

RESUMO

O presente trabalho defende que os valores permitidos para se deduzir com despesas com educação no imposto de renda são baixos. A Constituição Federal traz a educação como direito social e traz princípios que visam proteger o contribuinte, entre eles o princípio da capacidade contributiva. Por este princípio o contribuinte deve pagar seu imposto de renda de acordo com sua capacidade econômica. A lei limita a dedução com despesas com educação, e ofende ao princípio da capacidade contributiva. E mesmo educação e saúde serem ambos direitos sociais, as despesas médicas são deduzidas em sua totalidade enquanto as despesas com educação são limitadas. Uma vez que não há hierarquia entre os direitos sociais as despesas com educação não podem ser limitadas na base de cálculo do imposto de renda da pessoa física. O trabalho aponta ainda outros princípios como igualdade, mínimo vital, entre outros.

PALAVRAS CHAVES: Imposto de renda, capacidade contributiva e dedução com despesas com educação.

ABSTRACT

This paper argues that the amounts allowed to deduct educational expenses with the income tax are low. The Constitution brings education as a social right and brings principles aimed at protecting the taxpayer, including the principle of ability to pay. By this principle the taxpayer must pay your income tax according to their economic capacity. The law limits the deduction on expenditure on education, and offends the principle of ability to pay. And even education and health are both social, medical expenses are deducted in their entirety while expenditure on education are limited. Since there is no hierarchy between social rights the costs of education can not be limited on the basis of calculation of the individual income tax. The work also points out other principles such as equality, substance level, among others.

KEYWORDS: Income tax, ability to pay and deduction with education expenses.

“Quando vou a um país, não examino se há boas leis, mas se as que lá existem são executadas, pois boas leis há por toda parte.”

(Montesquieu)

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a meu pai Manoel e minha querida mãe Maria Auxiliadora, minha fonte de inspiração, minha amiga de todos os momentos.

Dedico também a meu esposo Rogério Fernandes que sempre acreditou em mim.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos professores e colegas de turma que durante todos esses anos foram fonte de inspiração para mim.

Agradeço aos meus pais pelo incentivo e dedicação durante toda essa caminhada.

Minhas irmãs, Cleonice e Ivone, a elas agradeço pelas palavras de apoio nos momentos em que tinha vontade de desistir.

Meu agradecimento agora é para a pessoa que nos últimos quatro anos me fez acreditar em mim, e por muitas vezes suportou minha ausência, pois sabia o quanto este curso significa pra mim, a você Rogério meu muito obrigado.

E de forma plena agradeço a Deus, por me conceder forças que nem sempre eu sabia que tinha, por me ajudar em cada momento da minha vida.

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO | 9 |
| CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS | 12 |
| 1) IMPOSTO DE RENDA | 14 |
| 1.1) DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL | 14 |
| 1.2) CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA | 16 |
| 1.3) DO SUJEITO PASSIVO DO IMPOSTO DE RENDA | 19 |
| 1.4) DO SUJEITO ATIVO DO IMPOSTO DE RENDA | 20 |
| 1.5) DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA | 21 |
| 1.6) BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA | 22 |
| 1.7) ALÍQUOTAS DO IMPOSTO DE RENDA | 23 |
| 2) DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELEVANTES AO IMPOSTO DE RENDA | 24 |
| 2.1) DOS PRINCÍPIOS | 24 |
| 2.1.1) PRINCÍPIO DA IGUALDADE | 25 |
| 2.1.2) PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE | 27 |
| 2.1.3) PRINCÍPIO DA GENERALIDADE | 28 |
| 2.1.4) PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE | 29 |
| 2.1.5) PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA | 30 |
| 2.1.6) MÍNIMO VITAL | 32 |
| 3) DIREITO A EDUCAÇÃO E A DEDUÇÃO COM SUAS DESPESAS NO IMPOSTO DE RENDA | 34 |
| 3.1) DAS DESPESAS REALIZADAS COM SAÚDE E COM EDUCAÇÃO | 34 |
| 3.2) A DEDUÇÃO COM DESPESAS COM EDUCAÇÃO COMO FORMA DE INCENTIVO DO ESTADO | 36 |
| 3.3) O LIMITE A DEDUÇÃO COM DESPESAS COM EDUCAÇÃO E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA | 36 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS | 41 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 43 |

INTRODUÇÃO

A presente monografia refere-se a capacidade contributiva do indivíduo frente ao imposto de renda de forma que tal contribuição não atinja o mínimo vital. Referente ao ganho jurídico é necessário que atualize o valor da dedução com despesas com educação para que todos que utilizam os serviços de educação em instituições privadas paguem seus impostos de forma coerente a sua real capacidade contributiva. Sob o ponto de vista social busca entendimento sobre a invenção do Estado e o efeito do aumento na dedução, como forma de incentivar o contribuinte a investir na educação própria e de seus dependentes. E se tratando de ganho pessoal, o presente projeto de pesquisa impulsiona a busca por conhecimento relativo ao assunto por meio de averiguação e debates.

A presente pesquisa tem como tema: Dedução com despesas com educação no imposto de renda e proventos de qualquer natureza. Diante disso surge o questionamento: O valor da dedução com despesas com educação no Imposto de Renda é compatível com o princípio da capacidade contributiva e com o mínimo existencial?

Assim encontra-se como hipótese que a vedação à dedução do valor integral ou permissão do valor ínfimo atual, das despesas com educação ofende o princípio da capacidade contributiva, pois se deve considerar que as despesas relacionadas à educação constituem decréscimos patrimoniais, desembolsos, consistentes em perda da disponibilidade econômica.

A diferença entre o valor efetivamente despendido pelo contribuinte e o limite legal autorizado não pode ser considerada acréscimo patrimonial para compor a base de cálculo do imposto de renda.

O Estado deve exigir que as pessoas contribuam baseando em sua capacidade de contribuir ou seja o sua possibilidade de suportar a tributação e preservando o mínimo vital.

A proteção do direito social à educação pode dar-se por meio da dedução integral das despesas educacionais de base de cálculo do Imposto de Renda.

Para fundamentar tal hipótese, tem-se como marco teórico as ideias de CARLOS LEONETTI demonstrando a importância da integração da educação com despesas com educação serem ilimitadas ou de acordo com a realidade.

Apresenta como marco teórico as ideias sustentadas por CARLOS LEONETTI o qual sustenta:

Com efeito, grande parte da população se vê obrigada a utilizar os serviços de instituições de ensino privadas, com ou sem fins lucrativos, cujos custos via de regra consomem boa parte de seus rendimentos. De sorte, os gastos com instrução também se incluem entre aqueles necessários e involuntários e que beneficiam não apenas o contribuinte e/ou seus dependentes, mas a comunidade em geral. (...) Neste giro, a capacidade contributiva do indivíduo depende dos montantes dos gastos com educação em que este incorre, impondo-se a dedução destes dos respectivos rendimentos brutos.¹

Tem por objetivo analisar o valor de dedução com despesas com educação no Imposto de Renda da Pessoa Física frente ao princípio da capacidade contributiva e o mínimo existencial.

A metodologia utilizada na confecção da pesquisa é teórico-dogmática, tendo em vista o manuseio de doutrina, jurisprudência, artigos e legislação pertinente acerca do tema. O trabalho se revela transdisciplinar, aponta discussões acerca de direito tributário, direito civil e constitucional.

A monografia é dividida em três capítulos distintos, o primeiro apresentará noções sobre o imposto de renda e sua evolução histórica. Abordará conceitos como renda, sujeito passivo e ativo, fato gerador, base de cálculo e alíquotas.

Num segundo momento, o capítulo seguinte abordará os principais princípios aplicáveis ao imposto de renda. Dentre esses princípios encontram-se o princípio da igualdade, universalidade, generalidade, progressividade, capacidade contributiva e mínimo vital.

E por fim o terceiro capítulo será dedicado a dedução com educação no imposto em questão. Abordando uma comparação entre a dedução com saúde e com educação, de forma a demonstrar que o Estado possibilita a dedução integral com despesas médicas mas limita a dedução com despesas com educação.

¹ LEONETTI, Carlos Araújo. O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil. Barueri: Manole, 2003.p.194.

O terceiro capítulo aborda ainda a dedução com despesas com educação frente aos princípios da capacidade contributiva e o mínimo vital. Demonstrará que o Estado ao impedir a dedução integral dificulta o acesso do indivíduo e de seus dependentes ao acesso ao direito a educação sendo que o Estado deveria ser o maior incentivador a busca por esse direito social uma vez que a educação é dever do Estado e da família.

CONSIDERAÇÕES CONCEITUAIS

Diante ao tema proposto é importante a compreensão de alguns conceitos essenciais, a saber: Imposto de renda, direito a educação, dignidade da pessoa humana, capacidade contributiva e mínimo existencial.

Sobre o imposto de renda, tributa o imposto em análise sobre a variação patrimonial decorrente de acréscimos patrimoniais aos já existentes. Sua incidência se dá sobre o acréscimo patrimonial, e não sobre o patrimônio em si. Roque Antônio Carrazza define renda como:

(...) rendas e proventos de qualquer natureza são os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo. (...) Dito de outro modo, renda e proventos de qualquer natureza são acréscimos patrimoniais experimentados pelo contribuinte ao longo de um determinado período. Ou, caso preferamos, são o resultado positivo de uma subtração que tem por minuendo os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte entre dois marcos temporais, e subtraindo o total das deduções e abatimentos que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer.²

Dos princípios que norteiam o direito tributário tem-se o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva, trata-se de uma espécie de limitação ao poder de tributar por parte do Estado, com o objetivo de evitar que este se apodere descontroladamente dos valores arrecadados pelos particulares, de forma que este deverá respeitar a capacidade contributiva do indivíduo para não atingir o mínimo vital para sua sobrevivência e de sua família, bem como, manter o respeito à dignidade humana. Assim nos diz Luciano Amaro:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.³

O conceito de patrimônio mínimo é relativo, variável de acordo com a realidade econômica de cada indivíduo. Trata-se de um patrimônio mínimo indispensável a uma vida digna, cuja proteção está acima dos interesses dos credores, e em hipótese alguma, pode ser desapossado.

² CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos, 2ª ed. Ver., ampl. e atual. São Paulo. Malheiros, 2006.p.37-38

³ AMARO. Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.162.

Nas palavras do Min. Celso de Mello, tem-se que:

A noção de “mínimo existencial”, que resulta, por implicitude, de determinados preceitos constitucionais (CF, art. 1º, III, e art. 3º, III), compreende um complexo de prerrogativas cuja concretização revela-se capaz de garantir condições adequadas de existência digna, em ordem a assegurar, à pessoa, acesso efetivo ao direito geral de liberdade e, também, a prestações positivas originárias do Estado, viabilizadoras da plena fruição de direitos sociais básicos, tais como o direito à educação, o direito à proteção integral da criança e do adolescente, o direito à saúde, o direito à assistência social, o direito à moradia, o direito à alimentação e o direito segurança. Declaração Universal dos Direitos da Pessoa Humana, de 1948 (Artigo XXV).⁴

Visto que os gastos com educação fazem parte do mínimo vital o Imposto de Renda não pode tributar sobre ele, mas apenas onde houver disponibilidade de riqueza nova. Caso contrário estaria afrontando a capacidade contributiva do contribuinte, sendo que esta só surge após a realização das despesas com o mínimo vital.

⁴ STF, AR 639337 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 23/08/2011, DJe-177 DIVULG 14-09-2011 PUBLIC 15-09-2011 EMENT VOL-02587-01 PP-00125.)

1) IMPOSTO DE RENDA

1.1) DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL

De acordo com a Receita Federal⁵ o imposto de renda no Brasil aparece, no início do reinado de D. Pedro II com a Lei nº 317 de 21 de outubro de 1843, determinando a despesa e a receita para os exercícios de 1843-1844 e 1844-1845.

Com a Guerra do Paraguai (1864-1870) necessitou-se de medidas fiscais para obtenção de recursos e o governo imperial transformou o sistema tributário. O imposto de renda foi novamente lembrado.

Em 1867, o Visconde de Jequitinhonha revelou e defendeu a implementação do imposto de renda, mas não obteve sucesso. Já em 1879 o Visconde de Ouro preto pretendendo reorganizar o sistema tributário busca a opinião dos financistas da época. Mas as opiniões divergem. A ideia foi rejeitada e não transformou-se em lei.

Em 1883, o Conselheiro Lafayette, Ministro da Fazenda, criou uma comissão para rever as rendas gerais, novamente se fala na criação do imposto de renda. Mas diante do temor que o país não estivesse preparado para um imposto de grande repercussão reprovou-se o projeto.

Na assembleia constituinte de 1890 e 1891, discutiu a emenda proposta feita pelo senador Muniz Freire, que tratava da inclusão dos impostos de indústrias e profissões e sobre a renda do capital e das rendas pessoais. A emenda foi rejeitada.

No ano de 1896 o imposto de renda era visto pelo ministro Francisco de Paula Rodrigues Alves como meio de que servem os países para obtenção de receita e desaparecer as desigualdades, a implantação não foi adiante.

Para o exercício de 1898, o Deputado Felisbello Freire tentou adotar o polêmico imposto. O imposto teve a aprovação na Comissão de Orçamento. O projeto passou numa votação, mas foi derrotado na última.

⁵ BRASIL. Receita Federal, Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/rir/default.htm>> Acesso em: 01 de jun. 2015

O deputado Anízio de Abreu, em 1904, realça a importância da instauração do imposto de renda. O mas o Congresso visualizando a dificuldade de efetivar a cobrança, não apoia.

Com a Lei nº 2321 de 1910 torna-se oficial a instituição do imposto de renda no Brasil. O imposto sobre vencimentos foi cobrado, com alíquotas diferenciadas, até 1918.

Em 1922 Antônio Carlos, então deputado, propôs a substituição de alguns dos impostos que constavam na lei orçamentária sob o título de imposto de renda por um imposto que recaísse sobre a renda global. O imposto de renda foi instituído no Brasil por força do artigo 31 da Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922. A lei orçamentária para o exercício de 1923 possuía um artigo e oito incisos. Antes desse período havia tributado sobre renda mas sem repartição própria nem funcionários específicos para tal serviço.

Os rendimentos para fins de tributação eram classificados em quatro categoria: na primeira categoria incluíam-se comércio e qualquer exploração industrial; na segunda capitais e valores imobiliários; já na terceira categoria gratificações e remunerações sob qualquer título e forma contatual e na quarta e última categoria, o exercício de profissões não comerciais e não compreendidas em categoria anterior.

Em setembro de 1924 aprovou o primeiro regulamento desde a efetiva instituição do imposto de renda. Um ano depois cria-se o Conselho dos Contribuintes do Imposto de Renda.

Com a Lei nº 4984 de 31 de dezembro de 1925, altera-se o número de categorias em que se dividem os rendimentos passando para cinco o que era dividido em quatro categorias. A quinta categoria é composta pelos capitais imobiliários.

A dedução por dependente surgiu em 1926. Podiam ser deduzidos em 1926, desde que não tivessem rendimentos próprios: cônjuge; filhos menores ou inválidos; pais maiores de 60 anos; filhas ou irmãs solteiras ou viúvas sem arrimo.

Em 1942, permitiu-se fossem abatidos da renda bruta os alimentos prestados em virtude de sentença judicial. E em 1947 admitiu ainda alimentos concedidos em face da lei civil, prestados a ascendente, irmão e irmã por incapacidade de trabalho.

No ano de 1948 por força de lei podia deduzir os pagamentos feitos a médico e dentistas pelos contribuintes e seus dependentes. Os pagamentos deviam ser comprovados, a juízo da autoridade lançadora, com indicação do nome e endereço de quem os recebeu.

Em novembro de 1951 estendeu o abatimento para despesas de hospitalização do contribuinte, seu cônjuge e filho menor ou filha solteira.

Referente a declaração do imposto de renda, até 1939 só podia ser entregue o Ministério da Fazenda. A partir de 1940, a Diretoria instalou postos de recepção da declaração em algumas agências do Banco do Brasil, da Caixa Econômica Federal e dos Correios, para facilitar para os contribuintes.

Em 1990 com os computadores, a secretaria da Receita Federal instituiu o programa de preenchimento da declaração de rendimentos do imposto de renda. Estava instituída a segunda forma de entregar a declaração: o meio magnético.

Em 1997 o sistema moderniza e já se pode entregar a declaração via internet. Com maior comodidade o contribuinte não precisava mais buscar por um banco autorizado. Bastava ter acesso a internet, preencher e enviar a declaração.

1.2) CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA

Para Hugo Brito de Machado para identificar a natureza jurídica é necessário descobrir seu regime, as normas aplicáveis e princípios:

Cogitar da natureza jurídica de alguma coisa é buscar sua identificação no sistema jurídico, identificar seu regime jurídico, as normas que lhe são aplicáveis. Quando se diz que certa relação jurídica é contratual, está-se a

dizer que tem a natureza jurídica de contrato e, portanto, que os princípios e normas concernentes aos contratos são aplicáveis àquela relação.⁶

E o mesmo autor MACHADO afirma que se a obrigação tem natureza jurídica de tributo a esta se aplica os princípios e normas tributárias:

Dizer que determinada obrigação tem a natureza jurídica de tributo é dizer que essa obrigação submete-se aos princípios e normas do Direito Tributário. Que seu regime jurídico é o tributário.⁷

E MACHADO ensina sobre natureza jurídica específica e que assim será possível identificar cada espécie tributária:

Natureza jurídica específica quer dizer identificação como espécie. A norma em comentário, portanto, nada tem a ver com a natureza jurídica tributária, ou não tributária, de qualquer exceção. Não preceitua a respeito do gênero, mas da espécie de tributo.⁸

Alexandre de Moraes considera imposto a partir da não contraprestação específica por parte estatal, eis o seu conceito de imposto:

A característica essencial do imposto é a inexistência de atividade estatal específica em favor do contribuinte e sua incidência sobre fatos descritos em lei só pela atuação do contribuinte. Trata-se da denominada atividade estatal em caráter *uti universi*, ou seja, destinada a beneficiar a população em geral.⁹

O imposto de renda é de grande importância na vida econômica como fonte de arrecadação José Afonso da Silva assegura que o imposto sobre a renda:

É o imposto mais importante e é o mais rentável do sistema tributário nacional; na sua concepção entram toda disponibilidade econômica ou jurídica proveniente do rendimento do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, assim como todo acréscimo ao patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas; é um imposto que, além de captar receita adequada para os cofres públicos, é capaz, graças à flexibilidade de sua incidência, de promover a expansão econômica e corrigir as desigualdades da distribuição da renda social entre os indivíduos e entre as regiões do país, mas não tem sido assim entre nós, pois sua administração fá-lo incidir mais onerosamente sobre as classes média-baixa e média-alta do que sobre as classes de rendas mais elevadas. É informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, e não incidirá nos termos e limites fixados em lei.¹⁰

O conceito de renda é considerado como acréscimo patrimonial, ou seja variação positiva no patrimônio, na definição de Hugo de Brito Machado:

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32.ed. São Paulo: Malheiros,2010, p.127

⁷ Idem. p.127

⁸ Idem. p.129

⁹ MORAIS, Alexandre de. Direito constitucional. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p.220

¹⁰ SILVA, José Afonso da, Curso de direito constitucional positivo, 25º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 200

Na expressão do Código, renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. [...] Não há renda, nem provento sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou o conceito de renda como acréscimo.¹¹

E extensamente o mesmo autor Hugo de Brito Machado esclarece:

Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape a tributação de renda consumida. O que não se admite é a tributação algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento no valor desse. Como o acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência à natureza das coisas admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo. [...] A renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda mas esta não ser disponível para seu titular.¹²

Para Rubens Gomes de Sousa o conceito de renda diferencia do conceito de patrimônio e faz sua distinção:

O conceito tributário de renda está baseado na distinção entre renda e patrimônio. Patrimônio (ou capital) é o montante da riqueza possuída por um indivíduo em determinado momento. Renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificada entre dois momentos quaisquer de tempo.¹³

Para dizer que a natureza jurídica do imposto de renda é natureza tributária é importante considerar a determinação legal compreendida no conceito de tributo, presente no art. 3º do Código Tributário Nacional:

Art. 3º- Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.¹⁴

A partir desse artigo é possível confirmar a natureza jurídica do imposto de renda. Já sua natureza específica a própria nomenclatura afirma de ser imposto.

A competência tributária da União para criar o Imposto de Renda é delineada pela Constituição Federal em seu art. 153, III:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32.ed. São Paulo: Malheiros,2010, p. 333.

¹² Idem. p. 335.

¹³ SOUSA, Rubens Gomes. Curso de direito tributário brasileiro. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 428

¹⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em:http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 10 maio. 2015

III - renda e proventos de qualquer natureza;¹⁵

Por sua vez, o Código Tributário Nacional no art. 43, I e II, especifica o critério material tendo por base o verbo auferir considerando a disponibilidade do acréscimo patrimonial:

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.¹⁶

Diante das informações nota-se que se trata de tributo mais especificamente tributo federal por ser de competência da União e a espécie é imposto.

1.3) DO SUJEITO PASSIVO DO IMPOSTO DE RENDA

O sujeito passivo é contribuinte que possui o dever de cumprir a obrigação tributária, na lição de Hugo Brito Machado:

O sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento.¹⁷

O Código Tributário Nacional esclarece quem devidamente é o sujeito passivo da obrigação principal em seu art. 121:

Art.121- sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I-Contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II-responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.¹⁸

¹⁵ BRASIL. Constituição, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.: Acesso em: 4 de jun. 2015

¹⁶ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 10 maio. 2015

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.142.

O contribuinte suporta o encargo de pagar o imposto por ter praticado o fato gerador. E o contribuinte pode ser pessoa física ou jurídica conforme destaca Hugo Brito de Machado:

O contribuinte do imposto de renda pode ser pessoa física ou pessoa jurídica. Pessoa física é a pessoa natural, o indivíduo. Pessoa jurídica é aquela criada pelo Direito. É pessoa porque pode ser sujeito de direitos e obrigações, sendo distinta daquela ou daquelas pessoas naturais que a compõem.¹⁹

1.4) DO SUJEITO ATIVO DO IMPOSTO DE RENDA

O art. 153, inciso III, da Constituição Federal, outorga competência a União para instituir imposto sobre renda:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
III - renda e proventos de qualquer natureza;²⁰

Para Hugo Brito de Machado a capacidade tributária se diferencia da competência tributária e não deve ser confundida:

Capacidade tributária não se confunde com a competência tributária, porque situada no plano da atividade administrativa e, portanto, estritamente jurídico, enquanto a competência tributária situa-se no plano da atividade legislativa, predominantemente político.²¹

A União possui o poder de legislar e exigir o imposto de renda, figurando como sujeito ativo de tal imposto, pois possui competência tributária, conforme o citado art.153 da Constituição Federal, e possui capacidade tributária devido ao fato de o imposto de renda ser pago a União.

¹⁸BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 10 maio. 2015

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32.ed. São Paulo: Malheiros,2010, p. 325.

²⁰ BRASIL. Constituição, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.: Acesso em: 4 de jun. 2015

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32.ed. São Paulo: Malheiros,2010, p. 152.

1.5) DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA

O fato gerador do imposto de renda é a aptidão econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza.

Especificamente no caso do imposto de renda seu fato gerador é estabelecido pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional:

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.²²

O Código Tributário Nacional define fato gerador da obrigação principal em seu art. 114:

Art. 114 CTN - Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.²³

E determina no art. 115 sobre fato gerador da obrigação acessória:

Art. 115 CTN- Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.²⁴

Hugo Brito de Machado explica a disponibilidade econômica a que se refere o art. 43 do Código Tributário Nacional:

Referindo-se o CTN à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, que dizer que a renda, ou os proventos, podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados. A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos.²⁵

²² BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 12 maio. 2015

²³ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 15 maio. 2015

²⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 10 maio. 2015

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32.ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.317.

E MACHADO continua seus ensinamentos a respeito do fato gerador e a disponibilidade da renda:

O fato gerador do imposto que se cuida não é a renda, mas a aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza. Assim não basta, para ser devedor do imposto auferir renda ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade da renda ação para a sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos.²⁶

Para Hugo Brito de Machado o fato gerador pode ser entendido como um conjunto de fatos ocorridos em um período de tempo já determinado:

Em se tratando de imposto de incidência anual, pode-se afirmar que seu fato gerador é da espécie dos fatos continuados. E em virtude de ser a renda, ou o lucro, um resultado de um conjunto de fatos que acontecem durante determinado período, é razoável dizer que também se trata de um fato gerador complexo.²⁷

1.6) BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA

A base de cálculo pode ser entendida como expressão econômica quantitativa para o fato gerador e para definir qual alíquota será aplicada ao caso concreto.

Quanto a base de cálculo do imposto de renda esta é estabelecida pelo art.44 do Código Tributário Nacional:

Art.44- A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.²⁸

Referente a base de cálculo do imposto de renda, ensina Eduardo Sabbag:

A base de cálculo do imposto é a soma de fatores algébricos positivos e negativos que se agregam ao patrimônio, conforme se depreende do art. 44 do CTN. É o montante real, arbitrado ou presumido, da renda e do provento de qualquer natureza. Aliás, é bom que se memorize que não existe “renda presumida”. Presumido ou arbitrado pode ser o montante da renda. Adota-se, no Brasil, um critério de aferição de base de cálculo “pelo montante absoluto da renda ou provento” (critério global ou unitário), segundo o qual as alíquotas incidem sobre o total dos rendimentos, independentemente de sua origem ou razão. Assim, a incidência ocorre sobre o crédito líquido do contribuinte, ou seja, a diferença entre a renda ou

²⁶ Idem. p.223.

²⁷ Idem. p.319.

²⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 10 maio. 2015

provento bruto auferido e os encargos admitidos em lei, tais como gastos com dependentes, planos de saúde etc. Devem-se somar todos os rendimentos e lucros de capital da pessoa física e seus dependentes (rendimento bruto) e subtrair os encargos (reais ou presumidos) autorizados pela legislação (rendimento líquido).²⁹

A base de cálculo pode ser diferenciada quando se tratar de pessoa jurídica ou se for pessoa física. Então compreende-se que a diferença pode se dar tendo em vista quem é o sujeito passivo, conforme ensina Hugo Brito de Machado:

Em se tratando de pessoa jurídica, a base de cálculo do imposto é o lucro, que pode ser, conforme o critério de determinação, real, arbitrado ou presumido. Em se tratando de pessoa física, ou natural, a base do imposto era a renda líquida, mas agora passou a ser o rendimento.³⁰

1.7) ALÍQUOTAS DO IMPOSTO DE RENDA

No direito tributário, quanto maior for a base de cálculo maior será a alíquota. Nesse sentido ensina Hugo Brito de Machado:

A rigor, alíquota é a relação existente entre a expressão quantitativa, ou mensurável, do fato gerador e o valor do tributo correspondente.³¹

Há quatro alíquotas diferentes no imposto de renda. Para o ano-base de 2014, quem recebeu mensal entre R\$ 1.787,78 e R\$ 2.679,29, a alíquota corresponde a 7,5%. Para quantias entre R\$2.679,30 e R\$3.572,43 a alíquota passa a ser 15%. Para valores recebidos entre R\$3.572,44 e R\$ 4.463,81 a alíquota é de 22,5%. E para quem recebeu acima de R\$4.463,81 a alíquota é de 27,5%.

O imposto de renda tem alíquotas progressivas uma vez que aumenta a base de cálculo aumenta a porcentagem que será paga mediante a forma de tributo.

²⁹ SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário.6.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 588.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32.ed. São Paulo: Malheiros,2010, p.321.

³¹ Idem. p.136.

2) DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELEVANTES AO IMPOSTO DE RENDA

2.1) DOS PRINCÍPIOS

O imposto de renda vincula-se a diversos princípios constitucionais. Estes princípios atuam como base para o ordenamento. E podem ser vistos como restrições ao Estado. Assim cabe aos legisladores respeitá-los.

A ideia de princípio se relaciona com causas, alicerces, orientações de caráter geral. Celso Antônio Bandeira de Mello define princípios como:

Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo o espírito e servindo de critérios para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico.³²

Ricardo Matriz de Oliveira também leciona que os princípios seriam guias, formas de orientação, base e ensina sobre a importância dos princípios no ordenamento:

Os princípios dão ordem ao ordenamento, no sentido de estabelecer a necessária coerência entre as várias normas e regras que a compõem, além de lhes dá suporte e validade. Daí os princípios serem verdadeiramente alicerces de toda a estrutura normativa, devendo ser respeitados pelo próprio legislador e pelos destinatários, aplicadores e interpretes das normas e regras do ordenamento jurídico.³³

Analisando juridicamente os princípios do imposto de renda, e referindo a estes como norma superior, Dário da Silva Oliveira Júnior explica:

Submete-se aos princípios gerais – legalidade, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva- como também a princípios específicos – pessoalidade, generalidade, universalidade e progressividade. Princípio pode ser traduzido como requisito fundamental, norma hierarquicamente superior a qualquer outra norma ou regra. Portanto ao editar normas sobre a tributação, deve o legislador fundamentar-se nos princípios, que são superior as normas.³⁴

Para Nelson Rosendal os princípios não são apenas lei mas o direito extenso e abrangente:

³² BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.771.

³³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 235

³⁴ OLIVEIRA JÚNIOR, Dario da Silva. *Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2000, p. 50.

Os princípios não são apenas a lei, mas o próprio direito em toda a sua extensão e abrangência. Da positividade dos textos constitucionais alcançam a esfera decisória dos arestos, constituindo uma jurisprudência de valores que determina o constitucionalismo contemporâneo, a ponto de fundamentar uma nova hermenêutica dos tribunais.³⁵

Paulo Bonavides ressalta a importância dos princípios constitucionais para o constitucionalismo moderno:

A importância do assunto é fundamental, ocupando cada vez mais a atenção e o interesse dos juristas. Sem aprofundar a investigação acerca da função dos princípios nos ordenamentos jurídicos não é possível compreender a natureza, a essência e os rumos do constitucionalismo contemporâneo.³⁶

Celso Antônio Bandeira de Mello ressalta a importância de um princípio, afirmando que ofender um princípio é mais gravoso que não atender a uma norma, e essa ofensa é a todo o sistema de comandos:

Violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão da sua estrutura mestra.³⁷

Os princípios devem ser entendidos como valores que norteiam a legislação, a interpretação e a aplicação da norma tributária. Geraldo Ataliba conceitua princípio como uma maneira de apontar caminhos.

Princípios são linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; tem que ser apreciados até as últimas consequências.³⁸

2.1.1) PRINCÍPIO DA IGUALDADE

³⁵ ROSENVALD, Nelson. Dignidade humana e boa-fé no Código Civil. 1º. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

³⁶ BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 231.

³⁷ MELLO, Celso A. Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 12. Ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 747.

³⁸ ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 34.

A Constituição Federal busca por meio das ideias de justiça social, estabelecer uma redução nas desigualdades sociais.

Pelo princípio da igualdade todos devem ser tratados de modo que suas diferenças sejam reconhecidas e consideradas, fazendo com que cada um seja tratado adequadamente de acordo com sua condição.

O art. 150 da Constituição Federal proíbe tratamento desigual entre os contribuintes em situação equivalente, garantindo que todos que se encontram em situações iguais serão tratados de maneira uniforme pelo ente tributante.

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

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

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;³⁹

Roque Antônio Carrazza faz a seguinte observação quanto a igualdade presente no texto constitucional, considerando duas exigências básicas

Não discriminação dos contribuintes em situação equivalente e discriminação, nas medidas de suas desigualdades, isto é, segundo a capacidade contributiva de cada um, os contribuintes que não se encontrem em situação equivalente.⁴⁰

Pelo princípio da igualdade a lei não deve distinções entre indivíduos porque todos são iguais perante a lei. Assim encontra-se no art. 5º, caput e inciso I, da Constituição Federal:

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;⁴¹

³⁹ BRASIL. Constituição, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.: Acesso em: 4 de jun. 2015

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 16 ed. São Paulo, Malheiros. 2002. p.61

⁴¹ BRASIL. Constituição, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.: Acesso em: 4 de jun. 2015

Para garantir o direito a igualdade a lei deve ser aplicada considerando melhor atender ao caso concreto. Atendendo as diferenças entre os indivíduos para que a igualdade de fato aconteça. Só quando se observa as desigualdades e as respeita está se atendendo ao direito em foco.

No imposto de renda o princípio da igualdade é efetivado por meio dos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

2.1.2)PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE

Pelo princípio da universalidade é que a tributação alcança a todos. Por este princípio ainda a lei que institui o imposto de renda deve abarcar todos os rendimentos resultantes de atividades lucrativas para fins de cálculos.

O princípio da universalidade está previsto no art. 153, § 2º, inciso I:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;⁴²

Ricardo Matriz de Oliveira ensina sobre princípio da universalidade que:

O princípio da universalidade significa que todo o patrimônio do contribuinte deve ser considerado na sua integridade, sem qualquer fracionamento, seja no seu marco inicial de comparação (no momento inicial do período de apuração) seja no seu marco final (no momento final do período de apuração), portanto, também quanto às suas mutações ocorridas no período.

Ou seja, o princípio da universalidade requer que sejam considerados todos os – a universalidade dos- fatores positivos e negativos que se 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 pela lei.

Deve se distinguir claramente a distinção entre universalidade patrimonial no início e no final do período, e a palavra universalidade relacionada aos fatores de mutação patrimonial.

Na verdade, ao se considerar a universalidade patrimonial inicial e a universalidade final de um determinado período de tempo,

⁴² BRASIL. Constituição, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.: Acesso em: 4 de jun. 2015

necessariamente a diferença entre elas será composta pela totalidade (universalidade) de fatores positivos e negativos que afetarão esse patrimônio (universalidade jurídica) durante esse mesmo período.⁴³

Pelo princípio da universalidade o imposto de renda deve incidir sobre todos rendimentos do contribuinte não importando se são ganhos dentro do território brasileiro ou no exterior.

O imposto de renda incide independente da origem dos rendimentos e da nacionalidade da fonte, com exceção daquelas protegidas pela imunidade.

2.1.3) PRINCÍPIO DA GENERALIDADE

Informa tal princípio que a incidência e a cobrança do imposto de renda devem ser sobre todas as pessoas que enquadrem nas hipóteses de incidência, designando que a tributação recaia sobre todos os contribuintes.

Aponta Ricardo Matriz de Oliveira que todo aumento patrimonial deve ser tratado sem discriminação, seja natural do trabalho ou até por atividades ilegais:

Assim, por força da generalidade, qualquer aumento patrimonial deve ser tratado por igual com todos os demais, sem distinções derivadas de quaisquer critérios discriminatórios. Sejam os aumentos patrimoniais derivados do trabalho ou do capital, sejam do trabalho autônomo ou assalariado, ou seja, produzido por atividades ilegais, isto é, de qualquer causa pessoal ou patrimonial eficiente, devem todos receber tratamento idêntico.⁴⁴

A generalidade objetiva impedir que haja tratamento diferenciado na distribuição da carga tributária, impedindo tratamento privilegiado a alguns, de forma que cada indivíduo que possua capacidade de contribuir, não poderá desobrigar-se de tal contribuição, tendo em vista a medida imposta a cada um.

Pode haver isenções, imunidades ou incentivos, desde que não desrespeite o princípio da generalidade.

⁴³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 255-256

⁴⁴ Idem. p. 254.

Em especial ao imposto de renda, o princípio da generalidade para alcançar seus objetivos deve ser aplicado em conjunto com outros princípios. É o que conta Mary Elbe de Queiros:

A generalidade, em relação ao imposto de renda, deverá ser visualizada conjuntamente com os princípios da universalidade, pessoalidade, capacidade contributiva, para se concluir que a incidência do imposto deverá recair sobre todos os contribuintes e sobre todas as rendas e proventos (acréscimos), salvo as exceções previstas em lei. Tal previsão legal encontra-se colocada como forma de atender as condições pessoais e realizar o princípio da igualdade tributária.⁴⁵

Dessa forma serão respeitadas as desigualdades, sem gerar mais desigualdades, distribuindo a carga tributária e determinando a parcela paga por cada indivíduo.

Nesse sentido ensina Mary Elbe de Queiros:

A generalidade diz respeito a pessoas e tem como pressuposto que todos aqueles que tenham capacidade devem contribuir, de acordo com a medida de cada um, na repartição do ônus tributário. A adoção da generalidade busca resolver as desigualdades, evitando que sejam feitas discriminações tributárias em razão de condições ou características pessoais dos contribuintes, procurando com isso atingir a capacidade contributiva e realizar a isonomia por meio da tributação.⁴⁶

O princípio da generalidade deve ser aplicado buscando alcançar a igualdade social para que nenhum contribuinte fique sobrecarregado de tributos a pagar e outros paguem pequenas parcelas.

2.1.4) PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

O princípio da progressividade estabelece a existência de variadas alíquotas para o imposto de renda, observando a faixa de rendimentos do contribuinte.

Por este princípio, as alíquotas progressivas aumentam de acordo com a base de cálculo e são fixadas em percentuais variáveis, conforme o valor da matéria tributada. Dessa forma os que têm capacidade contributiva maior, por este princípio, contribuem em proporção superior.

⁴⁵ QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Barueri: Manole, 2004, p.38

⁴⁶ Idem. p.38

O princípio da progressividade está previsto juntamente com os princípios da generalidade e universalidade, no art. 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

A progressividade será estabelecida por meio do aumento no tributo em razão da capacidade econômica do contribuinte, e assim ensina CARRAZZA:

Finalmente, por progressividade depreendemos que, quanto maior a base de cálculo do IR (renda líquida auferida ou lucro obtido), tanto maior terá que ser a alíquota aplicável na determinação do *quantum debeatur*. Noutros falares, a legislação deve imprimir às alíquotas aplicáveis ao imposto um desenvolvimento gradual, de sorte que serão percentuais maiores, quanto maior for sua base de cálculo.⁴⁷

A aplicação do princípio da progressividade ocorre em conjunto com outros princípios conforme orientação de Mary Elbe Queiroz:

A progressividade, como forma de aferição da capacidade contributiva, em razão da pessoalidade, é executada por meio da fixação de alíquotas que variam, em ordem crescente, de acordo com o aumento das respectivas bases de cálculo e em decorrência do aumento da capacidade contributiva.⁴⁸

O princípio da capacidade contributiva deve ser observado ao aplicar a progressividade para que a obrigação tributária não gere efeitos negativos sobre a renda do sujeito passivo.

2.1.5) PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva consiste no fato do Estado exigir que as pessoas contribuam na medida de sua capacidade financeira e capacidade de suportar a tributação, preservando o mínimo vital. O princípio em questão baseia-se na relação entre o indivíduo e o Estado.

O princípio da capacidade contributiva, trata-se de uma espécie de limitação ao poder de tributar por parte do Estado, com o objetivo de evitar que este se apodere descontroladamente dos valores arrecadados pelos particulares.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 65-68

⁴⁸ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p.40.

O princípio constitucional da capacidade contributiva vem como facilitador da justiça social, para que, ao determinar o valor da tributação, o legislador atenda o princípio de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Assim nos diz Luciano Amaro:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.⁴⁹

O princípio da capacidade contributiva contribui para que não haja abuso por parte do Estado, e carga tributária seja o mais uniforme possível. Hugo Brito Machado certifica:

É importante, porém, que a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada. No Brasil, infelizmente, isto vem acontecendo. Nossos tributos, além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas.⁵⁰

Para a configuração do princípio da capacidade contributiva deve ser observada a capacidade econômica do contribuinte, tendo em vista o interesse público e social com intuito de observar a função social e a redistribuição da renda entre os indivíduos. Assim assegura o professor Roque Antônio Carrazza:

Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto que aquele que tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza (...) se for da índole do imposto, ele deverá obrigatoriamente ser graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.⁵¹

O princípio da capacidade contributiva traz implícita proteção ao conteúdo mínimo indispensável para que o contribuinte tenha assegurado o direito de viver com dignidade sem ser atacado em sua capacidade econômica que deve ser entendida como a capacidade de custear o mínimo vital.

⁴⁹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.162.

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p.32

⁵¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p.65

2.1.6) MÍNIMO VITAL

O mínimo vital consiste em condições mínimas para a existência humana de forma a não sofrer intervenções do Estado.

Nas palavras do Min. Celso de Mello, tem-se que:

A noção de “mínimo existencial”, que resulta, por implicitude, de determinados preceitos constitucionais (CF, art. 1º, III, e art. 3º, III), compreende um complexo de prerrogativas cuja concretização revela-se capaz de garantir condições adequadas de existência digna, em ordem a assegurar, à pessoa, acesso efetivo ao direito geral de liberdade e, também, a prestações positivas originárias do Estado, viabilizadoras da plena fruição de direitos sociais básicos, tais como o direito à educação, o direito à proteção integral da criança e do adolescente, o direito à saúde, o direito à assistência social, o direito à moradia, o direito à alimentação e o direito à segurança. Declaração Universal dos Direitos da Pessoa Humana, de 1948 (Artigo XXV).⁵²

O conceito de patrimônio mínimo é relativo, variável de acordo com a realidade econômica de cada indivíduo. Trata-se de um patrimônio mínimo indispensável a uma vida digna, cuja proteção está acima dos interesses dos credores, e em hipótese alguma, pode ser desapossado.

A ideia de mínimo vital consiste em considerar as necessidades do indivíduo dentro do contexto social, cultural e econômico. Pois os valores gastos com esse tipo de despesa, embora aparentem capacidade econômica, não indicam capacidade contributiva.

Nesse sentido, no imposto de renda, para preservar o mínimo vital individual e familiar se faz necessário deduzir os valores gastos com direitos sociais.

Referente a capacidade contributiva e o mínimo vital, a primeira começa além do mínimo necessário para a vida humana digna.

Além do princípio da capacidade contributiva, a ideia de mínimo vital está ligada ao princípio da igualdade. Isso porque significa que proteger o mínimo para a existência é proteger o indivíduo da pobreza absoluta e assim gera mais igualdade social.

⁵² STF, AR 639337 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 23/08/2011, DJe-177 DIVULG 14-09-2011 PUBLIC 15-09-2011 EMENT VOL-02587-01 PP-00125.)

Se o Estado tributa sem preservar a reserva do mínimo vital as possibilidades do indivíduo de sobrevivência desaparecem, e desaparecem também as condições de atingir os direitos sociais por via que não seja pública.

A noção de mínimo vital envolve a capacidade econômica da pessoa física de alcançar pleno desenvolvimento social.

O contribuinte deve contribuir para o Estado sem que para isso deixe de sustentar a si mesmo e seu familiares. A carga tributária não pode ser pesada a ponto do contribuinte manter o Estado e não manter a si.

O mínimo indispensável para a sobrevivência está intimamente ligado ao princípio da capacidade contributiva. Pois é justamente esse princípio que protege o mínimo vital.

Pelo princípio do mínimo vital o Estado como ente tributante não pode subtrair, uma renda que este mesmo Estado enquanto promovedor do direito social deve devolver a sociedade.

3) DIREITO A EDUCAÇÃO E A DEDUÇÃO COM SUAS DESPESAS NO IMPOSTO DE RENDA

3.1) DAS DESPESAS REALIZADAS COM SAÚDE E COM EDUCAÇÃO

Ao fazer a declaração do Imposto de Renda é possível deduzir diversas despesas com gastos relacionados a saúde e educação. Deduz-se da base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física as despesas realizadas com saúde, assim compreendidas as despesas médicas ou de hospitalização.

São consideradas despesas médicas ou de hospitalização o pagamento a médicos de qualquer especialidade, incluindo ainda despesas com exames laboratoriais, exames radiológicos, próteses ortopédicas ou dentárias e aparelho ortopédico. Gastos com realização de cirurgia plástica também são dedutíveis.

No entanto os gastos com educação teve seu limite anual individual de R\$ 3.375,83 para o ano-calendário de 2014. De acordo com o art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995:

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:

9. R\$ 3.375,83 (três mil, trezentos e setenta e cinco reais e oitenta e três centavos) para o ano-calendário de 2014; e (Redação dada pela Medida Provisória nº 644, de 2014).⁵³

⁵³ BRASIL. Lei 9250, de 26 de dezembro de 1995

Para comparar a disparidade existente entre os valores dedutíveis com dois dos direitos sociais, saúde e educação, será analisado a declaração de dois contribuintes que tem renda mensal de R\$4.000,00 (renda anual de R\$48000,00) e possui um dependente.

Ao declarar o imposto de renda foi declarado no primeiro caso uma despesa com saúde no valor de R\$10.000,00 e R\$1,00 com despesas com educação.

A base de cálculo após deduzido os valores por dependente, a contribuição previdenciária e as despesas médicas foi o seguinte valor: R\$30.562,48. Enquanto o imposto devido é o valor de R\$683,19. Conforme declaração fictícia que segue em anexo.

Num segundo momento tem-se o segundo contribuinte com seus respectivos dados que agora tem o valor de R\$10.000,00 com despesas com educação e apenas R\$1,00 com despesas médicas.

Considerando que o valor dedutível com a educação é muito abaixo do que o contribuinte gastou de fato, ou seja, o contribuinte pode deduzir da base de cálculo o valor de R\$3.375,83.

Dessa forma considerando o dependente e a contribuição previdenciária o contribuinte terá sua base de cálculo no valor de R\$37.186,65. E seu imposto devido será de R\$1.557,64. Conforme declaração fictícia que segue em anexo.

As despesas com educação ao não serem deduzidas passam de gastos a renda como se acréscimos fossem ao observar a base de cálculo que é considerada para fins de pagamento do tributo.

No exemplo dado anteriormente sobre dedução com saúde e educação é possível perceber que ao considerar no seu total as despesas médicas, o imposto de renda faz cumprir o princípio da capacidade contributiva. Entretanto ao impor limites na dedução com despesas com educação, confronta com o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Por analogia as despesas com educação e saúde deveriam ser ilimitadas, uma vez que não pode ser considerado o direito a saúde hierárquico ao direito a educação.

Se com as despesas médicas o contribuinte pode deduzir integralmente seus gastos, não justifica a limitação existente com despesas educacionais se os direitos são ambos sociais.

3.2) A DEDUÇÃO COM DESPESAS COM EDUCAÇÃO COMO FORMA DE INCENTIVO DO ESTADO

A previsão legal para dedução da base de cálculo do Imposto sobre a Renda Pessoa Física com educação, como forma do Estado estar compensando os cidadãos que se valeram de seu direito através da iniciativa privada, não atende de forma efetiva o princípio da capacidade contributiva, que impõe limite mínimo a ser respeitado pela tributação por impostos consistente no piso vital mínimo, que engloba educação.

Tratando de utilização dos serviços de saúde e educação se por via da iniciativa privada faz-se essencial à previsão de medidas compensatórias para os usuários, ou seja, o direito de ser reembolsado das despesas realizadas, já que se trata de dever do Estado.

A dedução com despesas com educação deve ser vista como forma de justiça social. Assim busca atender ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Hugo de Brito Machado aponta que a educação de forma geral pública ou privada é custeada pelo contribuinte dos tributos, assim além de oferecer a escola pública deve se admitir a dedução integral segundo ele:

A conta da educação, porém, há de ser compartilhada com toda a sociedade e a melhor forma de fazê-lo, além da oferta de escola pública gratuita que a final é paga pelos contribuintes em geral, é, sem dúvida, admitir-se a dedução integral, sem limites, dos gastos com a educação.⁵⁴

Nesse sentido a sociedade de forma geral já assume parte do compromisso que seria do Estado.

3.3) O LIMITE A DEDUÇÃO COM DESPESAS COM EDUCAÇÃO E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Tendo em vista que o princípio da capacidade contributiva consiste na capacidade de suportar a tributação e considerando que o valor pago com educação não é integralmente deduzido da base de cálculo tem-se novamente a plena violação do princípio.

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p.261

Neste ponto está violando o princípio da capacidade contributiva, na medida em que o Imposto sobre a Renda está avançando sobre o piso vital mínimo, não respeitando o limite constitucional que exige a tributação apenas sobre o acréscimo patrimonial.

Se ao Estado compete tributar sobre a renda, o princípio da capacidade contributiva visa proteger o contribuinte de abusos pelo ente tributante. Dessa forma este princípio mede a possibilidade econômica do contribuinte para pagar seu devido imposto. No entanto se o ente tributante não respeita essa capacidade viola o princípio.

Nesse caso ofende não só a capacidade contributiva mas o próprio direito a educação. Quando se veda a dedução com despesas decorrentes do valor integral gasto com a educação o cidadão contribuinte, não está protegido em sua plenitude do poder de tributar do Estado.

A Constituição Federal prevê nos art.205 e art. 206, o dever do Estado e da família de promover a educação, tendo em vista os princípios constitucionais, nesse sentido José Afonso da Silva faz suas considerações:

O art. 205 contém uma declaração fundamental que, combinada com o art. 6º eleva a educação ao nível dos direitos fundamentais do homem. Aí se afirma que a educação é direito de todos com o que esse direito é informado pelo princípio da universalidade. Realça-lhe o valor jurídico, por um lado a cláusula - a educação é dever do estado e da família – constante no mesmo artigo, que completa a situação jurídica subjetiva, ao explicitar o titular do dever, da obrigação, contraposto aquele direito. Vale dizer todos tem direito a educação, o Estado tem o dever de prestá-la, assim como a família.⁵⁵

José Afonso da Silva explica ainda que primeiramente cabe ao Estado a prestação e se não for realizada é direito exigir judicialmente:

A norma assim explicitada- “A educação, direito de todos e dever do Estado e da família [...]”(art. 205 e 227)- , significa, em primeiro lugar, que o Estado tem que aparelhar-se para fornecer, a todos, os serviços educacionais, isto é, oferecer ensino, de acordo com os princípios estatuídos na Constituição (art.206); que ele tem que ampliar cada vez mais as possibilidades de que todos venham a exercer igualmente esse direito; e, em segundo lugar que todas as normas da Constituição, sobre educação e ensino, hão de ser

⁵⁵ SILVA, José Afonso da, Curso de direito constitucional positivo, 25º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 312.

interpretadas em função daquela declaração e no sentido de sua plena e efetiva realização.⁵⁶

As despesas com educação que são dedutíveis são aquelas com ensino infantil, fundamental, médio, técnico e superior (incluindo graduação e pós-graduação). Escolas de idiomas ou cursinhos pré-vestibular não são aceitos.

Todo e qualquer material didático também se exclui dos itens que se pode deduzir, assim o Estado não cumpre com sua efetiva obrigação de fornecer possibilidades de igualdade para todos, uma vez que estes gastos fazem parte da vida escolar e sem estes materiais fica difícil prosseguir com as atividades educacionais.

Novamente percebe-se a violação do princípio da capacidade contributiva pois apenas algumas despesas são consideradas, mas todas são realizadas reduzindo a capacidade econômica do contribuinte.

A Constituição Federal apresenta em diversos artigos o dever do Estado de promover meios para que a educação seja concedida a todos. Nesse sentido reza o art. 23:

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 85, de 2015)⁵⁷

Diante disso a imposição de um teto legal a dedução com despesas educacionais revela contraditória a esse dever de proporcionar o acesso a educação.

Em decisão o TRF da 3ª Região entendeu que a educação a educação é imprescindível ao desenvolvimento do indivíduo e considera que a incidência do imposto de renda sobre as despesas com educação ofende conceito constitucional de renda, e declarou:

“Constitucional. Tributário. Imposto de Renda. Pessoa física. Limites à dedução das despesas com instrução. Arguição de

⁵⁶ SILVA, José Afonso da, Curso de direito constitucional positivo, 25º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 312.

⁵⁷ BRASIL. Constituição, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988.: Acesso em: 4 de jun. 2015

inconstitucionalidade. Art. 8º, II, 'b', da Lei nº 9.250/95. 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 renda e o princípio da capacidade contributiva.

[...]

5. A educação constitui elemento imprescindível ao pleno desenvolvimento da pessoa, ao exercício da cidadania e à livre determinação do indivíduo, estando em estreita relação com os primados basilares da República Federativa e do Estado Democrático de Direito, sobretudo com o princípio da dignidade da pessoa humana. Atua como verdadeiro pressuposto para a concreção de outros direitos fundamentais.

6. A imposição de limites ao abatimento das quantias gastas pelos contribuintes com educação resulta na incidência de tributos sobre despesas de natureza essencial à sobrevivência do indivíduo, a teor do art. 7º, IV, da CF, e obstaculiza o exercício desse direito.

7. Na medida em que o Estado não arca com seu dever de disponibilizar ensino público gratuito a toda população, mediante a implementação de condições materiais e de prestações positivas que assegurem a efetiva fruição desse direito, deve, ao menos, fomentar e facilitar o acesso à educação, abstendo-se de agredir, por meio da tributação, a esfera jurídico-patrimonial dos cidadãos na parte empenhada para efetivar e concretizar o direito fundamental à educação.

8. A incidência do imposto de renda sobre despesas com educação vulnera conceito constitucional de renda, bem como o princípio da capacidade contributiva, expressamente previsto no texto constitucional.⁵⁸

A decisão do TRF da 3ª Região considera também que os limites no abatimento com as despesas educacionais funcionam como obstáculos ao exercício do direito.

Diante disso tem-se que se o Estado falha quanto a disponibilidade de atividades educacionais para todos é seu dever gerar condições que todos possam ter acesso ao direito a educação.

Se o Estado não tributa os gastos com educação ele impulsiona a busca por tal direito, facilitando-o e promovendo-o. Nesse sentido assegura José Afonso da SILVA:

Assim, podemos dizer que os direitos sociais, como dimensão dos direitos fundamentais do homem, são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que

⁵⁸ TRF da 3ª Região, Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 000506786.2002.4.3.6100/SP, Rel. Des. Federal MAIRAM MAIA, DJe 14.05.2012

tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais. São, portanto, direitos que se ligam ao direito de igualdade.⁵⁹

O Estado deve incentivar os direitos sociais e facilitar seu acesso seja por via pública ou privada. Se for pela primeira que conceda educação de qualidade com acesso a todos e se por via privada que conceda integral dedução com despesas educacionais.

Se o Estado mantém sua postura e limita a dedução integral significa que impede que a pessoa física alcance igualdade fiscal e social.

Por fim o princípio da capacidade contributiva será efetivo, no que se refere as deduções com educação e o imposto, quando o legislador considerar com menos capacidade de contribuir aquele que efetuou gastos para fins de alcançar os direitos sociais.

⁵⁹ SILVA, José Afonso da, Curso de direito constitucional positivo, 25^o ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 286.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Constituição Federal define a educação como direito social. Assim é direito do indivíduo e de toda sociedade.

O dever de proporcionar o direito a educação é primeiramente do Estado e subsidiário a família.

Nesse sentido se a família opta pela iniciativa privada o Estado deve facilitar o acesso a esse direito.

A dedução com despesas educacionais pode ser vista como forma do Estado incentivar esse direito.

Analisando o imposto e os princípios constitucionais que o envolve, nota-se que as despesas com educação do contribuinte e de seus dependentes não podem ser limitadas, mas devem ser deduzidas da base de cálculo do imposto de renda.

O limite na dedução com gastos educacionais ofende o princípio da capacidade contributiva e o mínimo vital. E impede a efetivação do direito social a educação.

A educação é o direito que permite pleno desenvolvimento da sociedade. O Estado deve permitir a dedução integral com educação uma vez que isso já acontece com outro direito social: o direito a saúde.

Uma vez que o Estado não permite a dedução integral com despesas educacionais, desestimula a busca por aprendizado e capacitação.

O princípio da capacidade contributiva tem por objetivo impedir que Estado abuse da sua condição de poder para cobrar tributos. Mas se este princípio é desrespeitado o Estado estará cobrando do contribuinte além da parcela devida.

A dedução integral deve ser vista ainda como meio de diminuir as desigualdades sociais. No entanto nem todos os gastos podem ser deduzidos, todos são formas de diminuição da capacidade econômica.

Mais uma vez percebe-se a violação dos princípios capacidade contributiva e mínimo vital. Pois o imposto de renda está sendo cobrado do contribuinte atingindo uma renda que já foi gasta com direito social.

Tanto o princípio da capacidade quanto o mínimo vital devem ser respeitados pelo Estado para gerar mais igualdade social e cumprir de fato o seu dever de junto com a família proporcionar educação a todos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p.162.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 34

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p.771

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 231.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília. Subsecretária de Edições Técnicas, ANO.

BRASIL. Lei 9250, de 26 de dezembro de 1995

CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos, 2ª ed. Ver., ampl. e atual. São Paulo. Malheiros, 2006.p.37-38

LEONETTI, Carlos Araújo. O Imposto sobre a Renda como Instrumento de Justiça Social no Brasil. Barueri: Manole, 2003.p.194

.MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 32.ed. São Paulo: Malheiros,2010, p.127

MELLO, Celso A. Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 12. Ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 747

MORAIS, Alexandre de. Direito constitucional. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2007, p.220

OLIVEIRA JÚNIOR, Dario da Silva. Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2000, p. 50.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 235

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004, p.38

ROSENVALD, Nelson. *Dignidade humana e boa-fé no Código Civil*. 1º. ed. São Paulo: Saraiva, 2005

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*.6.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 588

SILVA, José Afonso da, *Curso de direito constitucional positivo*, 25º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 312.

SOUSA, Rubens Gomes. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 428

STF, AR 639337 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 23/08/2011, DJe-177 DIVULG 14-09-2011 PUBLIC 15-09-2011 EMENT VOL-02587-01 PP-00125.)

TRF da 3ª Região, Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 000506786.2002.4.3.6100/SP, Rel. Des. Federal MAIRAM MAIA, DJe 14.05.2012