



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL  
Procuradoria-Geral da República

Nº 1.932/2014-AsJConst/SAJ/PGR

**Ação direta de inconstitucionalidade 4.927**

Relatora: Ministra **Rosa Weber**  
Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB)  
Interessados: Câmara dos Deputados, Senado Federal e Presidente da República

Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 8º, II, alínea *b*, itens 7, 8 e 9, da Lei 12.469, de 26 de agosto de 2011, que fixam limites para dedução, do imposto de renda da pessoa física, de despesas com educação, para os anos-base 2012 a 2014. Alegada ofensa, à luz de dispositivos da Constituição da República, ao direito à educação (arts. 6º, *caput*; 23, V; 205; 208, 209 e 227 da CF); à dignidade do ser humano (art. 1º, III); à proteção à família (art. 226); à razoabilidade (art. 5º, LIV); ao conceito constitucional de renda (art. 153, III); aos princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e da vedação de tributo com efeito confiscatório (art. 150, IV); ao direito à educação (arts. 6º, *caput*; 23, V; 205; 208, 209 e 227); à dignidade da pessoa humana (art. 1º, III); à proteção à família (art. 226) e à razoabilidade (art. 5º, LIV). 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.

**I. RELATÓRIO**

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida cautelar, proposta pelo CONSELHO FEDERAL DA ORDEM

DOS ADVOGADOS DO BRASIL (CFOAB) contra o art. 8º, II, alínea *b*, itens 7, 8 e 9, da Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, com re-  
dação dada pela Lei 12.469, de 26 de agosto de 2011.

Eis o teor dos dispositivos:

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

[...]

II – das deduções relativas:

[...]

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

[...]

7. R\$ 3.091,35 ([...]) para o ano-calendário de 2012;

8. R\$ 3.230,46 ([...]) para o ano-calendário de 2013;

9. R\$ 3.375,83 ([...]) a partir do ano-calendário de 2014;

[...].

O requerente alega que a imposição de limites tão reduzidos à dedutibilidade de despesas com educação da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas (IRPF), para os anos-base 2012 a 2014, ofende os seguintes preceitos, todos da Constituição da República: (i) conceito de renda (art. 153, III); (ii) capacidade contributiva (art. 145, § 1º); (iii) vedação de instituição de tributo com efeito confiscatório (art. 150, IV); (iv) direito à educação (arts. 6º, *caput*; 23, V; 205; 208, 209 e 227); (v) dignidade da pessoa hu-

mana (art. 1º, III); (vi) proteção à família (art. 226); (vii) razoabilidade (art. 5º, LIV).

Assevera que a procedência do pedido não levará o Supremo Tribunal Federal a definir teto que entenda legítimo, pois tal desiderato compete ao legislador. Enquanto não sobrevier a lei respectiva, contudo, a dedução dos gastos com educação permaneceria ilimitada. Afirma que a Constituição confere *status* de direito social ao direito à educação, mas isso não chega a ser plenamente cumprido pelo Estado, daí franquear às instituições privadas a prestação de serviços educacionais, na forma do art. 206, III. A insuficiência quantitativa e qualitativa das instituições de ensino públicas não torna a busca por instituições privadas de ensino mero capricho, pois a própria Constituição atribuiria o dever de educar também à família.

Em favor da tese, colaciona pesquisas estatísticas no sentido de serem os custos anuais com educação privada muito maiores do que o limite de deduções estabelecido pela legislação do imposto de renda. Conclui que a dedutibilidade das despesas com instrução do IRPF “não é favor fiscal sujeito ao alvedrio do legislador”. O conceito de renda, mesmo sujeito a densificação legal, conteria núcleo mínimo insuprimível que o equipara, para as pessoas físicas, ao valor disponível após abatimento de despesas essenciais à existência digna do contribuinte e de seus dependentes (fl. 20).

Requer medida cautelar para suspender liminarmente a eficácia das normas apontadas e, no mérito, declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos.

Adotou-se o rito do art. 12 da Lei 9.868, de 10 de novembro de 1999 (decisão na peça 7 do processo eletrônico).

A CÂMARA DOS DEPUTADOS limitou-se a mencionar a regularidade do trâmite da lei impugnada (peça 11).

Informações da UNIÃO defendem a constitucionalidade das disposições e aduzem não haver previsão constitucional que assegure aos contribuintes do imposto de renda direito à dedução de despesas efetuadas com custeio de educação em instituições privadas. Afirma, ainda: (i) a camada da população mais desfavorecida utiliza os serviços públicos de educação, de modo que o reconhecimento da dedução integral de gastos com educação a minoria da população, que possui condições econômicas de arcar com os custos do ensino privado, implicaria, ao revés, diminuição dos recursos públicos a serem destinados às escolas públicas; (ii) decisão favorável à tese da inicial representaria indevida atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, e a concessão de benefício fiscal encontra-se na esfera de conveniência e oportunidade do Legislativo; (iii) segundo entendimento do STF, ofensa ao princípio da vedação de tributo com efeito confiscatório somente se pode aferir em função da totalidade dos tributos de cada ente tributante, não em função de cada tributo, separadamente; (iv) caso reconhecida a possibilidade de dedução integral dos valores gastos com

educação, estima que a perda de arrecadação seria da ordem de R\$ 50 bilhões por exercício, segundo a Receita Federal do Brasil (peça 16).

O Senado Federal manifestou-se pela improcedência do pedido, por entender que a Constituição atribui ao Parlamento o poder de conceder, ou não, isenções e deduções relativas ao imposto de renda (peça 23).

Pediu ingresso no processo como *amicus curiæ* o SINDICATO DOS ESPECIALISTAS DE EDUCAÇÃO DO ENSINO PÚBLICO MUNICIPAL e encampou os argumentos da petição inicial (peça 20).

A ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO manifestou-se pelo não conhecimento e, no mérito, pela improcedência da ação direta, essencialmente por entender que a concessão de benefícios fiscais é competência do legislador (peça 25).

O pedido de medida cautelar não foi ainda apreciado.

É o relatório.

## **II. PRELIMINAR**

A Lei 12.469, de 26 de agosto de 2011, ao modificar o art. 8º, II, alínea *b*, itens 7, 8 e 9, da Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, atualizou o limite dedutível do imposto de renda relativo aos gastos com educação, nos anos-base 2012 a 2014 (*vide* transcrição acima das normas sob exame).

Em termos práticos, o pedido de inconstitucionalidade veiculado na inicial, acaso julgado procedente, acarretaria, ao menos momentaneamente (ou seja, até que sobreviesse lei para os fixar em nível mais elevado), a supressão dos limites de deduções, com a conseqüente possibilidade de o contribuinte pessoa física deduzir todo o montante de gastos com educação a cada exercício. Tal resultado não exige do Judiciário a elaboração de regra ou norma que implique indevida inovação do ordenamento jurídico.

Em outras palavras, no caso, a declaração de inconstitucionalidade das normas não representaria indevida atuação do Poder Judiciário como legislador positivo, pois não adicionaria regras ao regramento jurídico vigente, tampouco implicaria concessão de benefício fiscal a pretexto de isonomia.

Deve-se afastar, portanto, o óbice preliminar invocado pela UNIÃO, de que o pedido exigiria atuação ilegítima do Judiciário como legislador positivo.

### **III. MÉRITO**

#### **III.1. DIREITO À EDUCAÇÃO, À DIGNIDADE DO SER HUMANO E À PROTEÇÃO DA FAMÍLIA**

O direito à educação é direito fundamental de natureza social (art. 6º), de caráter universal e obrigatório. Incumbe ao Estado e à família o dever de educar, com incentivo e colaboração da sociedade, visando ao “pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo

para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho” (art. 205).

No regime democrático, a educação deve ser universal, obrigatória e, tanto quanto possível, ao menos nos níveis iniciais, gratuita, garantida pelo Estado em benefício do povo, para desenvolvimento da sociedade. A criação de escolas particulares pagas (embora expressamente autorizadas pelo art. 209 da Constituição do Brasil) tem a finalidade de complementar o ensino público gratuito.

Partindo dessas premissas, é lícito concluir: (i) os indivíduos têm liberdade de escolher matricular os filhos em estabelecimentos privados de ensino, mas isso não se traduz em obrigação de o Estado custear, ainda que de forma indireta, tais despesas; (ii) ofensa ao direito à educação, na qualidade de direito fundamental, somente se perpetraria se fosse obstado o acesso à educação nos estabelecimentos oficiais de ensino, não nos particulares.

Procede o argumento da UNIÃO segundo o qual o direito que o requerente quer ver garantido – de deduzir gastos com educação de forma ilimitada – somente beneficiaria minoria de contribuintes, cujas condições financeiras lhes permite matricular os filhos em escolas de mensalidades mais elevadas. Milhões de brasileiros têm na escola pública o único meio de se instruir e a seus filhos, e nem por isso se deve considerar, só por esse fato, aviltada sua dignidade. Tampouco se pode supor que essas famílias estejam em patamar inferior de dignidade em relação às demais.

É verdade que a educação pública no país padece de fortes deficiências em muitos campos, com muita frequência não tanto por carência de recursos públicos, mas por insensibilidade, incúria ou desonestidade de alguns gestores públicos. Volta e meia a população toma conhecimento de situações de descabro, como as de alunos em salas de aula precaríssimas, forçados a caminhar por quilômetros ou transportados de forma indigna até a escola, se material escolar ou alimentação e professores sem adequada remuneração nem capacitação, entre outras mazelas.

A despeito de tudo isso, tais deficiências não devem ser generalizadas para todo o ensino público, e de modo algum se pode tachá-lo como fator de indignidade dos que o usam. Muitos brasileiros ilustres saíram e ainda saem da escola pública, assim como inúmeros cidadãos que têm contribuído positiva e anonimamente para a construção do país. Milhares de mulheres e homens dedicados à causa do ensino público nela vertem sua energia diariamente, para que se aperfeiçoe, em prol da sociedade.

Não há, pois, a ofensa às normas constitucionais que a entidade autora aponta.

### **III.2. ALEGADA OFENSA AO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA**

O art. 153, III, da Constituição da República, ao prever competência da União para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, não esclarece em sua completude os elementos do fato gerador e da base de cálculo desse tributo, como é



natural. Essa complementação é missão própria do legislador infraconstitucional.

Coube ao legislador ordinário, observado o norteamento constitucional, definir o que deveria considerar-se como renda, para fins de tributação. Por força do comando do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN),<sup>1</sup> sabe-se que o imposto de renda incide sobre “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” de renda e proventos de qualquer natureza.

Igualmente é conhecido que normas tributárias podem tomar por empréstimo conceitos e institutos de direito privado, sem lhes desnaturar o sentido e o alcance, consoante preveem os arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional.<sup>2</sup>

---

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

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

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

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

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

2 “Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Por outro lado, quando a Constituição adota expressão consagrada no Direito, entende-se que o termo foi constitucionalizado e pode ser vedada sua modificação por lei ordinária, sob pena de vulnerar a própria Constituição. PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>3</sup> esclarece que esse imperativo não deriva diretamente do art. 110 do CTN, mas é imposição lógica do sistema jurídico. Segundo ele, o esforço do constituinte seria em vão se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir o alcance dos conceitos e expressões de direito privado – e isso se pode dizer igualmente para os demais ramos do Direito –, utilizados expressa ou implicitamente na Constituição.

Nesse sentido, veja-se o julgamento do Plenário do STF no recurso extraordinário 346.084/PR:<sup>4</sup>

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.

TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do

3 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 106.

4 STF, Plenário. Recurso extraordinário 346.084/PR. Relator: Ministro Marco Aurélio, 9 set 2005, maioria. *Diário de Justiça eletrônico*, 1º/9/2006, p. 19.

artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Por esse método hermenêutico, é possível afirmar que a “disponibilidade econômica ou jurídica” – definida no art. 43 do CTN como fato gerador do imposto de renda – deve ter mesmo sentido e alcance comuns a outros ramos do Direito, não apenas ao direito privado. Nessa linha de pensamento, a doutrina conceitua “disponibilidade econômica” como acréscimo patrimonial, produto do trabalho, do capital, ou da combinação de ambos, ou de qualquer outra causa, experimentado pelo contribuinte em certo período de tempo.<sup>5</sup>

ROQUE ANTONIO CARRAZZA elucida que nos acréscimos patrimoniais se devem computar tanto os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte como as deduções e abatimentos, desde que permitidos em lei e afinados com a Constituição:

[...]

Dito de outro modo, *renda e proventos de qualquer natureza* são *acréscimos patrimoniais* experimentados pelo contribuinte ao longo de um determinado período de tempo. Ou, como preferirmos, são 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

---

5 PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais estaduais e municipais*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 56.

das deduções e abatimentos que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer.<sup>6</sup>

LEANDRO PAULSEN e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO agregam:

[...] determinadas despesas têm de ter a sua dedução autorizada por lei, como as referentes à saúde e à educação, consagrados nos arts. 196 e 205 da CRFB como direitos de todos e deveres do Estado.<sup>7</sup>

Despesas com saúde e educação são imposições da vida e ao mesmo tempo relacionam-se com direitos fundamentais garantidos pela Constituição. Caso a legislação fosse totalmente omissa em prever algum nível de dedução delas da base de cálculo dos tributos impostos aos cidadãos em geral – como é o caso do mais direto entre todos, aquele que incide sobre a renda –, operar-se-ia, aí, sim, verdadeira inconstitucionalidade, por contrariedade ao conceito constitucional de renda.

A escolha, porém, de quais despesas são dedutíveis e sua quantificação pertence ao juízo de conveniência e oportunidade do legislador, pois não há preceito constitucional que determine parâmetro de dedutibilidade. Em resumo, a definição dos lindes da renda tributável é questão de política fiscal legislativa, que deve ser veiculada por leis ordinárias elaboradas de acordo com a Constituição.

Nesse sentido, consulte-se julgado do Plenário do STF sobre a correção monetária das tabelas do imposto de renda:

---

6 CARRAZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 40. Destaque no original.

7 *Idem*, p. 67.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO CONSTITUCIONAL E ECONÔMICO. CORREÇÃO MONETÁRIA DAS TABELAS DO IMPOSTO DE RENDA. LEI N. 9.250/1995. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR E CONTRARIEDADE AOS PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DO NÃO CONFISCO. RECURSO CONHECIDO EM PARTE E, NA PARTE CONHECIDA, A ELE NEGADO PROVIMENTO.

1. Ausência de prequestionamento quanto à alegação de inconstitucionalidade formal da Lei n. 9.250/1995 por contrariedade ao art. 146, inc. III, alínea *a*, da Constituição da República.

2. A vedação constitucional de tributo confiscatório e a necessidade de se observar o princípio da capacidade contributiva são questões cuja análise dependem da situação individual do contribuinte, principalmente em razão da possibilidade de se proceder a deduções fiscais, como se dá no imposto sobre a renda. Precedentes.

3. Conforme jurisprudência reiterada deste Supremo Tribunal Federal, não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do imposto de renda na ausência de previsão legal nesse sentido. Entendimento cujo fundamento é o uso regular do poder estatal de organizar a vida econômica e financeira do país no espaço próprio das competências dos Poderes Executivo e Legislativo.

4. Recurso extraordinário conhecido em parte e, na parte conhecida, a ele negado provimento.<sup>8</sup>

Em caso semelhante, vale transcrever trecho do voto-condutor do Ministro GILMAR MENDES no agravo regimental no RE 522.989/MG:<sup>9</sup>

[...]

O Supremo Tribunal Federal consignou entendimento de que, embora a Constituição da República tenha atribuído à União a instituição de imposto sobre a renda, não há óbice absoluto para que a legislação estipule a forma de apuração

8 STF. Plenário. RE 388.312/MG. Rel.: Min. Cármen Lúcia, 1º/8/2011, maioria. **DJe**, 11 out. 2011.

9 STF. 2ª Turma. RE 522.989 AgR/MG. Rel.: Min. Gilmar Mendes. 30/10/2012, un. **DJe**, 21 nov. 2012.

do lucro real ou discipline, por política fiscal, as deduções pertinentes (RE 344.994/PR, red. do acórdão Min. EROS GRAU, Pleno, DJ 27.8.2009).

É certo que, em nosso sistema tributário, o tipo constitucional de renda envolve necessariamente a ideia de ganho ou acréscimo. No entanto, cabe ao Congresso Nacional, por meio de leis ordinárias, definir os contornos precisos da renda tributável, sem o ampliar para além das balizas constitucionais.

A Carta Magna não determina ao legislador ordinário a adoção de regime específico, de caixa ou de competência, para contabilização das receitas e das despesas para fins tributários.

Com efeito, a Constituição não veda a adoção de um ou de outro regime, ou mesmo a utilização de ambos na apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda.

Nos termos do Código Tributário Nacional, em dispositivo recebido pela CF/1988, o Imposto sobre a Renda tem por fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

O art. 41, *caput*, da Lei 8.981/95, por sua vez, autoriza a exclusão da base de cálculo do referido tributo dos valores gastos pela pessoa jurídica a título de impostos ou contribuições.

O § 1º do referido dispositivo, contudo, excepciona a regra, a qual “não se aplica aos tributos e contribuições cuja exigibilidade esteja suspensa, nos termos dos incisos II a IV do art. 151” do CTN, haja ou não depósito judicial.

Não há qualquer inconstitucionalidade no dispositivo em exame, uma vez que o legislador ordinário, ao estatuir a vedação da dedução naquelas hipóteses legalmente previstas, não ampliou o conceito de renda para além dos limites estabelecidos na Constituição, ao contrário do alegado pela agravante.

Ressalto que a possibilidade de dedução de valores da base de cálculo de determinado tributo é benefício legal, que nasce da vontade do legislador competente.

Na correta linha de visão do precedente, não se vê inconstitucionalidade nos preceitos legais aqui atacados, os quais, fruto do

exercício legítimo das competências legislativas, deram certa conformação econômica ao conceito de renda, permitiram certas deduções e vedaram outras.

### III.3. PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA VEDAÇÃO DE TRIBUTO COM EFEITO CONFISCATÓRIO

Quanto à alegada contrariedade ao princípio da vedação de instituição de tributo com efeito confiscatório, ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>10</sup> entende que essa avaliação depende do exame da carga tributária no caso concreto:

II – Estamos confirmando, destarte, que a norma que impede que os tributos sejam utilizados com efeito de confisco, além de criar um limite explícito às discriminações arbitrárias de contribuintes, reforça o *direito de propriedade*. Assim, por exemplo, em função dela, nenhuma pessoa física ou jurídica, pode ser tributada por fatos que estão fora da *regra matriz constitucional* do tributo que lhe está sendo exigido, porque isto faz perigar o direito de propriedade.

Portanto, o *princípio da não confiscatoriedade* exige do legislador conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um direito tributário *justo*.

*A priori*, no entanto, é difícil precisar a partir de qual momento um tributo passa a ser confiscatório. Isto só se saberá analisando cada caso concreto, ao lume dos princípios constitucionais. Neste sentido a lição de ESTEVÃO HORVATH: “Somente em cada caso concreto, por outro lado, é que se poderá dizer que um tributo é ou não confiscatório. Dependerá, como se viu, de ter sido criado com finalidades extrafiscais, da natureza intrínseca de cada um deles, do tipo de riqueza gravado etc.”

---

10 CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. Obra citada, p. 119. Destaques no original.

A jurisprudência da Suprema Corte também se firmou em que a verificação de ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação de confisco depende da análise da situação do contribuinte em relação à carga tributária total, não em face de tributo isolado, a ponto de permitir concluir que poderia afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, seu patrimônio ou rendimentos. Essa avaliação, portanto, em princípio, ressalvadas situações extremíssimas, não pode ser feita em termos hipotéticos para uma exação específica, como seria próprio do controle concentrado de constitucionalidade.

Confira-se, a propósito, excerto da ementa do julgado do Plenário do STF na ação declaratória de constitucionalidade 8/DF,<sup>11</sup> relatoria do Ministro CELSO DE MELLO:

[...]

A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

– A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não confiscatoriedade, consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO.

– A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou,

<sup>11</sup> STF Plenário. ADC 8/DF Rel.: Min. Celso de Mello, 13/10/1999, maioria. **DJe**, 4 abr. 2003, p. 38.



ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

– O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.

[...]

Desse modo, conquanto seja desejável que o Congresso Nacional atente para a necessidade de manter a dedutibilidade dos gastos com educação em patamares compatíveis com o custo crescente desses serviços, não parece correto sustentar que os valores relativamente reduzidos dos importes dedutíveis acarrete caracterização de natureza confiscatória do tributo.

#### **IV. CONCLUSÃO**

Ante o exposto, o parecer é pela denegação da medida cautelar e pela improcedência do pedido.

Brasília (DF), 1º de abril de 2014.

**Rodrigo Janot Monteiro de Barros**  
Procurador-Geral da República