberto. Comentários ao artigo 170. *In*: CANOTILHO, Gomes; MENDES, Gilmar; SARLET, Ingo; STRECK, Lenio. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saravia/Alemdina, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Porto Alegre: Fabris Editor, 1991.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 29 ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2020.

INEP. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Resultados do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica: 2019**: resumo técnico. Brasília: Inep, 2020.

INEP. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Resumo Técnico: Resultados do índice de desenvolvimento da educação básica**. Disponível em: http://download.inep.gov.br/educacao_basica/portaI_ideb/planilhas_para_download/2017/ResumoTecnico_Ideb_2005-2017.pdf Acesso em 13 set 2020.

IPEA, 2011. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portaI/index.php?option=com_alphacontent&ordering=5&limitstart=2300&limit=10. Acesso em: 15 set 2020.

LEIVAS, Paulo Gilberto Cogo. **Teoria dos direitos fundamentais sociais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda das pessoas físicas como instrumento de justiça social no Brasil atual**. 2002. 284f. Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito. Florianópolis: UFSC, 2002.

LEONETTI, Carlos Araujo. Os Direitos Humanos da Tributação - um Caso Concreto: o direito à dedução integral dos gastos com medicamentos da base de cálculo do imposto sobre a renda. **Sequência**: Florianópolis, n. 70, 2015, p. 235-252.

MASSAU, Guilherme. **O princípio republicano constituinte do mundo-da-vida do estado constitucional cosmopolita**. Ijuí: Ed. Injuí, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NABAIS, José Casalta. **Separata de Estudos em homenagem ao conselheiro José Manuel Cardoso da Costa**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

NALÚ, Farenzena. **Diretrizes da política de financiamento da educação básica brasileira: continuidades e inflexões no ordenamento constitucional-legal** (1987-1996). 2001. 259f. Tese (doutorado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Faculdade de Educação. Programa de Pós-Graduação em Educação. Porto Alegre: UFRGS, 2001.

NERY, Sebastiao Araújo. **Educação Infantil Como Direito Fundamental à Formação da Criança: Contornos do Conteúdo do Direito Exigível**. 2013. Tese (doutorado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Programa de Pós-Graduação em Direito. Rio de Janeiro: UERJ, 2013.

OLIVEIRA, Antonia Teresinha de. **O Estado como agente educacional na Constituição de 1988**. 2009. 187 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana. Renúncias fiscais e tributação da riqueza: as capturas pelas elites econômicas e classe média tradicional. *In* FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil** (Texto para Discussão nº 159). Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/ CONLEG/Senado, Outubro/2014. Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em nov 2021.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca Ltda., 2014.

PINHEIRO, Armando Castelar; SADDI, Jairo. **Direito, economia e mercados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

PULIDO, Carlos Bernal. Fundamento, conceito e estrutura dos direitos sociais: Uma crítica a “Existem direitos sociais?” de Fernando Atria. *In*: NETO, Cláudio de Souza; SARMENTO, Daniel (Coord.). **Direitos Sociais**, Rio de Janeiro: Lumen Juris; 2008.

RAFAGNIN, Thiago Ribeiro. **Emenda constitucional 95: do neoliberalismo à possível violação da Constituição Federal de 1988**. 2019. 150 f. Tese (doutorado) – Universidade Católica de Pelotas, Programa de Pós-Graduação em Política Social e Direitos Humanos, Universidade Católica de Pelotas, Pelotas, 2019.

RFB - Receita Federal. **Gasto Tributário - conceito e critérios de classificação**. 2019. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/sistema-tributario-de-referencia-str-v1-01.pdf> Acesso em 15 set 2020.

SACHETO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

SANTOS, Dão Real Pereira do; CHIEZA, Rosa Angela; DUARTE, Maria Regina Paiva Duarte. Introdução. *In*: CHIEZA, Rosa Angela; DUARTE, Maria Regina Paiva Duarte; CESARE, Claudio de (Orgs). **Educação fiscal e cidadania: reflexões da prática educativa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS/CEGOV, 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEREIDO, Mariana; Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. *In*: SARLET, Ingo; TIMM, Luciano (Orgs). **Direitos fundamentais: orçamento e reserva do possível**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SARMENTO, Daniel. A proteção judicial dos Direitos Sociais: Alguns parâmetros ético-jurídicos. Daniel Sarmento. *In*: NETO, Cláudio de Souza; SARMENTO, Daniel (Coord.). **Direitos Sociais**, Rio de Janeiro: Lumen Juris; 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. Trad. Denise Bottiman. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SEN, Amartya. **O desenvolvimento como expansão de capacidades**. Lua Nova: São Paulo, n. 28-29, 1993, p. 313-334.

SHINTATE, Maria Lúcia Inouye. **Despesas Educacionais e Impossibilidade de Atuação do Poder Judiciário como Legislador Positivo**. Revista da PGFN: Brasília, Ano IV - Número 8 2014, p. 147-160.

SILVA, Virgílio Afonso da. **O Judiciário e as políticas públicas: entre transformação social e obstáculo à realização dos direitos sociais**. in: Cláudio Pereira de Souza Neto & Daniel Sarmento, Direitos sociais: fundamentação, judicialização e direitos sociais em espécies, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008: 587-599.

SOUZA, Celina. **Políticas Públicas: uma revisão da literatura**. Sociologias: Porto Alegre, ano 8, nº 16, jul/dez, 2006, p. 20-45.

TORRES, Ricardo Lobo. Solidariedade Social e Tributação. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

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. 233f. Tese (Doutorado em Educação) - Faculdade de Educação, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária interpretada**. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012a.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Imposto de Renda: dedução integral das despesas com educação**. São Paulo: Jornal Carta Forense, 2012b.
<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/imposto-de-renda-deducao-integral-dasdespesas-com-educacao/8644> Acesso em 25 nov 2019.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário: *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOY, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.