

# AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.927: UMA ANÁLISE À LUZ DO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA E DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DO NÃO CONFISCO

*DIRECT UNCONSTITUTIONALITY ACTION 4.927: AN ANALYSIS CONSIDERING THE CONSTITUTIONAL CONCEPT OF INCOME AND THE PRINCIPLES OF EQUALITY AND NON-CONFISCATION*

*ACCIÓN DIRECTA DE INCONSTITUCIONALIDAD 4.927: UM ANÁLISIS A LA LUZ DEL CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE RENTA Y DE LOS PRINCIPIOS DE LA ISONOMÍA Y DE LA NO CONFISCACIÓN*

Isabela Bonfá de Jesus<sup>1</sup>  
Luiza Nagib<sup>2</sup>  
Bruno Barbosa Stamm<sup>3</sup>

## Resumo

O objetivo do presente artigo é analisar os argumentos trazidos pela Procuradoria Geral da República, os quais também foram aduzidos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.927. Discute-se, na referida ação, se a limitação de dedução de despesas com educação, prevista na lei n.º 9.250/95, em seu artigo 8º, II, *b*, é compatível com a média geral de gastos da população e, com isso, está conforme o princípio constitucional da isonomia. Propõe-se, portanto, os critérios que se reputam adequados para a solução da questão à luz do conceito constitucional de renda e da igualdade tributária.

**Palavras-chave:** imposto de renda; dedutibilidades; despesas com educação; isonomia.

## Abstract

The purpose of this article is to analyze the arguments raised by the Attorney General, which were also raised by the Public Prosecutor, in the context of Direct Unconstitutionality Action 4.927. In the action, it is discussed whether the limitation of the deduction of educational expenses provided for by Law No. 9250/95, in its article 8, II, *b*, is compatible with the general average of the expenses of the population and, therefore, with the constitutional principle of equality. Therefore, the study proposes criteria that are considered appropriate for resolving the issue, considering the constitutional concepts of income and tax equality.

**Keywords:** income tax; deductibility; educational expenses; isonomy.

## Resumen

El objetivo del presente artículo es analizar los argumentos que trae la Procuraduría General de la República, los cuales también fueron aducidos por la Procuraduría de la Hacienda Nacional, en la esencia de la Acción Directa de Inconstitucionalidad 4.927. Se discute en la dicha acción, si la limitación de deducción de gastos con educación prevista en la ley 9.250/95, en su artículo 8º, II, *b*, es compatible con la media general de gastos de la población y, con eso, está conforme el principio constitucional da isonomía. Se propone, por lo tanto, a ofrecer criterios que se

<sup>1</sup> Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, vice-coordenadora da Pós-Graduação *Stricto Sensu* (Mestrado/Doutorado) do Núcleo de Direito Constitucional e Processual Tributário da PUC/SP, Professora em Direito Tributário e Processo Tributário da Graduação e do Mestrado da PUC/SP, ex-juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, Advogada e Economista. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3152-7839>. E-mail: [isabelabonfa@hotmail.com](mailto:isabelabonfa@hotmail.com)

<sup>2</sup> Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, Professora de Direito Tributário da Graduação e da Pós-Graduação da PUC/SP, Professora dos Cursos de Pós-Graduação do Cogea-PUC/SP, ex-juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, Advogada, Consultora Jurídica. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1050-757X>. E-mail: [luizanagib@uol.com.br](mailto:luizanagib@uol.com.br)

<sup>3</sup> Mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC/SP, Juiz Federal Substituto em São Paulo. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4253-6420>. E-mail: [bruno.stamm@gmail.com](mailto:bruno.stamm@gmail.com)

reputan como adecuados para la solución de la cuestión a la luz del concepto constitucional de renta y de la igualdad tributaria.

**Palabras clave:** imposto sobre la renta; deducibilidades; gastos educacionales; isonomía.

## 1 Introdução

Em 2013, a Ordem dos Advogados do Brasil ajuizou a Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.927 (ADI 4927), atualmente de relatoria do Ministro Luiz Fux. Seu objeto consiste em questionar a constitucionalidade do limite quantitativo de dedução de gastos com educação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física fixado pela lei n.º 9.250/95, em seu artigo 8º, II, *b*, no montante de R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir de 2015.

Dentre as alegações de inconstitucionalidade formuladas, aventou-se a ofensa ao conceito constitucional de renda, aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco, bem como violação aos direitos à educação, dignidade da pessoa humana, proteção à família e, por fim, ao princípio da razoabilidade. É interessante observar que, na referida ação, a parte autora não nega a possibilidade de se estabelecerem limites quantitativos e qualitativos, mas questiona a adequação dos limites impostos, pois, em seu entender, seriam incompatíveis com a realidade brasileira.

A União, por sua vez, alegou que a pretensão formulada pela parte Autora beneficiaria uma pequena parcela da população que teria acesso ao ensino privado. Além disso, argumentou que, caso o Poder Judiciário declare a inconstitucionalidade do padrão eleito pelo legislador, haverá nítida usurpação da função legislativa. Por fim, afirmou que o princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório deve ser analisado, conforme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, segundo a carga tributária global, além de que a procedência da ação implicaria rombo nos cofres públicos de aproximadamente R\$ 50 bilhões por exercício, segundo a Receita Federal do Brasil.

Atualmente, os autos encontram-se conclusos com o Relator. Já houve manifestação da Procuradoria Geral da República, a qual se posicionou de forma contrária ao pleito da Ordem dos Advogados do Brasil. O parecer proferido pela Procuradoria Geral da República iniciou-se dizendo que os cidadãos “têm liberdade de escolher matricular os filhos em estabelecimentos privados de ensino, mas isso não traduz em obrigação de o Estado custear, ainda que de forma indireta tais despesas” (Brasil, 2014, p. 7). Nesse viés, concluiu que a União tem razão quando afirma que a procedência da ação beneficiaria uma pequena parcela dos contribuintes. Do mesmo modo, entendeu que não haveria ofensa ao conceito constitucional de renda, porquanto

a escolha das despesas dedutíveis e sua quantificação pertenceriam ao “[...] juízo de conveniência e oportunidade do legislador, pois não há preceito constitucional que determine parâmetro de dedutibilidade” (Brasil, 2014, p. 12).

Disse a Procuradoria Geral da República que se tratava de questão de “política fiscal legislativa” e que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal relativa à correção monetária das tabelas do imposto de renda corroborava esse entendimento. Por fim, encampou o argumento da União no sentido de que o princípio do não confisco deve ser analisado conforme a totalidade da carga tributária e não de acordo com o tributo isolado, o que impediria a procedência da ação.

O objetivo do presente trabalho, portanto, consiste em analisar cada um dos argumentos elencados pela Procuradoria Geral da República como fundamento para a improcedência da ação, para verificar se estão consoantes à Constituição Federal de 1988. Ao final, procurar-se-á indicar qual a solução que se entende como a mais consentânea com os princípios constitucionais estabelecidos pela Constituição Federal de 1988.

## **2 O conceito constitucional de renda e sua implicação nas regras de dedutibilidade**

Um primeiro argumento utilizado pela Ordem dos Advogados do Brasil é no sentido de que o atual limite de dedução de gastos com educação viola o conceito constitucional de renda. Em brevíssima síntese, o raciocínio parte do pressuposto que esses gastos são diretamente relacionados com a satisfação de um direito fundamental e que, portanto, é parte integrante do mínimo existencial. Logo, tributar valores que seriam destinados a cobrir despesas com educação implicaria efeito confiscatório, por privar os contribuintes de um direito fundamental como a educação. A Procuradoria Geral da República, adotando a mesma linha defendida pela Procuradoria da Fazenda Nacional, afirma que a eleição de quais despesas seriam passíveis de dedução do Imposto de Renda da pessoa física está dentro da discricionariedade do Legislador. Em suas palavras, seria uma questão de “política fiscal legislativa”. O argumento é bastante inconsistente.

Para se refutar a ideia de que a regra de dedutibilidade é fruto de ampla discricionariedade, é importante que se rememore que a Constituição Federal prevê, em seu artigo 153, III, a competência da União para tributar a “renda e proventos de qualquer natureza” (Brasil, 2023). Como se vê, há competência unicamente para tributar renda e proventos. Qualquer tributação que recaia em algo diverso disso será reputada inconstitucional, por extrapolação de sua competência. Nas lições de Roque Antonio Carrazza, renda é:

[...] o resultado positivo de uma *subtração* que tem por *minuendo* os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte entre dois marcos temporais, e por *subtraendo* o total das deduções e abatimentos que a Constituição e as leis que ela se afina permitem fazer (Carrazza, 2009, p. 40).

De fato, essa é a lição que prevalece na doutrina. Deve-se, portanto, verificar se estaria de acordo com o que dispôs a Constituição Federal de 1988. Assim, cumpre ressaltar que a Constituição, conforme a premissa que se adota, veiculou competências tributárias por meio de conceitos e não de tipos. Significa dizer que, quando se observa a palavra renda, deve-se perquirir um conjunto de propriedades necessárias e suficientes, sem as quais não é possível que se fale em renda ou proventos de qualquer natureza. Sendo o conceito o significado de um termo ou de um conjunto de termos sinônimos (Costa, 2007), deve-se procurar qual era o conceito vigente ao tempo de promulgação da Constituição.

Em que pese, inexistente na Constituição de 1988 expressamente o que se compreende por renda, existindo apenas referência a essa base econômica sem que a tenha definido, porém, pode-se partir das lições de Humberto Ávila no sentido de que:

se quem emprega a linguagem pode propor um significado diverso, novo ou mais preciso relativamente ao uso comum, é porque quando não o faz, emprega o termo com o significado comum, seja ele ordinário, seja ele técnico (Ávila, 2019, p. 66).

No caso, constata-se que renda e proventos correspondem exatamente à definição trazida por Roque Antônio Carrazza, citada logo acima. A essa conclusão se chega quando se observa que, quando da promulgação da atual Constituição, o Código Tributário Nacional trazia em seu artigo 43, I e II, uma definição do que seria renda. Assim, o inciso I estabelecia que seria “[...] o produto do trabalho, do capital ou da combinação de ambos” (Brasil, 1966). Já o inciso II dispunha que os proventos de qualquer natureza seriam “[...] os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior” (Brasil, 1966). Pode-se perceber, portanto, que renda seria acréscimo patrimonial, de acordo com o Código Tributário Nacional. A essa conclusão chega-se ao analisar justamente a parte final do inciso II que faz referência aos “acréscimos não compreendidos no inciso anterior” (Brasil, 1966). O conceito vigente, portanto, à época da promulgação da Constituição Federal de 1988, pressupunha efetivo acréscimo patrimonial. Ademais, tal conceito está em perfeita consonância com os princípios elencados pela Constituição no artigo 153.

Com efeito, observa-se que o artigo 153, §2º, I, impõe que o imposto respeite os critérios da generalidade, universalidade e progressividade. Importa, de forma mais específica, a análise

breve da ideia de universalidade no imposto sobre a renda. Ricardo Mariz de Oliveira leciona que tal princípio traduz uma imposição para que:

[...] sejam considerados todos os – a universalidade dos- fatores positivos e negativos que compõe o patrimônio no início e no final do período de apuração, bem como a universalidade de todos os fatores que o aumentam ou diminuem dentro desse período de tempo fixado em lei (Oliveira, 2008, p. 255).

Verifica-se, portanto, que por força do princípio da universalidade exige-se que a renda seja apurada em um determinado período em que fatores positivos, que, portanto, acarretam aumento no patrimônio, devem ser subtraídos de fatores negativos, consistentes nas despesas para a aquisição da renda ou para a manutenção da fonte produtora. Como se vê, o princípio da universalidade impõe que a renda seja o resultado de uma operação entre elementos positivos e negativos. Além disso, por força do princípio da capacidade contributiva, não há nenhuma incompatibilidade em considerá-la como efetivo acréscimo patrimonial.

Ocorre que, ao se vislumbrar a renda como acréscimo patrimonial que decorre de uma subtração, impõe-se que se verifique quais são os elementos negativos que devem integrar essa equação matemática. Evidentemente, não são todas as despesas que são passíveis de dedução. Focando a análise no imposto de renda da pessoa física, parte-se do princípio da capacidade contributiva como norte para que se identifique quais as despesas que podem ser objeto de dedução da base de cálculo do imposto. Tal princípio deixa evidente que apenas haverá capacidade contributiva a partir do momento em que as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora forem adimplidas. Apenas a partir desse momento é que há que se falar em excedente capaz de manifestar aptidão para contribuir com os gastos públicos.

Regina Helena Costa (2012), inclusive, deduz do princípio da capacidade contributiva o chamado princípio da não obstância dos direitos fundamentais por via da tributação. Em sua visão, não faria sentido que a Constituição Federal protegesse direitos fundamentais e, por via da tributação, aniquilasse-os (Costa, 2012). Transportando tais lições para a análise do imposto sobre a renda, conclui-se que os gastos destinados à satisfação de direitos fundamentais devem ser passíveis de dedução da base de cálculo do imposto, sob pena de se criar, por via transversa, obstáculo à satisfação de direitos constitucionalmente assegurados.

Com base nessas premissas, a doutrina especializada no tema costuma extrair dos princípios da capacidade contributiva e da universalidade o chamado princípio da renda líquida, o qual acarreta imposição, nos dizeres de Victor Borges Polizelli, de que:

o imposto de renda deve recair sobre o acréscimo de patrimônio que se corporificar além da reserva do mínimo existencial, garantida a dedutibilidade de custos e despesas necessárias à obtenção de dito acréscimo de capital (Polizelli, 2019, p. 35).

Inclusive, Luís Eduardo Schoueri é bastante claro ao afirmar que “o princípio da renda líquida é corolário da capacidade contributiva” (Schoueri, 2019, p. 25-26), afinal, apenas há capacidade de contribuir quando os gastos indispensáveis à satisfação de direitos fundamentais foram atendidos.

Já se percebe, assim, que a regra de dedutibilidade em momento algum pode ser vista como mero favor fiscal, benefício fiscal ou qualquer outro nome semelhante que se queira dar para traduzir algo inerente à discricionariedade do legislador. Em verdade, é uma verdadeira imposição do conceito constitucional de renda, o qual é construído com base no princípio da universalidade. Logo, a premissa na qual se baseiam a União e a Procuradoria Geral da República é inconsistente, de modo que a Ordem dos Advogados do Brasil, nesse aspecto, parece estar com a razão.

Em verdade, o que parece é que há uma confusão por parte da Procuradoria Geral da República ao se deixar convencer pelo argumento fazendário. Isso porque não se nega que haja certa margem de discricionariedade do legislador na edição da regra de dedutibilidade. Afinal, ainda que se possa extrair a ideia de direito à dedução dos gastos necessários à satisfação de direitos fundamentais, por força do princípio da capacidade contributiva, não se pode perder de vista que tais dispêndios também podem revelar capacidade contributiva. Significa dizer que não é porque determinado gasto é realizado para fins de permitir a aquisição de bens destinados à moradia ou vestuário que deve ser passível de dedução.

Não se pode negar que uma determinada pessoa que gaste todo mês R\$ 15.000,00 (quinze mil reais) de aluguel para residir em bairro localizado em região nobre, apesar de estar satisfazendo seu direito fundamental à moradia, está revelando capacidade contributiva. Do mesmo modo, alguém que pague mensalidade escolar para seus filhos no montante de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). Nesses casos, permitir a ampla dedução esbarraria no princípio da progressividade, pois quem tivesse elevados gastos poderia realizar amplas deduções. Há que se permitir, portanto, uma dedução que seja apta a resguardar da tributação valores que se destinam à satisfação do núcleo essencial de direitos fundamentais (Fulginiti, 2015).

Nessas situações, entram em cena as regras de dedutibilidade, as quais têm a função de orientar o aplicador da lei quando um determinado dispêndio para satisfazer direitos fundamentais revela capacidade contributiva e, portanto, não pode mais ser deduzido da base de cálculo do imposto de renda. É por essa razão que a legislação impõe limites qualitativos e

quantitativos, os quais são frutos de uma ponderação do legislador sobre o momento em que tais gastos deixam de atender o núcleo essencial do direito que está sendo satisfeito e, portanto, podem ser submetidos à tributação.

Frise-se que a escolha política do legislador reside unicamente em decidir quais despesas serão passíveis de dedução e em que montante. Mesmo assim, não é totalmente livre. Isso porque gastos relacionados aos direitos sociais previstos no 7º, IV, da Constituição Federal constituem um núcleo mínimo do que se pode considerar como mínimo vital (Castellani, 2015). Assim, ou o legislador opta por conceder uma margem de isenção que consiga permitir a satisfação da maior parte daqueles direitos previstos no referido artigo ou opta por discriminar especificamente, como fez, alguns direitos fundamentais que integram essa noção de mínimo existencial. Tendo optado pela segunda opção, caso do ordenamento jurídico brasileiro, deve ser coerente em sua decisão. Quer se dizer que não é lícito permitir a dedução de despesas com educação em patamares que não sirvam para refletir a média geral de gastos realizados pela população em geral. Há que se respeitar, portanto, o chamado postulado do legislador coerente (Ávila, 2015).

Como se pode perceber, o debate é muito mais complexo do que uma mera redução da questão a uma “política fiscal legislativa”, pois, como visto, as dedutibilidades não se enquadram perfeitamente como fruto de ampla margem de discricionariedade. São, em verdade, decorrências do conceito constitucional de renda, do qual decorre o princípio da renda líquida, quando analisado em conjunto com a capacidade contributiva e a universalidade.

Além disso, não se pode perder de vista que as regras de dedutibilidade têm a finalidade de garantir, outrossim, a isonomia, o que implica parâmetros de controle. São decorrência do princípio da praticabilidade, que é um instrumento para se alcançar a igualdade e capacidade contributiva, conforme se passa a analisar.

### **3 A praticabilidade tributária como fundamento das regras de dedutibilidade no imposto de renda**

Ainda contrariando o argumento da Fazenda Nacional e da Procuradoria Geral da República — no sentido de que as regras de dedutibilidade são fruto de política fiscal, o que tornaria o legislador totalmente livre na sua fixação sem possibilidade de controle por parte do Poder Judiciário —, reputa-se que se analise a questão da praticabilidade tributária, afinal, não parece ser difícil observar que as regras de dedução são manifestações de praticidade.

Para tanto, é importante que se rememore que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 5º, estabelece que todos são iguais perante a lei. Mais adiante, no mesmo dispositivo,

assegura o direito à igualdade a todos os residentes no país. Diante disso, costuma-se diferenciar a igualdade perante a lei e a igualdade na lei. Pela primeira, conforme leciona Misabel Derzi (2018), faz-se referência à necessidade de que a lei seja aplicada corretamente — seria mera imposição de lógica jurídica em decorrência do fenômeno da subsunção. Significa dizer, portanto, que, em razão da ocorrência do fato descrito em uma dada hipótese, a lei deve ser aplicada independentemente de eventuais disparidades que ocorram no caso concreto. Nada mais é do que uma igualdade de aplicação da lei.

Por sua vez, a igualdade na lei diria respeito à exigência de tratamento diferenciado quando houvesse efetivas razões para tanto. Trata-se de uma impossibilidade de existência de discriminações infundadas dentro da lei. Tradicionalmente, como rememora Celso Antônio Bandeira de Mello, faz-se referência à célebre lição de Aristóteles no sentido de que a igualdade seria “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades” (Mello, 2021, p. 10-11).

No entanto, entende-se que, em verdade, a definição aristotélica de igualdade dificulta a sua análise no caso concreto. Tolhem-se eventuais instrumentos de controle das distinções efetuadas no bojo da legislação, enfraquecendo, com isso, a eficácia normativa do princípio constitucional da isonomia. Tárek Moussalem (2016), inclusive, critica tal forma de definição, uma vez que contrariaria as regras da lógica, porquanto há o emprego de variações da palavra igualdade para defini-la.

Por essas razões, prefere-se a definição de igualdade trazida por Humberto Ávila no sentido de ser “uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade” (2015, p. 9-43). Trata-se, portanto, de um conceito relacional. Afinal, só se consegue dizer que uma coisa é igual a outra quanto se está diante de ao menos dois objetos distintos. Ademais, exige-se que se tome como parâmetro um critério de distinção e, por fim, sempre que se estabelece uma desequiparação, assim se procede com uma dada finalidade. Eis os elementos que compõem a igualdade: sujeitos, medida de comparação, elemento indicativo e finalidade (Ávila, 2015).

Percebe-se, dessarte, que a igualdade pressupõe que haja uma medida de comparação que será revelada por um dado elemento indicativo, com vistas a uma finalidade. Faz-se referência aos chamados fatores de *discrímen* e necessidade de correlação lógica, nas lições de Celso Antônio Bandeira de Mello (2021). Exige-se que o elemento utilizado para comparação seja apto a atingir a finalidade pretendida, bem como que seja justificável à luz de outras finalidades igualmente relevantes. Assim, percebe-se que isonomia exige tratamento distinto justificado (Carrazza, 2015). Como leciona Paul Kirchhof (2016), a diferença entre a inveja e a



igualdade é que enquanto a primeira apenas se preocupa que não se estabeleçam situações de vantagem de alguém em relação a outrem, a segunda perquire o porquê daquela distinção, buscando as razões justificadoras dessas diferenças.

No âmbito do Direito Tributário, a Constituição já exclui ao menos dois critérios de comparação: a ocupação profissional ou a função por alguém exercida. O artigo 150, II, da Constituição Federal, explicitando a igualdade em matéria tributária, dispõe ser vedado aos entes federados “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (Brasil, 2023). Entretanto, assim como vedou a utilização de certos critérios para se graduar a carga tributária, o Poder Constituinte de 1988 determinou que o critério que deve ser utilizado para fins de distribuição da carga tributária é a capacidade contributiva, conforme se observa do que dispõe o artigo 145, §1º. Ao menos, no que tange à tributação com finalidade fiscal.

É cediço que a Constituição Federal de 1988 adota um sistema econômico capitalista, de modo que a atuação do Estado de forma direta na atividade econômica é bastante limitada. Em regra, o exercício de atividades econômicas em sentido estrito é resguardado à iniciativa privada, sendo lícita a atuação estatal apenas em razão de imperativos de segurança nacional ou diante de relevante interesse coletivo, nos termos do que disciplina o artigo 173, da Lei maior. A cobrança de impostos, portanto, é importante fonte de financiamento do Estado, necessitando de suas receitas para poder cumprir com as atribuições que lhe foram atribuídas e, inclusive, poder resguardar os direitos previstos na Constituição Federal (Shoueri, 2009). É por essa razão que a tributação deve ser distribuída de forma igualitária entre todos. Como se vê, uma das funções da tributação é garantir recursos financeiros ao Estado, conforme leciona Victor Polizelli (2019).

Contudo, a repartição da carga tributária deve ser feita de forma igualitária, utilizando-se a capacidade contributiva como fator de *discrímen*. Percebe-se, portanto, que o Direito Tributário precisa se valer de mecanismos que permitam a sua aplicação em massa. Caso contrário, não haveria igualdade, pois apenas uma parcela de contribuintes estaria sujeita à efetiva aplicação da lei tributária, estimulando a evasão fiscal. Além disso, não haveria um critério adequado para se definir quem deveria ou não ser submetido à fiscalização, gerando ofensa ao princípio da igualdade. É aí que entra em cena a importância da praticabilidade.

Paul Kirchhof leciona que a isonomia “exige não apenas a igualdade nas obrigações tributárias, mas também a igualdade no resultado fático após a tributação” (Kirchhof, 2016, p. 49). De fato, de nada adianta a mera previsão de obrigações tributárias sem a sua efetiva

fiscalização. Exige-se que haja mecanismos de controle do cumprimento das obrigações tributárias. Essas considerações implicam a necessidade de que a lei tributária seja exequível e passível de fiscalização.

Parece ser inerente à ideia de Direito que as normas jurídicas sejam criadas para serem aplicadas. Não há razão alguma para que se edite uma norma tributária se não for para efetivamente fiscalizar a sua correta observância, o que demanda, por conseguinte, sua aplicabilidade. Alfredo Augusto Becker afirmava que “[...] a regra jurídica somente existe (com natureza jurídica) na medida de sua praticabilidade” (2010, p. 74). Jean Dabin, jurista francês citado por Becker, em sua obra, afirmava, inclusive, que “Independentemente de um conteúdo qualquer, é pelo fato de ser uma regra social que o Direito deve ser praticável e, por consequência, construído com vistas à sua praticabilidade” (Dabin, 1962, *apud* Becker 2010, p. 74). Como se percebe, a ideia de se criar normas exequíveis decorre da própria ideia de Direito, sendo um conteúdo imanente a qualquer ordenamento jurídico.

Com base nessas premissas, consegue-se compreender o porquê Eduardo Morais da Rocha (2016) entendeu a praticabilidade como uma instituição. Em interessante estudo da praticabilidade, o autor se socorre das lições de Maurice Hauriou e divide as instituições em personificadas e não personificadas. Essas últimas permaneceriam sempre no mundo das ideias, valendo-se de outras forças institucionalizadas para poderem atuar. Nesse contexto, a praticabilidade pode ser vista como uma subinstituição-coisa, uma vez que seria uma ideia a ser executada pelo estado em todas as suas funções. Assim leciona Eduardo Morais da Rocha:

Assim, a regra de direito não teria uma existência autônoma no mundo sensível, pois necessitaria, além das instituições corporativas, sempre de instrumentos outros para propiciar a sua adequada e eficiente aplicação naquele *corpus*. Por isso é preciso, ainda, que exista, na comunidade, uma série de sub-regras metódicas que garantam a observância da regra de direito, ou seja, é necessário que haja outra subinstituição-coisa, de caráter instrumental, para possibilitar que os poderes organizados e instituídos garantam a cogência daquela instituição-coisa.

E um desses instrumentos, é, sem dúvida, a praticabilidade, que nada mais é do que uma instituição-instrumento do próprio direito, que existe também como subideia em estado objetivo para garantir a autoridade e coerência da ideia que decorre da própria regra de direito. Portanto, a praticabilidade é um corolário da regra de direito ou do direito objetivo em geral, tendo na exequibilidade eficiente e coerente dessa regra o seu propósito moral. Desse modo, fica claro que o seu valor moral é garantir o adequado e coerente cumprimento do ordenamento jurídico e a observância dos grandes princípios que conformam e cercam de tradição e de historicidade certo corpo social organizado (Rocha, 2016, p. 90-91).

Como se vê, é inerente à ideia de Direito que as regras jurídicas sejam criadas com vistas à sua aplicação e observância. Não parecem divergir as lições de Regina Helena Costa no sentido de que “tanto as leis quanto os atos decorrentes de sua aplicação aos casos concretos —

atos administrativos e jurisdicionais — devem expressar-se em termos exequíveis” (2007, p. 54). Percebe-se, portanto, que a ideia de praticabilidade pressupõe um direito exequível, passível de ser praticável. Um direito impraticável corresponderia a um conjunto de normas jurídicas sem qualquer tipo de eficácia social e desprovido de normatividade. Por essa razão, pode-se conceituar a praticabilidade como “o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis” (Derzi, 2018, p. 128), como fez Misabel Derzi. Desse conceito, não se afasta Regina Helena Costa para quem a praticabilidade significa a “qualidade ou característica do que é praticável, factível, exequível, realizável [...] pode ser traduzida, em sua acepção jurídica, no conjunto de técnicas que visam a viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico” (2007, p. 53-54).

No entanto, ainda que a praticabilidade possa ser entendida como uma ideia inerente a todo fenômeno jurídico, há que se perquirir qual o peso que o ordenamento jurídico brasileiro lhe atribui. Afinal, vista sob a perspectiva de um princípio jurídico, pode ser entendida como uma norma que impõe um estado ideal de simplificação, para permitir que a lei seja aplicada de forma eficiente ao maior número de pessoas, o que poderia ensejar dúvidas sobre sua prevalência quando em confronto com o princípio constitucional da isonomia.

Nessa perspectiva, pode-se concluir que a praticabilidade encontra fundamento constitucional no artigo 37 da Constituição Federal, o qual impõe que a administração pública atue sempre pautada pelo princípio da eficiência. À tal conclusão, chega-se facilmente ao rememorar-se as lições de Misabel Derzi sobre o tema, que há tempos leciona que por força da praticabilidade foi implantado, na Alemanha, o chamado modo de pensar tipificante, impondo à Administração Pública que se valesse de abstrações generalizantes para garantir a aplicação em massa da legislação tributária, de sorte a acarretar um “estado de ilegalidade necessária” (Derzi, 2018, p. 308-311). A ideia, em síntese, toma como premissa a impossibilidade, decorrente da escassez de material humano e financeiro, de a Administração Pública analisar cada caso submetido à sua análise e, com isso, cumprir seu dever de aplicação e fiscalização de toda a população (Derzi, 2018). Assim, a praticabilidade permitiria que a legislação tributária fosse aplicada ao maior número de indivíduos, garantindo uma fiscalização eficiente. Eis sua correlação com o princípio constitucional da eficiência.

Todavia, há que se lembrar, como bem pondera Humberto Ávila (2015), que a eficiência não pode ser vista como um princípio jurídico autônomo. Em verdade, o referido princípio impõe um modo de aplicação dos demais princípios constitucionais, exigindo que a Administração Pública respeite os direitos fundamentais do contribuinte quando da aplicação da legislação tributária. Percebe-se, portanto, que longe de a eficiência e, por sua consequência,

a praticabilidade colidirem com o princípio constitucional da isonomia, elas exigem a sua máxima observância. Afinal, como ponderado por Humberto Ávila:

a eficiência é uma metanorma ou norma de segundo grau. Sozinha, ela sequer tem sentido, pois depende sempre de um objeto cuja aplicação irá pautar [...]. Sendo assim, são as finalidades constitucionalmente impostas à Administração tributária que devem ser realizadas de modo eficiente (2015, p. 96).

Não por outra razão, Andrei Pitten Velloso afirma que a praticabilidade e a isonomia atuam em uma relação de apoio recíproco, inexistindo razão para que a primeira prevaleça sobre a segunda (Velloso, 2010).

A igualdade impõe não só que a lei não contenha discriminações infundadas em seu bojo, mas que seja faticamente aplicada, sendo necessário que o legislador veicule padrões para que a Administração Pública possa atender ao princípio constitucional da isonomia. Ademais, já se pontuou que em matéria de tributação com finalidade fiscal, a capacidade contributiva deve ser o critério de desigualação a ser eleito pelo legislador. Inclusive, não se pode perder de vista que a Constituição é clara no sentido de que “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal” (Brasil, 2023). Observa-se, assim, que a tributação deverá ser realizada de modo a garantir que a capacidade contributiva seja mensurada adequadamente, o que leva Humberto Ávila (2015) afirmar se tratar de um modelo particularizado moderado de igualdade.

No entanto, esse dever imposto à administração pública, de perquirir de forma individual a capacidade contributiva realizada por cada indivíduo, é inviável em um país de dimensões continentais como o Brasil. Exigir que a administração perquirisse cada cidadão, a fim de ajustar a carga tributária na medida exata de cada indivíduo, equivaleria a ir de encontro com a isonomia vista sob uma perspectiva geral. Afinal, não haveria nem tempo, nem material humano para tanto. É por essa razão que se considera lícito que o legislador veicule padrões a serem aplicados pela administração pública. Tais padronizações, dentre as quais se inserem as regras de dedutibilidade, como se percebe, são manifestações da praticabilidade.

Corroborando ainda mais a ideia de praticabilidade como uma garantia da igualdade e da capacidade contributiva, Paulo Vitor Vieira da Rocha (2014), em interessante estudo dos efeitos da praticabilidade, leciona que toda medida simplificadora possui uma função indutora interna. Com efeito, aponta o referido Autor que, a tributação com índole fiscal tem por escopo repartir equitativamente os encargos tributários, conforme a capacidade contributiva manifestada. Assim, quando o legislador se vale de mecanismos simplificadores, permite que aquelas manifestações de capacidade contributiva sejam mais facilmente acessadas, garantindo-

se, inclusive, uma igualdade de resultado fático da tributação. Mais uma vez, observa-se que a praticabilidade, em realidade, está a serviço da igualdade imposta pela Constituição Federal.

Sendo, portanto, um instrumento para que se consiga atender às exigências do princípio da igualdade, parece inegável que quando se vislumbra que uma medida simplificadora, em vez de a promover, atenta contra ela, há possibilidade de que se declare a sua inconstitucionalidade. Como se vê, poder-se-ia falar, metaforicamente, que a praticabilidade é um remédio necessário para que se possa garantir a imposição constitucional de isonomia no Direito Tributário. No entanto, sua dosagem não pode ser de tal monta que aniquile a igualdade.

Transportando tais conclusões para o objeto do presente estudo, que é o limite de dedução com despesas de educação, parece restar claro que se trata de uma regra que é manifestação da praticabilidade tributária e, assim, visa atender ao princípio constitucional da isonomia. Tais regras permitem uma aplicação em massa da legislação tributária, de modo a abarcar aquilo que normalmente acontece. A ausência de regras exigiria uma análise exaustiva e muito pormenorizada da administração pública, o que impediria a correta fiscalização de todos os contribuintes que têm o dever de fiscalizar, aumentando ainda mais o índice de evasão, conforme leciona Andrei Pitten Velloso (2010).

Entretanto, a igualdade individual, em certa medida, fica abalada, pois pode ser que uma particularidade não prevista pelo Legislador no momento da edição do padrão possa conduzir à aplicação da regra para uma situação absolutamente distinta, de modo a se conferir tratamento idêntico para situação diversa. É por essa razão que Humberto Ávila afirma que “na tributação padronizada, opta-se pela efetivação da igualdade geral mediante a consideração de elementos presumidamente presentes na maior parte dos casos concretos” (2015, p. 93). A tributação por meio de veiculação de padrões, portanto, é uma forma de realizar a capacidade contributiva no que diz respeito ao que normalmente acontece, já que nas padronizações o legislador extrai uma regra conforme a média geral de casos.

As regras de dedutibilidade, como padrões que são, prestam-se a viabilizar a execução da lei tributária de forma efetiva pela administração pública, aplicando-a a todos que se encontram no território nacional. Não há dúvida de que são uma decorrência do princípio da praticabilidade tributária. Disso decorre a conclusão de que apesar de o Poder Legislativo ter discricionariedade na conformação do padrão que irá veicular, sua decisão permanece sujeita a constante controle por parte do Poder Judiciário, a fim de verificar se está de acordo com os ditames do princípio da isonomia, que é o que fundamenta e legitima a adoção de expedientes simplificadores, conforme amplamente analisado anteriormente. Há, portanto, margem para que o Poder Judiciário controle a constitucionalidade do padrão eleito.

Humberto Ávila (2015) cita vários critérios que devem ser analisados para que se verifique a constitucionalidade do padrão eleito, os quais seriam a necessidade, generalidade, compatibilidade, neutralidade, não excessividade e ajustabilidade. Para os fins do presente estudo, centrar-se-á a atenção unicamente no critério da generalidade, o qual se reputa adequado para fundamentar qual a decisão que se crê como a mais adequada a ser tomada pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da ADI 4927.

Com efeito, a generalidade impõe que o padrão eleito leve em consideração a média dos casos reais. Nas palavras de Humberto Ávila “o padrão legal deve ser adequado para a maior parte dos contribuintes, ainda que não fique exato para alguns, justamente porque o padrão deve servir para a maioria, sem a necessidade de frequentes ajustes pelo aplicador” (2015, p. 99). Para tanto, pode-se perceber que, para ser possível o controle desse requisito, o padrão deve guardar uma vinculação anterior com a realidade. Em outras palavras, deve ser fixado com fundamento em suporte empírico considerável, com fulcro em pesquisas estatísticas que sirvam para refletir o que normalmente acontece (Ávila, 2015). Além disso, a análise da generalidade não se esgota unicamente quando o padrão é editado.

O princípio constitucional da isonomia exige que a padronização continue mantendo relação com a realidade. Afinal, caso se vislumbre que deixa de refletir o que normalmente ocorre, o que se verificará é que o padrão que, em um determinado momento, atendia à igualdade, passou a violá-la. É por essa razão que Humberto Ávila afirma haver um dever de vinculação posterior do padrão, de modo que “(...) se houver discrepância entre o seu valor e o efetivo do fato ocorrido em muitos casos, não meramente marginais, o próprio padrão pode ser questionado, por não mais corresponder à medida dos casos” (2015, p. 94).

Tais colocações permitem observar que para a análise da constitucionalidade do limite quantitativo imposto pela Lei n.º 9250/95, em seu artigo 80, II, b, no montante de R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), com despesas de educação, há que haver provas no sentido de que a média de gastos da população em geral não mais se adequa e se reputa condizente com a realidade socioeconômica brasileira. Havendo comprovação de que o padrão atualmente vigente não mais reflete a realidade, deverá ser declarada a sua inconstitucionalidade.

De todo modo, ressalta-se, novamente, que não há como se acolher o argumento de ser mera questão de política legislativa. Em verdade, trata-se de fazer valer ou não o princípio constitucional da isonomia, como foi longamente exposto até então.

#### **4 O postulado do legislador coerente e as despesas com educação**

Um segundo argumento trazido pela Procuradoria Geral da República seria o de que o Poder Público já oferece educação na rede pública e, portanto, é uma opção do contribuinte se socorrer da rede privada. Além disso, afirma-se que a ampla dedução acarretaria violação à isonomia, pois apenas a parcela mais abastada da população seria beneficiada com a dedução, além de implicar o dever de o estado custear, ainda que indiretamente, os gastos com instituições privadas de ensino. Também não há como se acolher esses argumentos. Há que se deixar claro que só há que se falar em efetiva opção, como bem lembra Bruno Capelli Fulginiti (2015), enquanto o Estado oferece serviços públicos em níveis satisfatórios, capazes de atender ao núcleo essencial dos direitos fundamentais. Ou seja, “só há verdadeira escolha se houver opções equivalentes” (Fulginiti, 2015, p. 52).

Sem adentrar no mérito do sistema de cotas, mas o fato de haver, inclusive, reserva de vagas em universidades públicas para quem tenha estudado na rede pública de ensino parece demonstrar que o próprio Poder Público reconhece que há um problema de déficit educacional no ensino por ele oferecido quando em comparação com a rede privada. Inclusive, inúmeras são as reportagens veiculadas na imprensa que demonstram que o investimento em educação no Brasil vem caindo cada vez mais, o que não permite concluir que haja equivalência entre os serviços prestados. Ademais, ao se socorrer da rede privada, desonera-se o Estado em relação àquele indivíduo em específico. Como se vê, não há consistência no argumento da União, encampado, inclusive, pela Procuradoria Geral da República nesse ponto.

Além disso, não há que se olvidar de que a Constituição Federal é clara ao dispor que a educação é um direito de todos e dever do Estado e da Família. Inclusive, reforça-se, em seu artigo 205, que “será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade” (Brasil, 2023). Tal dispositivo parece deixar claro que a ideia da Constituição é que gastos com educação sejam incentivados pelo Estado e pela sociedade, permitindo-se o seu abatimento em patamares condizentes com um mínimo necessário para que se garanta o exercício da cidadania e qualificação para o trabalho. Mais adiante, em seu artigo 206, IX, a Constituição estabelece que um dos princípios que regem o ensino é que será garantido o direito à educação e à aprendizagem ao longo da vida. Já no artigo 208, I, há a imposição de dever ao Estado para garantir a educação básica obrigatória e gratuita dos 04 (quatro) aos 17 (dezessete anos), além da obrigação de que se garanta o acesso aos níveis mais elevados de ensino.

Ora, todos esses dispositivos deixam cristalino que é de interesse de toda a sociedade que a educação seja amplamente acessada e de qualidade. Evidentemente, há determinados gastos a que apenas uma pequena parcela da população terá acesso, quando então revelará capacidade contributiva, razão pela qual será permitida a tributação mediante a vedação de

dedução. A situação se inverte quando se vislumbra que a média geral de gastos com educação supera os limites fixados em lei. Isso porque os limites quantitativos nada mais são do que o reflexo do montante em que, como regra, está satisfazendo o núcleo essencial do direito à educação. Quando se observa que a maioria das pessoas que opta pela rede privada, desonerando o estado, gasta valores acima do padrão eleito pelo legislador, verifica-se que aquilo que se considerou como inserido dentro do núcleo essencial, em verdade, está aquém do necessário.

Vale lembrar que a isonomia impõe que o legislador tenha coerência em suas decisões. Como visto anteriormente, é lícito que o legislador defina quais despesas com educação são consideradas integrantes do núcleo essencial desse direito. Assim, editou a regra prevista no artigo 8, II, *b*, da lei n.º 9250, do seguinte modo:

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

[...]

II – das deduções relativas:

[...]

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de:

[...]

10. R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015 (Brasil, 1995).

Resta evidente, portanto, que o Poder Legislativo decidiu que os gastos com educação, até mesmo de cursos de pós-graduação, como mestrado e doutorado, são considerados como inerentes ao núcleo essencial do direito fundamental à educação — essa decisão, inclusive, sustenta-se no artigo 208, V, da Constituição Federal. É evidente que o Estado não tem como garantir esse acesso a todas as pessoas residentes no território nacional, por força da reserva do possível. Então, permite-se que os cidadãos optem por obter serviços equivalentes ou até melhores perante a iniciativa privada. Tendo feito essa decisão fundamental de considerar tais despesas como integrantes do núcleo essencial desse direito, deve implementá-la “de forma coerente e livre de contradição na conformação da lei” (Kirchhof, 2016, p. 46).

Esse dever de coerência, obviamente, impõe que esse padrão eleito respeite o dever de vinculação posterior imposto pelo princípio da isonomia. Afinal, seria incoerente que o legislador veiculasse uma regra para valer para o futuro que, em um determinado momento, passasse a violar o núcleo essencial por ele próprio resguardado quando da edição da regra. Em



outras palavras, se em um primeiro momento considerou-se que como a média geral de gastos dos contribuintes que buscam a iniciativa privada para a satisfação do núcleo mínimo de seu direito à educação era um determinado montante, parece evidente que esse valor deve continuar adequado à realidade socioeconômica. Afinal, caso se constate, em momento posterior, que esses gastos aumentaram em razão de fenômeno inflacionário, por exemplo, há que se revisar esse padrão ou declarar a sua inconstitucionalidade.

Como se vê, ao contrário do que alegam a Procuradoria Geral da República e a Fazenda Nacional, a impossibilidade de contestação do padrão, tal como veiculado, viola a isonomia. Até porque, como visto, o próprio Estado optou por permitir que se busque a satisfação do direito fundamental à educação, frente às instituições privadas de ensino, como forma de desonerá-lo e garantir o amplo acesso à educação.

## **5 O argumento da Procuradoria da Fazenda Nacional e da Procuradoria Geral da República referente ao não confisco**

Por fim, dentre os argumentos trazidos pela Procuradoria Geral da República e pela Procuradoria da Fazenda Nacional, importa analisar a invocação do princípio do não confisco. Nas manifestações da Fazenda e do Ministério Público Federal, alegou-se que o princípio do não confisco deve ser analisado conforme a carga tributária global, não havendo que se falar em confiscatoriedade unicamente em decorrência de o limite de dedução ser inferior àquele que se considera adequado.

Realmente, há entendimento tanto doutrinário quanto jurisprudencial no sentido de que o efeito confiscatório de um tributo deve se dar não de forma isolada, mas em conjunto com a totalidade da carga tributária. Não há nada de repreensível nesse raciocínio, apesar das dificuldades a ele inerentes. Dentre elas, está a definição de qual é o tributo confiscatório e como se compatibilizar esse entendimento com o princípio federativo (Horvath, 2002). No entanto, deixa-se de adentrar com mais profundidade nessas questões em razão de se tratar de tema que escapa aos limites do presente estudo.

Ocorre que nada impede que se analise o princípio do não confisco como sendo uma forma de violação ao princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, Estevão Horvath leciona que “o confisco seria a violação, por excesso, da capacidade contributiva” (2002, p. 67). Ainda em suas lições, consigna que ocorre o confisco quando o tributo alcança alguém que não demonstrou capacidade contributiva. Ora, quando se considera que gastos com o núcleo essencial de um determinado direito fundamental não podem ser reputados como manifestação de capacidade contributiva, resta claro que a sua tributação se reveste de caráter confiscatório.

Não são outras as conclusões que encontramos em Roque Antonio Carrazza, que assim se posiciona:

Por outro lado, os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (mínimo vital), garantidas pela Constituição, especialmente em seus arts. 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, previdência social, transporte etc.), não podem ser alcançados pelos impostos. Tais recursos devem ser salvaguardados pela cuidadosa criação de situações de não incidência ou mediante oportunas deduções, legislativamente autorizadas (Carrazza, 2024, p. 106).

Como se percebe, é equivocado considerar que apenas é aplicável o princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório mediante a análise da totalidade da carga tributária. Sempre que houver tributação de algo que não está na esfera de capacidade contributiva do contribuinte, porquanto se destina à satisfação de suas necessidades básicas, tal como é a educação, haverá espaço para se falar em ofensa ao não confisco. Logo, não há como se acolher a alegação da Procuradoria Geral da República e da Fazenda Nacional.

## 6 Conclusão

Como visto, nada impede que o Legislador estabeleça limites quantitativos e qualitativos para as deduções da base de cálculo do Imposto de Renda. Afinal, ainda que os gastos estejam relacionados com direitos fundamentais, haverá espaço para que se fale em capacidade contributiva. A dificuldade, portanto, é estabelecer a partir de que momento um determinado dispêndio revela aptidão para contribuir com os gastos públicos sem que o contribuinte se veja privado de recursos indispensáveis à satisfação de seus direitos inerentes ao seu mínimo vital. A discricionariedade do legislador reside apenas nesse ponto.

Não há que se falar em dedutibilidades como fruto de “política legislativa fiscal”. Em verdade, regras de dedutibilidade são decorrências do conceito constitucional de renda, que, por força do princípio da universalidade, conduz ao princípio da renda líquida. Tal princípio implica que todas as despesas necessárias à satisfação do núcleo essencial de direitos fundamentais sejam deduzidas da base de cálculo do Imposto de Renda. Cabe ao Poder Legislativo dizer o que e quanto pode ser deduzido.

Uma vez feito isso, deve-se obediência ao princípio constitucional da isonomia, devendo guardar coerência em suas decisões. No caso que se analisou, a tomada de decisão de permitir a dedução de gastos com educação, até mesmo no que tange ao ensino superior, impõe ao legislador que discipline de forma coerente o montante passível de dedução, expedindo um padrão que reflita a média geral de gastos da população que se socorre da rede privada para fins

de satisfação desse direito fundamental. Tal padrão deverá continuar compatível com a realidade socioeconômica, sob pena de perder consistência e passar a tributar aquilo que o próprio legislador considerou como, outrora, integrante do núcleo essencial do direito à educação.

Sendo assim, importa que o Supremo Tribunal Federal rechace os argumentos aduzidos pela Procuradoria da Fazenda Nacional e Procuradoria Geral da República e analise as provas produzidas, a fim de verificar se o padrão veiculado pela Lei n.º 9250, em seu artigo 8º, II, *b* era e continua condizente com a média geral de gastos da população brasileira. Se a resposta for negativa, sua inconstitucionalidade deverá ser declarada. Caso contrário, far-se-á letra-morta do princípio constitucional da isonomia, reduzindo-lhe sua eficácia e alcance.

## Referências

ÁVILA, H. **Competências Tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2019.

ÁVILA, H. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noses, 2010.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. Lei n.º 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. **Diário Oficial da União**, Seção 1, v. 900, n. 244, p. 1, 27 out. 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Seção 1, v. 128, n. 247, p. 22304, quarta-feira, 27 dez. 1995. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9250compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9250compilado.htm). Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. Ministério Público Federal. Procuradoria Geral da República. **Ação direta de inconstitucionalidade n.º 4.927**. Fixação de limites para dedução em patamar razoável, conquanto insatisfatório, que decorreu do exercício legítimo de política fiscal por parte dos Poderes Executivo e Legislativo. Parecer pela improcedência do pedido. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB). Interessados: Câmara dos Deputados, Senado Federal e Presidente da República. Relatora Ministra Rosa Weber, 1º de abril de 2014. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/arquivos/2014/4/art20140410-07.pdf>. Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. turma). **Agravo regimental em recurso extraordinário n.º 1.027.011**. Imposto de renda pessoa física. Dedução de despesas com

educação. Limites. Atribuição de efeito suspensivo a recurso extraordinário. Natureza da medida. Requisitos legais. Sobrestamento da demanda. Pendência de ação direta de inconstitucionalidade. Agravante: UNAFISCO Nacional - Associação Nacional dos Auditores - Fiscais da Receita Federal do Brasil. Agravado: União. Relator Ministro Edson Fachin, 13 de abril de 2018. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14707528>. Acesso em: 12 mar. 2024.

CARRAZZA, E. N. **IPTU e Progressividade**: Igualdade e Capacidade Contributiva. 2. ed. reformulada e atualizada com a colaboração de Carlos Augusto Daniel Neto. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 35. ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2024.

CARRAZZA, R. A. **Imposto sobre a Renda**: perfil constitucional e temas específicos. 3. ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2009.

CASTELLANI, F. F. **O Imposto Sobre a Renda e as Deduções de Natureza Constitucional**. São Paulo: Noeses, 2015.

COSTA, R. H. **Praticabilidade e Justiça Tributária**: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, R. H. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. atual. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 108-111.

DERZI, M. A. M. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

FULGINITI, B. C. **Deduções no Imposto de Renda**: Fundamento Normativo e Controle Jurisdicional. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

HORVATH, E. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

KIRCHHOF, P. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

MELLO, C. A. B. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

MOUSSALEM, T. M. Sobre as definições. *In*: CARVALHO, P. B. (Coord.). **Lógica e Direito**. São Paulo: Noeses, 2016.

OLIVEIRA, R. M. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

POLIZELLI, V. B. O Princípio da Renda Líquida. *In*: ZILVETI, F. A.; FAJERSZTAJN, B.; SILVEIRA, R. M. (Coords). **Direito Tributário**: Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda. Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.

ROCHA, E. M. **Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária**. São Paulo: Noeses, 2016.

ROCHA, P. V. V. Fiscalidade e Extrafiscalidade: uma Análise Crítica da Classificação Funcional das Normas Tributárias. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 32, p. 256-274, dez. 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/88>. Acesso em: 27 jun. 2024.

SCHOUERI, L. E. Considerações acerca da Disponibilidade da Renda: Renda Disponível é Renda Líquida. *In*: ZILVETI, F. A.; FAJERSZTAJN, B.; SILVEIRA, R. M. (coord.). **Direito Tributário: Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda**. Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.

SCHOUERI, L. E. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério de sua constitucionalidade. *In*: FERRAZ, R. (coord.). **Princípios e Limites da Tributação – Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**: São Paulo: Quartier Latin, 2009.

VELLOSO, A. P. **O Princípio da Isonomia Tributária**: Da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.