UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE EDUCAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM EDUCAÇÃO

CAROLINE FALCO FERNANDES VALPASSOS

A Educação e o Gasto Tributário Social:

**Origem, pressupostos e implicações da dedução das despesas com
instrução no Imposto de Renda Brasileiro.**

São Paulo

2015

Caroline Falco Fernandes Valpassos

A Educação e o Gasto Tributário Social:

Origem, pressupostos e implicações da dedução das despesas com instrução no
Imposto de Renda Brasileiro.

Tese de Doutorado apresentado ao Programa de
Pós-Graduação da Faculdade de Educação da
Universidade de São Paulo como requisito parcial
para a obtenção do título de Doutor em Educação.

Área de concentração: Estado, Sociedade e
Educação.

Orientador: Prof. Dr. Romualdo Luiz Portela de
Oliveira

São Paulo

2015

AUTORIZO A REPRODUÇÃO E DIVULGAÇÃO TOTAL OU PARCIAL DESTES TRABALHOS, POR QUALQUER MEIO CONVENCIONAL OU ELETRÔNICO, PARA FINS DE ESTUDO E PESQUISA, DESDE QUE CITADA A FONTE.

Catálogo na Publicação
Serviço de Biblioteca e Documentação
Faculdade de Educação da Universidade de São Paulo

379.32 Falco, Caroline Fernandes Valpassos
F181e A Educação e o Gasto Tributário Social: origem, pressupostos e implicações da dedução das despesas com instrução no Imposto de Renda Brasileiro / Caroline Fernandes Valpassos Falco; orientação Romualdo Luiz Portela de Oliveira. São Paulo: s. n., 2015.
234 p.; graf.; tabs.

Tese (Doutorado – Programa de Pós-Graduação em Educação. Área de Concentração: Estado, Sociedade e Educação) - - Faculdade de Educação da Universidade de São Paulo.

1. Gasto tributário social 2. Imposto de renda 3. Política educacional
4. Direito a educação 5. Financiamento da educação I. Oliveira, Romualdo Luiz Portela de, orient.

Nome: FALCO, Caroline Fernandes Valpassos.

Título: A Educação e o Gasto Tributário Social: Origem, pressupostos e implicações da dedução das despesas com instrução no Imposto de Renda Brasileiro.

Tese de Doutorado apresentado ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Educação da Universidade de São Paulo como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Educação.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. Romualdo Luiz Portela de Oliveira.

Instituição: FEUSP

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. Rubens Barbosa de Camargo

Instituição: FEUSP

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. Otaviano Helene

Instituição: USP

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dra. Gilda Cardoso de Araújo

Instituição: UFES

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Prof. Dr. Evilásio Salvador

Instituição: UNB

Julgamento: _____ Assinatura: _____

Agradecimentos

Para a minha felicidade, chego ao final desta etapa, com o desejo de agradecer a muitas pessoas que participaram dessa caminhada e foram diferenciais na minha formação e na minha vida. Mesmo correndo o risco de ausentar alguém, faço total questão de deixar aqui registrados os nomes de pessoas das quais nunca me esquecerei – por uma gama de motivos.

A minha mãe Inez Falco Reis Fernandes, pela constante ajuda, apoio, carinho, amor incondicional. Por continuar cuidando de mim em cada detalhe. Nas coisas simples da vida (e tão fundamentais)! Ao meu pai Renê Reis Fernandes, pelas discussões sobre a tese, pelos debates que me fizeram pensar, por contrapor os meus argumentos, num diálogo constante. Pelo apoio emocional e financeiro. À ambos pela felicidade em me ver galgando mais esta etapa da minha carreira. À minha irmã, Aline Falco Reis Fernandes, por se tornar para mim mais querida a cada dia. Amiga, companheira e parceira nas “dores do mundo”. Por compartilhar comigo os ideais de humanidade, solidariedade, infância, educação. À minha sogra, Ana Angélica, pelo constante apoio, pelos inúmeros almoços, pela solicitude tão característica. À minha querida vó Dadinha, Maria Pedro Falco (*in memoriam*), que acompanhou grande parte do doutorado, que sempre vibrou com meus estudos, minhas viagens e que se orgulhava muito de eu ser professora.

Aos amigos que fiz na Usp e que foram tão fundamentais, academicamente e pessoalmente. À Iasmin Marinho, por ter sido tão solidária, companheira, dividindo comigo os espaços, as histórias, as músicas, a vida. À Nathália Cassettari, pelas divertidas viagens, pelo apoio, pela amizade sincera e divertida construída nesse período. Ao Isaac Paxé, meu amigo angolano, que com sua gentileza me proporcionou enxergar outras realidades. Pelo *abstract* realizado, no meio de tanta turbulência. À Pamela e Emanuel e tantas outras pessoas pela convivência, pelo apoio. Ao Ruy (e Nanda Maria) – por ter sido sempre companheiro e amigo desde a primeira vez que nos encontramos e durante todo o doutorado. Ao Luiz Araújo, por reforçar, com seu exemplo, a importância de princípios basilares. À Isabella Rahal e Ananda, pela leitura e devolutiva da primeira versão da tese. Ao Daniel Cara, pela constante troca de ideias, pela convivência leve e divertida. À Luciane, querida Lu, doce, competente, solidária, amiga. Pelo suporte sobre vários assuntos. Pela revisão da Tese. Muito obrigada, Lu.

Às pessoas de São Paulo. À Dona Amélia que me recebeu em sua casa e fez da minha mudança para São Paulo, momentos de alegria. À tia Rogéria que me deu todo o suporte necessário para as minhas andanças pela capital. À Karine Pressoti, colega na Ufes e amiga na Usp, em Sampa, em qualquer lugar. Este período não teria sido tão divertido sem a sua presença. Ao Nitcha, Rômulo Takano, pela amizade de 20 anos e pelos reencontros nesses quatro anos. Obrigada, meu amigo.

Aos professores. Ao meu orientador, Romualdo, pela oportunidade de ter sido sua orientanda, por ter aprendido tanto nesse período. À querida Theresa Adrião, por ter me apoiado sempre, e tão gentilmente, desde quando cursava o mestrado. Aos professores da banca que aceitaram dela participar e que, direta ou indiretamente contribuíram na construção da Tese. Ao Evilásio Salvador, por seus textos, fundamentais na realização da Tese; Ao Otaviano Helene, pela gentileza em aceitar o convite e pelas reflexões de seus escritos; À Gilda Cardoso de Araújo, por acreditar na minha capacidade profissional, por acompanhar minha trajetória e ser, com seu exemplo, um incentivo para mim. Ao Rubens Barbosa de Camargo, pela participação na banca

de qualificação, pela ajuda em traçar uma direção e por continuar presente nessa construção. Ao Fernando Gaiger da Silveira, pela entrevista concedida, pela atenção e disponibilidade.

Aos funcionários da Secretaria da pós-graduação da Feusp, Marcelo, Rosana, Cláudia, Antônio, Bruna, meus sinceros agradecimentos, pois além da competência técnica, vocês possuem disponibilidade, solidariedade e parceria em nos atender.

À Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São Paulo, Fapesp, pela bolsa de estudos concedida no período— sem a qual este doutorado não teria sido possível. Agradeço também pelo o suporte técnico disponibilizado e pelos pareceres minuciosamente emitidos. Registro meu apreço pela seriedade da instituição.

À Barcelona. Aos professores Xavier Rambla, Xavier Bonal, Toni Verger e Aina Tarabini (e aos alunos da UAB) por terem me recebido na Universidade Autônoma de Barcelona e terem compartilhado conhecimentos e experiências. Ao professor Jorge Calero, por ter dialogado sobre esta tese e ter participado do processo de qualificação da mesma. Dizem que a gente não faz amigos. Reconhece-os. Às queridas amigas que reconheci em Barcelona. À Luana Almeida, imediatamente reconhecida! À Patu Antunes (Iru e Valdrick) — por ter me recebido tão bem em BCN, por ter sido companheira, no café, na academia e nos bares musicais. À Michele, pela amizade firmada, por me ensinar tanto. À Margaridinha, minha amiga portuguesinha, pelas lindas tardes frias de chá; por me fazer olhar Portugal com outras lentes.

Aos amigos e amigas. À Gilda (agora sem foto para registro) e à Magna Cristina por serem tão companheiras, presentes na minha vida, divertidas. À Simone Cassini, parceira, amiga, querida. Por poder contar sempre contigo. À Fabíola Grecco, minha amiga irmã, pelo cuidado comigo e apoio em momentos difíceis. À Soraia Bairronuevo, por ter sido meu chiclete na época da gravidez, minha divertida companhia. Aos amigos do “A gente é X”, por serem vocês. Pelos jantares, pela diversão, pela aceitação das diferenças. Ao Breno Oliveira, pelas trocas e conversas nesse período em que ambos pesquisávamos e construíamos as teses. À Ângela Vescovi, minha professora de Yoga, que na hora exata me ajudou a entender que cada coisa tem o seu próprio tempo. À minha comadre Gabriela e ao meu primeiro amor, meu afilhado Tales, por existirem na minha vida. À Maria Inês, agora minha comadre, amiga, auxílio nos momentos de aperto. Palavras não dizem o quanto você significa para mim. À Gisele Landim, por ter me apoiado gentilmente na compreensão da ADI. Ao amigo Leandro Grass, por me fazer lembrar de onde venho academicamente e no que acredito. À Zilda, meu braço direito, por ter sido tão zelosa com a Beatriz nesse período e por me incentivar a trabalhar, com direito a um chazinho, cada vez que eu respirava e dizia “quero ficar com a minha bebezinha”.

À minha família. Ao Lui, meu lindo *bulldog inglês*, pela alegria nas tardes de trabalho e a lembrança de que pausas e brincadeiras são sempre necessárias na vida. Ao Dudu, sempre ele. Por me apoiar em todas (ou quase todas) peripécias que adentro. Por ter sido uma linda surpresa nesses últimos quatro anos. À minha lindeza, meu amor, minha vida que chegou no dia 14 de fevereiro de 2015, sabendo exatamente quem eu sou e quais as minhas necessidades. Esse trabalho é fruto das suas noites bem dormidas, do seu bom humor, da sua tranquilidade, da sua saúde, do seu sorriso.

RESUMO

FALCO, Caroline Fernandes Valpassos. **A Educação e o Gasto Tributário Social: Origem, pressupostos e implicações da dedução das despesas com instrução no Imposto de Renda Brasileiro**. 2015. 250f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Educação, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

A presente tese tem como objetivo analisar a modalidade de subsídio público à escola privada via mecanismo da dedução de despesas com instrução presente no IRPF (Lei nº 4.357/64), discutindo os argumentos favoráveis e contrários à sua permanência e/ou extinção, no contexto atual. Consideram-se despesas com instrução os gastos anuais referentes ao pagamento de matrículas, tanto do contribuinte quanto dos seus dependentes legais, na Educação Básica e o Ensino Superior. Durante muito tempo essa dedução foi considerada como sendo apenas um benefício tributário no campo do IRPF, sem outras implicações. Contudo, esse quadro é modificado a partir do momento em que tais benefícios passaram a ser considerados como gastos tributários (GTs). A ideia de gastos tributários trouxe à tona a problemática de que a partir do momento em que o Estado deixa de arrecadar um tributo, parcial ou integralmente, ele abre mão de uma determinada Receita Orçamentária em prol de objetivos específicos. O conjunto de benefícios integrante da função orçamentária “educação” indica que há uma quantia de aproximadamente 7,11 bilhões de Reais, no ano de 2012, (RFB, 2011) que se encontra, direta ou indiretamente, vinculada a instituições privadas/pagas de ensino. A dedução das despesas com instrução foi responsável pelo valor de mais três bilhões de Reais, constituindo-se no maior GT na área de Educação, originando uma série de questionamentos dentre os quais: Quando ela foi criada? De onde surgiu a ideia desta dedução? O que sua criação objetivava? Constituiu-se num assunto meramente tributário? Qual o vínculo com a educação e as políticas educacionais? Para responder a tais indagações, foi realizado um estudo detalhado sobre a dedução, constituído metodologicamente com base em pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, análise de dados estatísticos e realização de entrevistas com especialistas na área tributária. O direito à educação e o financiamento apareceram como argumentos preponderantes: “Tem-se direito à educação, o Estado não garante uma escola de qualidade (de acordo com conceitos coletivos e individuais) e por isso, este direito tem que ser garantido”. Por outro lado, se o direito à educação é compreendido como fundamento de um processo abrangente, social e que se refere ao conjunto da população, tem-se que a dedução se encontra descompassada com as prerrogativas do Estado como provedor de uma educação com acesso igualitário e com qualidade minimamente padronizada (vide CAQ). Não se desconsidera a argumentação de que existam problemas relacionados às escolas públicas. Inclusive, o próprio PNE reconhece muitos desses problemas e demanda financiamento para que sejam sanados. Portanto, pontua-se a questão de se continuar financiando essas instituições privadas sob argumentos individuais ou direcionar a verba para que a educação pública supere preponderantemente os problemas elencados. Resumidamente, pode-se concluir que a dedução das despesas com instrução, apesar de ser comumente tratada como uma questão tributária, refere-se sobremaneira a questões educacionais.

Palavras-chave: dedução das despesas com instrução no IRPF; gasto tributário social; política educacional.

ABSTRACT

FALCO, Caroline Fernandes Valpassos. (2015). **Education and the social tax expenditure:** Origin, assumptions, and the implications of the deduction of education expenditure in the income tax in Brasil, 250f. Thesis (Doctoral) - Faculdade de Educação, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

The objective of this thesis is to study the modality of public subsidies to private schools through the education expenditure deduction present in IRPF (Act n. 4.357/64), by discussing the arguments in favor or against this deduction existence and/or extinction in current context. It is defined as expenditure with education: the annual expenditure regarding to the school fees, either for the tax payer or their legal dependents, in the basic and higher education. For a long time frame, this deduction has been regarded as being solely a tax benefit in the field of IRPF, without other implications. However, this reality is modified from the moment that such benefits started being regarded as tax expenditure (GTs). The idea of tax expenditure brought the discussion that from the moment the State is prevented from collecting taxes, partially or as fully, it gives up a given amount of budget revenues on behalf of some specific objectives. The overall objectives pertaining the budget function, “education”, shows that there is an approximate amount of 7,11 billion of Reais in 2012 (RBF, 2011) that is direct or indirectly bound to private/ or paid education provider institutions. The education deduction expenses claims the amount of three billion Reais, becoming the biggest GT in the field of education, which raises some questions, such as: When was it created? What was the source of this deduction idea? What did its creation target? Was it just a taxation issue? What is its linkage to education and education policies? To answer these questions, a detailed study on tax deduction was carried out, relying methodologically on bibliographical research, archival research, statistics data analysis and interviews with researchers on taxation issues. The right to education and the education funding are the keys theories on this study. One has the right to education, the state does not guarantee quality in education (in view of individual and collective concepts), thus one’s right has to be guaranteed. On the other hand, if the right to education is understood as the foundation of a broad and social process that is related to the whole population, it is believed that the deduction is mismatched with the State prerogatives as an guarantor of an equal access and a standardizes quality at it minimal levels education (vide CAQ). The discussion about the problems pertaining the public schools is not overlooked. PNE itself recognizes most of these problems and funding demands to address them. Therefore, the issue is whether the funding should continue to be addressed to these private institutions to address individual demands, or those funds should be addressed to public schools public education so that they overcome the problems identified. Summing up, it can be concluded that education expenditure deduction, though being commonly referred as a taxation issue, refers greatly to educational issues.

Keywords: education expenditure deduction in IRPF, social tax expenditure, education policy.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Evolução da carga tributária (2002-2012).....	99
Gráfico 2 – Carga Tributária no Brasil e em Países da OCDE (2011).....	100
Gráfico 3 - Evolução da taxa de analfabetismo por década (15 anos ou mais).....	107
Gráfico 4 – Valor declarado das despesas com instrução por faixa etária.....	139
Gráfico 5 – Valor declarado das despesas com instrução por faixa etária (declarantes e dependentes).....	140
Gráfico 6 - Distribuição Percentual da Matrícula na Educação Básica por Etapa de Ensino e Dependência Administrativa constante no Censo Escolar (2011).....	171
Gráfico 7 - Valor da Anualidade versus efeito escola estimado.....	182

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Os princípios constitucionais da tributação.....	50
Quadro 2 - Definição e medição dos GTs na América Latina.....	66
Quadro 3 - Modalidades na função orçamentária “Educação” (2003 a 2015).....	80
Quadro 4 - Modalidades da função orçamentária da educação vigentes no AC 2015.....	81
Quadro 5 - Fonte das informações utilizadas no cálculo dos gastos tributários – “Educação” (2015).....	85
Quadro 6 - Possíveis vantagens e desvantagens dos Gastos Tributários.....	90
Quadro 7 - Cronologia do Imposto de Renda no Brasil -1922 a 2009.....	95
Quadro 8 - Legislações e alterações no Imposto de Renda.....	97
Quadro 9 - Alíquotas de IRPF no Brasil.....	104
Quadro 10 - Retrospectiva cronológica de elementos da História da Educação (1924-1964).....	108
Quadro 11 - Estabelecimentos públicos, particulares e subvencionados (1888).....	112
Quadro 12 – Resumo da apuração do Imposto de Renda da Pessoa Física na Declaração do Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF).....	125
Quadro 13 – Metas do PNE (2014-2024).....	159
Quadro 14 – Artigos 205, 206, 208 e 209 da CF/88.....	162
Quadro 15 - Grandes Números DIRPF 2011. AC 2010.....	185

LISTA DE SIMULAÇÕES

Simulação 1 - Imposto sobre a renda anual (Sem deduções). AC 2014.....	128
Simulação 2 - Imposto sobre a renda anual (Com dedução da base tributável). AC 2014.....	129
Simulação 3 - Imposto sobre a renda anual (Com dedução da base tributável e do imposto a ser pago). AC 2014.....	130

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Gastos Tributários por função orçamentária – Projeção e Base Efetiva (2012).....	76
Tabela 2 - Função Orçamentária “Educação” - Descrição por tributo (Projeções Ploa 2015).....	87
Tabela 3 - Valores totais das modalidades da Função Orçamentária “Educação” (2003-2015) em comparação ao PIB.....	88
Tabela 4 - Tabela Progressiva para o cálculo mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para o exercício de 2013. AC de 2012.....	98
Tabela 5 - Receita Tributária por Base de Incidência – 2008 a 2012.....	101
Tabela 6 - População brasileira: urbana e rural (1872-1996).....	106
Tabela 7 - Matrícula geral nos ensinos primário comum, médio e superior – Brasil – 1933/1968.....	117
Tabela 8 - Limite individual de despesas com instrução nos exercícios de 1977 a 2014.....	126
Tabela 9 - Síntese das simulações 1, 2 e 3.....	132
Tabela 10 - Resumo das declarações por tipo de formulário. AC 2012.....	134
Tabela 11 – Declarantes (modo simplificado e completo) das despesas com instrução. AC 2012.....	135
Tabela 12 - Resumo das declarações por faixa base de cálculo anual. AC 2012.....	136
Tabela 13 - Declarantes que fazem uso da dedução por faixa de BC anual (%)......	136
Tabela 14 - Resumo das declarações por faixa de Base de Cálculo. AC 2012.....	138
Tabela 15 – Declarantes por faixa etária que fazem uso da dedução. AC 2012.....	139
Tabela 16 - Resumo da declaração por natureza de ocupação. AC 2012.....	141
Tabela 17 - Resumo da declaração por natureza de ocupação. AC 2012.....	142
Tabela 18 – Natureza da ocupação e dados relativos. AC 2012.....	143
Tabela 19 - Resumo das declarações por UF de residência do declarante. AC 2012.....	144
Tabela 20 – A dedução segundo o resumo das declarações por UF de residência do declarante. AC 2012.....	145
Tabela 21 – Resumo de simulações do Imposto de Renda. AC 2012.....	148

Tabela 22 – Comparativo dos valores anuais e mensais das deduções com dependentes e com instrução (2012).....	150
Tabela 23 – Comparativo dos valores das deduções e do PBF (valores no ano de 2012).....	153
Tabela 24 - Número de Matrículas na Educação Básica por Modalidade e Etapa de Ensino, segundo a Dependência Administrativa – Brasil -2011.....	170
Tabela 25 – Matrículas e vagas ociosas da rede municipal de ensino de Vitória-ES (2014).....	172
Tabela 26 - IDEB 2005, 2007, 2009, 2011 e Projeções para o BRASIL.....	176
Tabela 27 - Características das Escolas Particulares apresentadas no texto da ADI 4927/2013.....	180
Tabela 28 - Características das Escolas Particulares.....	180
Tabela 29 - Características Socioeconômicas das Escolas Particulares.....	181
Tabela 30 – Possibilidades de financiamento para os gastos em educação.....	189
Tabela 31 - Valores das despesas com instrução (IPCA).....	191
Tabela 32 – Matrículas em creches (2012).....	191
Tabela 33 – Estimativa do Repasse do IR (com e sem dedução) 2010.....	193
Tabela 34 – Estimativa do Repasse do IR (com e sem dedução) para o FUNDEB via FPE e FPM (2010).....	195

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABE – Associação Brasileira de Educação

AC – Ano Calendário

AGU – Advocacia Geral da União

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADPLAN - Secretaria-Adjunta de Planejamento e Procedimento

AEB - Anuários Estatísticos Brasileiros

AEC – Associação das Escolas Católicas

ARENA - Aliança Renovadora Nacional

BID - Banco Interamericano de Desenvolvimento

BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social

CAE - Comissão de Assuntos Econômicos

CAMPANHA – Campanha Nacional Pelo Direito à Educação

CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

CAQ - Custo Aluno Qualidade Inicial

CAQi - Custo Aluno Qualidade Inicial

CE - Comissão de Educação, Cultura e Esporte

CF - Constituição Federal

CFOAB - Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil

CNBB - Conferência Nacional dos Bispos do Brasil

CNT - Confederação Nacional do Transporte

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONAE - Conferência Nacional de Educação

CTB - Carga Tributária Bruta

CTN – Código Tributário Nacional

DBT – Demonstrativo de Benefícios Tributários

DGT - Demonstrativo de Gastos Tributários

DIRPF - Declaração do Imposto de Renda de Pessoa Física

EC – Emenda Constitucional

FMI - Fundo Monetário Internacional

FNDE - Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

FPE - Fundo de Participação dos Estados – FPE

FPM - Fundo de Participação dos Municípios – FPM

FUNDEB - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização do Magistério

FUNDEF - Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério

GT - Gasto Tributário

GTS - Gasto Tributário Social

GTs - Gastos Tributários

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IDEB - Índice de Desenvolvimento da Educação Básica

IGF - Imposto sobre Grandes Fortunas

INEP - Instituto de Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira

IPCA - Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo

IPEA - Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas

IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano

IR - Imposto de Renda

IRPF - Imposto de Renda Pessoa Física

IRPJ - Imposto de Renda - Pessoa Jurídica

ITD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e por Doação de Quaisquer Bens e Direitos

ITR - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

LAI - Lei do Acesso à Informação

LDB - Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

MCP - Movimentos de Cultura Popular

MEB - Movimento da Educação de Base

MERCOSUL - Mercado Comum do Sul

MF - Ministério da Fazenda

MPC - Movimentos de Cultura Popular

OAB - Ordem dos Advogados do Brasil

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OECD - Organization for Economic Co-operation and Development

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PEA - População Economicamente Ativa

PEC - Proposta de Emenda à Constituição

PGU - Procuradoria Geral da União
PIA - População em Idade Ativa
PIB - Produto Interno Bruto
PIS - Programa de Integração Social
PL - Projeto de Lei
PLC - Projeto de Lei da Câmara
PLO - Projeto de Lei Orçamentária
PLOA - Projeto de Lei. Orçamentária Anual
PLP – Projeto de Lei Complementar
PLS - Projeto de Lei do Senado
PME - Pesquisa Mensal de Emprego
PNAD - Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
PNATE - Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar
PNE - Plano Nacional de Educação
PNUD - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
PPS – Partido Popular Socialista
PROUCA - Programa Um Computador por Aluno
PROUNI - Programa Universidade para todos
PSB - Partido Socialista Brasileiro
PSDB - Partido da Social Democracia Brasileira
PSOL - Partido Socialismo e Liberdade
PSP - Partido Social Progressista
RECOMPE - Regime Especial para Aquisição de Computadores para Uso Educacional
REICOMP - Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional
RFA - República Federal da Alemanha
RFB - Receita Federal do Brasil
SAEB - Sistema de Avaliação da Educação Básica
SciELO - Scientific Electronic Library Online
SEME – Secretaria Municipal de Educação de Vitória
SENAI - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SRF - Secretaria da Receita Federal do Brasil
STF - Supremo Tribunal Federal
TCU- Tribunal de Contas da União
TEP - Teoria da Escolha Pública
TRF - Tribunais Regionais Federais

UDN - União Democrática Nacional

UFF - Universidade Federal Fluminense

UNB - Universidade de Brasília

UNE - União Nacional dos Estudantes

UNICAMP - Universidade Estadual de Campinas

USA - Estados Unidos da América

USP - Universidade de São Paulo

Quando eu uso uma palavra - disse Humpty Dumpty num tom escarninho - ela significa exatamente aquilo que eu quero que signifique... nem mais nem menos.

- A questão - ponderou Alice – é saber se o senhor pode fazer as palavras dizerem coisas diferentes.

- A questão - replicou Humpty Dumpty – é saber quem é que manda. É só isso. [[[[[

Lewis Carroll

Sumário

INTRODUÇÃO.....	19
CAPÍTULO 1	35
UM PANORAMA DA DISCUSSÃO SOBRE TRIBUTAÇÃO E SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	35
1.1 Elementos teóricos sobre tributação.....	36
1.2. Elementos do sistema tributário brasileiro.	45
CAPÍTULO 2	58
OS GASTOS TRIBUTÁRIOS VINCULADOS À EDUCAÇÃO.....	58
2.1. Pressupostos dos gastos tributários – panorama internacional e nacional	59
2.2. Os GTS vinculados à educação no sistema tributário brasileiro – âmbito federal.	78
CAPÍTULO 3	93
O CASO DA DEDUÇÃO COM INSTRUÇÃO NO IRPF.....	93
3.1. A dedução dos gastos com instrução no IRPF: texto e contexto.	94
3.1.1 O IRPF.....	94
3.1.2. A criação e a evolução da dedução das despesas com instrução.	106
3.2 A dedução: um subsídio público ou um mecanismo meramente tributário? Aspectos técnicos, teóricos e simulações	125
CAPÍTULO 4	155
A DEDUÇÃO E OS ATUAIS ARGUMENTOS EDUCACIONAIS	155
4.1. Os argumentos vinculados ao direito à educação.	161
4.1.1. O Acesso.....	171
4.1.2. A Qualidade.....	175
4.2. Os argumentos vinculados ao financiamento da educação	185
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	197
6. REFERÊNCIAS.....	208
6.1. Legislação citada e outros documentos da RFB.	222

INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é composto por tributos e tem como pressuposto uma gama de objetivos, dentre eles, o de arrecadação orçamentária a fim de que sejam efetivadas políticas diversas por meio do aporte governamental. Determinadas políticas, inclusive, possuem vinculações orçamentárias com percentuais de alguns impostos, como é o caso da Educação. Contudo,

[...] reduzir a tributação simplesmente à sua finalidade arrecadatória é desconhecer a força de seu poder, pois o financiamento do Estado não se esgota em si mesmo. Pelo contrário, é o próprio poder de financiar o Estado que estabelece a abrangência da tributação em tantas dimensões da vida coletiva (LEMGRUBER, 2014, p. 2).

Nessa perspectiva, são várias as finalidades da tributação. Lemgruber (2014) pontua quatro finalidades: 1) a finalidade originária, que é o financiamento do Estado, ou seja, a função arrecadatória; 2) a finalidade política, que é o estabelecimento do elo entre governante e governados, tanto no poder de tributar e no dever de pagar, quanto no retorno desse compromisso; 3) a finalidade econômica, que implica na eleição de modos de conduzir as funções alocativa e estabilizadora do governo; e 4) a finalidade social, que é justamente a função redistributiva do governo. Tendo em vista esse conjunto de finalidades, o sistema tributário compõe-se de uma série de mecanismos na tentativa de garanti-las. Tais mecanismos denominam-se benefícios tributários, que por definição são

[...] dispositivos especiais à regra tributária ou legislação de referência com objetivo específico de beneficiar grupos relativamente restrito (sic) de contribuintes, setores econômicos ou regiões político-econômicas, e que, em princípio, poderiam ser substituídos por programas de gastos diretos, financiados ou custeados com recursos dos orçamentos da União (ALMEIDA, 2000, p. 25).

Estes benefícios tributários se caracterizam por alocar recursos públicos à margem do contexto dos orçamentos da União (no caso dos tributos federais), por intermédio do Sistema Tributário. São também,

[...] dispositivos especiais da legislação tributária que representam gastos governamentais feitos por intermédio de impostos e contribuições para alcançar objetivos de ordem social, econômica e administrativa, que não têm caráter geral e aumentam a disponibilidade econômica do contribuinte (ALMEIDA, 2000, p. 25).

O Sistema Tributário, portanto, possui despesas fiscais a ele vinculadas. Segundo Catarino (2008, p. 556),

Despesa fiscal é o nome que se dá à receita que se deixa de arrecadar por via da concessão de benefícios ou incentivos fiscais. A concessão destes regimes mais favoráveis para certas categorias de contribuintes determina o estabelecimento de regimes legais de imposto excepcionais que se traduzem no pagamento de impostos em montante inferior ao que seria normalmente devido. Tal “despesa” pública é objeto de comensuração quantitativa desde logo para efeitos de determinação dos custos associados a tais regimes especiais.

Como aponta o autor, essas despesas são objeto de análise e mensuração. Por isso são também conhecidas no campo orçamentário como Gastos Tributários (GTs). Segundo Pellegrini (2014, p. 5), tais gastos, de um modo geral, “[...] têm subido rapidamente no Brasil, ensejando preocupação a respeito da eficiência no uso dos recursos públicos e da sustentabilidade das contas pública”. Existe uma gama de GTs. Os vinculados às áreas das políticas sociais são chamados de Gastos Tributários Sociais (GTS). Tal denominação origina-se de estudos acerca do gasto público na área social (IPEA, 2011; 2011a; BEGHIN, 2005), detalhados no decorrer do texto. Dentre esses Gastos, há aqueles vinculados à Educação: Dedução das Despesas com instrução do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), Doações a instituições de ensino e pesquisa, Entidades sem fins lucrativos – Educação, Programa Universidade para Todos (PROUNI), Transporte Escolar, Programa Um Computador por Aluno e instituído o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional (PROUCA – REICOMP), Livros, Jornais e Periódicos, Creches e Pré-Escolas.

Estima-se que o GT relativo à Função Orçamentária “Educação”¹ será responsável por quase 10 bilhões de Reais, no ano de 2015 (RFB, 2014). São 10 bilhões que o Estado abre mão de arrecadar, visando a determinados fins. Josué Pellegrini, no texto “Gastos Tributários: Conceitos, Experiência Internacional e o Caso do Brasil”, sobre os GTs, aponta que

Há uma percepção geral de que os gastos tributários podem ser úteis para alcançar certos objetivos de interesse público, mas, também, de que precisam ser utilizados com parcimônia. A busca do equilíbrio adequado traz à baila a análise da qualidade dos mecanismos de controle e de avaliação a que os gastos tributários estão sujeitos, e da necessidade de correções desses mecanismos (PELLEGRINI, 2014, p. 5).

¹ Estimativa realizada pelas Projeções do Projeto de Lei Orçamentária Anual - Ploa 2015 (RFB, 2014)

É interessante notar que essa discussão sobre a existência ou permanência desses gastos até pouco tempo ocorria no âmbito restrito da tributação. Era uma discussão que versava e ainda versa, em maior parte, acerca dos pressupostos e das funções relativas dos tributos. Porém, quando observados esses gastos individualmente, observa-se que a questão, apesar de localizada no sistema tributário, versa sobre a política educacional do país, inclusive sobre a concepção e o ideal de educação adotado. Diante desse quadro, faz-se necessário, investigar os GTs relativos à Educação na perspectiva da educação enquanto política pública e não somente na perspectiva da tributação. Portanto, está em jogo aqui a análise de uma política, muitas vezes vista apenas como apêndice de uma política tributária, mas que é, sobremaneira, educacional. Sofia Lerche Vieira (VIEIRA, 2007), no artigo “Política(s) e Gestão da Educação Básica: revisitando conceitos simples”, apresenta uma gama de perspectivas sobre no que consiste o termo “Política Educacional”. Há a perspectiva da Política Educacional enquanto ação do Governo; há a perspectiva de se constituir enquanto políticas específicas, incluindo as realizadas nas escolas, dentre outras.

A Política Educacional (assim, em maiúsculas) é uma, é a Ciência Política em sua aplicação ao caso concreto da educação, porém as políticas educacionais (agora no plural e em minúsculas) são múltiplas, diversas e alternativas. A Política Educacional é, portanto, a reflexão teórica sobre as políticas educacionais [...] (PEDRO; PUIG, 1998 apud VIEIRA, 2007, p.55-56).

A concepção adotada nesta tese é a da Política Educacional em seu conceito mais amplo, no campo das ideias e concepções subjacentes às práticas adotadas pelo Estado, em qualquer âmbito.

Dentre os Gastos vinculados à Educação, apenas um deles encontra-se no IRPF que é a Dedução das Despesas com instrução. Todos os demais, a outros tributos. O que hoje se denomina como dedução das despesas com instrução, inicialmente funcionava como uma redução, o que permitia ao contribuinte reduzir da sua renda bruta anual o valor gasto em matrículas no ensino privado. Essa permissão foi dada pela Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964 (BRASIL, 1964a), menos de quatro meses após o golpe militar, ocorrido em 31 de março desse mesmo ano. Apesar de instituída após o golpe, a dedução faz parte da reforma tributária que estava sendo discutida anteriormente, o que pode ser comprovado na matéria publicada pelo

jornal “O Estado de São Paulo”, do dia 02 de abril de 1960, acerca de um Projeto de Lei (PL)², proposto pelo Deputado Federal, André Broca Filho. Consta na matéria:

Artigo 2º - Da renda bruta até Cr\$ 500.000,00 das pessoas físicas, será permitido abater as despesas com a instrução de menores, filhos ou dependentes do contribuinte, desde que os comprovantes estejam apensados a declaração de rendimentos (ESTADÃO, 1960).

Atualmente, esse benefício permite que seja deduzido, na base de cálculo do Imposto de Renda em relação aos rendimentos tributáveis, um valor anual gasto com instrução, limitado por lei³ (BRASIL, 2011). Considera-se dedução da despesa com instrução, os gastos anuais referentes ao pagamento de matrículas em instituições educacionais, tanto do contribuinte quanto dos seus dependentes legais. Hoje, considera-se gasto o pagamento de matrículas na Educação Básica (Educação infantil ‘creche e pré-escola’, Ensino Fundamental e Ensino Médio) e o Ensino Superior. Inclui, ainda, as despesas com a educação profissional.

Essa dedução, apesar de ser tratada principalmente como uma forma de ajustar a capacidade contributiva (argumento principal do ponto de vista tributário), traz uma série de controvérsias, quando analisada por outros prismas. Há controvérsias do ponto de vista tributário, econômico e educacional. Esta dedução foi aprovada sem discussões coletivas a seu respeito, comprometendo a sua legitimidade, já que um dos pressupostos de legitimação é a transparência do sistema tributário. Tal assunto não foi uma proposta discutida com amplos segmentos da população, como se pode perceber dada a sua ausência em livros da própria história da educação no Brasil (ROMANELLI, 1991; SAVIANI, 2001, 2007; ARANHA, 1989). No campo econômico, faz com que o Estado deixe de arrecadar uma quantia considerável em dinheiro, sendo considerado um Gasto Tributário Social. No campo educacional, implica em algumas questões. Uma delas diz respeito ao debate sobre a escola pública, já que a existência dessa dedução impulsiona um ensino privado e/ou pago. Dentre as questões que permeiam a existência de instituições educacionais privadas e pagas, como a questão do acesso igualitário, outra questão nevrálgica, nesse caso, é que o Estado estaria não só permitindo a existência de tais instituições privadas, como estaria pagando parcela do

² Na matéria não consta o número do PL, apenas os artigos que ele pretendia alterar. Foi localizado apenas o Projeto de Lei da Câmara de nº 1.731 de 04 de abril de 1960 (BRASIL, 1960) que versava sobre alterações no imposto de renda, de autoria deste Deputado.

³ Ao contrário do que acontece com os gastos em saúde, há limites para a dedução das despesas com instrução, acordados por legislação complementar. No ano de 2013, este limite anual individual foi de R\$ 3.091,35, para o ano calendário de 2012. Lei nº 12.469/2011 (BRASIL, 2011).

montante das matrículas. Ou seja, as instituições privadas acabam por ser custeadas, mesmo que em parte, por financiamento público. Isso traz à tona o fato de que se constitui numa apropriação do fundo público. Nas palavras de Salvador (2008a, p. 5), “No capitalismo ocorre uma disputa na sociedade por recursos do fundo público no âmbito do orçamento estatal. O orçamento público é um espaço de luta política, com as diferentes forças da sociedade, buscando inserir seus interesses”. Este assunto está, portanto, inserido nessa disputa pelo fundo público, como será desenvolvido nesta tese.

Esse breve panorama de controvérsias indica algumas questões tensas relativas ao assunto e pouco discutidas, ao menos no campo educacional. Mas, por que essa questão é atual, sendo que a dedução existe desde a década de 60? Para tentar responder a tal questionamento, ou ao menos para contextualizá-lo, optou-se por investigar no campo tributário se havia ações e processos relativos ao assunto, já que em março de 2013 foi divulgada uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 4927/2013) que questiona a constitucionalidade do limite do valor da dedução existente, a ser detalhada adiante. Foram também investigados se havia ação similar no Supremo Tribunal Federal (STF) ou nos Tribunais Regionais Federais⁴ (TRF). Não foi identificada outra Ação no Supremo, mas foram identificados diversos processos nos TRFs. A diferença entre uma ADI e um processo é que a primeira serve para declarar que uma norma ou parte dela ofende a Constituição Federal. Parte do ponto de vista de que se uma norma viola dispositivos constitucionais é inconstitucional e não pode figurar no ordenamento jurídico. Já os processos impetrados nos Tribunais Regionais Federais são sobre fatos particulares.

A procura foi feita nos sítios eletrônicos de cada TRF⁵. Na página do TRF da 1ª Região foram encontrados 20 processos englobando a dedução das despesas com instrução, entre os anos de 1998 a 2013. De 1998 a 2009 foram localizados seis processos. De 2010 a 2013 foram localizados 14 processos. Ou seja, nos últimos anos houve um aumento do número de processos vinculados à dedução. De um modo sintético, pode-se dizer que todos esses processos são pedidos do contribuinte para que a Receita considere todo o gasto anual realizado com matrícula

4 Existem cinco TRFs no Brasil, assim divididos: TRF da 1ª Região- seções judiciárias do Acre, Amapá, Amazonas, Bahia, Distrito Federal, Goiás, Maranhão, Minas Gerais, Mato Grosso, Pará, Piauí, Rondônia, Roraima e Tocantins. TRF da 2ª Região- seções judiciárias do Rio de Janeiro e Espírito Santo. TRF da 3ª Região- seções judiciárias de São Paulo e Mato Grosso do Sul. TRF da 4ª Região- seções judiciárias de Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. TRF da 5ª Região- seções judiciárias de Alagoas, Ceará, Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte e Sergipe.

5 Os sítios eletrônicos dos Tribunais são diferentes uns dos outros. Assim, a busca no TRF da 1ª região foi de fácil realização, fato que não ocorreu com os demais TRFs. Como tal levantamento foi realizado a título de contextualização, optou-se por restringir a esse exemplo.

a ser deduzido e não somente o referente ao limite estabelecido. Esse panorama fornece elementos para verificar a importância que a questão vem assumindo nos últimos anos, ao menos no campo das disputas jurídicas⁶.

Em segundo lugar, procurou-se identificar se houve propostas de lei concernentes ao assunto. Em busca nos sítios eletrônicos da Câmara dos Deputados e Senado Federal, foi possível constatar que há seis PLs da Câmara que tratam da alteração dos limites da dedução, na tentativa de ampliá-los, seja pelo valor em si ou pela inclusão de outros gastos, como o de cursos de preparação para vestibulares e de idiomas estrangeiros, PL nº 1079 (BRASIL, 2007c), por exemplo. Estes datam dos anos 2000, 2004, 2005, 2007 e 2009 (BRASIL 2000a; 2004d; 2005a; 2007c; 2009), estando as dos últimos dois anos, em tramitação.

Em relação à busca no Senado Federal, foram encontrados quatro PLs, datados de 1989, 1991, 2007 e 2013, os dois últimos em tramitação (BRASIL, 1989, 1991, 2007a, 2013a). O PL nº 150 (BRASIL, 2007a), por exemplo, prevê a dedução de Imposto de Renda com educação de terceiros, além dos dependentes legais do contribuinte. A matéria foi aprovada, sem emendas, pela Comissão de Educação, Cultura e Esporte (CE) e encaminhada à Comissão de Assuntos Econômicos (CAE), onde se encontra atualmente, com a seguinte justificativa:

[...] o projeto recebeu parecer favorável do senador Inácio Arruda (PCdoB-CE), que entendeu que “a dedução de Imposto sobre a Renda de que trata o Projeto não pode ser vista como favor do Estado, mas como medida de grande justiça fiscal, para o contribuinte que se dispõe a assumir a responsabilidade pelo custeio da educação de jovens carentes, em substituição ao Estado, que, na maior parte das vezes, exerce de forma insuficiente e sem a devida qualidade o seu dever de fornecer educação aos jovens brasileiros” (AGÊNCIA SENADO, 2012, s/p).

Somado a esse quadro tem-se um movimento que busca ampliar tal dedução, como o promovido pela ADI 4927/2013, impetrada pela OAB. Segundo divulgação, “Para a OAB, os limites de dedução para educação são ilegais e estão em desacordo com a realidade nacional. A entidade considera que os tetos são contrários à dignidade da pessoa humana e ao direito fundamental de todos à educação” (OAB, 2013). Em março de 2013, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (CFOAB) enviou ao Supremo Tribunal Federal uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 4927/2013) que questiona os itens 7, 8 e 9 do inciso II do

⁶ Essa busca se concentrou nos TRFs e no STF em razão da competência legal destes para tratar de referida matéria.

art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995 (BRASIL, 1995b), com redação dada pela Lei nº 12.469, de 2011 (BRASIL, 2011). Noutras palavras, essa ação questiona a existência de um limite para a dedução dos gastos com instrução privada, no cálculo do IRPF, segundo os itens 7, 8 e 9 do inciso II do art. 8º utilizados na argumentação:

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

II – das deduções relativas: [...]

7 - R\$ 3091,35 (três mil, noventa e um reais e trinta e cinco centavos) para o ano-calendário de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)

8 - R\$ 3230,46 (três mil, duzentos e trinta reais e quarenta e seis centavos) para o ano-calendário de 2013; (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)

9 - R\$ 3375,83 (três mil, trezentos e setenta e cinco reais e oitenta e três centavos) a partir do ano-calendário de 2014. (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011).

Segundo o texto contido na ADI 4927/2013,

A imposição de limites tão reduzidos à dedutibilidade das despesas com educação na base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas ofende, conforme se demonstrará, diversos comandos constitucionais, como o conceito de renda (art. 153, III), a capacidade contributiva (art. 145, § 1º), o não-confisco tributário (art. 150, IV), o direito à educação (arts. 6º, *caput*, 23, V, 205, 208, 209 e 227), que a Constituição admite não ser plenamente garantido pelo Poder Público (art. 150, VI, *c*), a dignidade humana (art. 1º, III), a proteção da família (art. 226) e a razoabilidade (art. 5º, LIV).

A ADI 4927/2013 tem como foco mostrar a incongruência entre o teto de dedução e o panorama atual e desenvolve isso a partir de três argumentos: As insuficiências da educação pública, o custo médio da instrução particular no Brasil e a estimativa dos valores em discussão. Para isso, apresenta por um lado, dados do Censo Escolar do ano de 2011, na tentativa de mostrar a insuficiência da educação pública no quesito vagas. Por outro lado, apresenta dados do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB), para veicular a ideia de que a insuficiência é ainda maior, pois diz respeito à qualidade dessa educação. Trabalha ainda com uma terceira ideia que é a de mostrar os custos privados da educação no Brasil – maiores do que a dedução abarca.

Por outro lado, há uma sutil indicação de negação deste GTS, iniciado pelo argumento financeiro, devido à luta pelo aumento dos recursos aplicados na educação pública. No documento final da II Conferência Nacional de Educação (CONAE), a proposta contida para o Plano Nacional de Educação (PNE 2011-2020) era a de:

Ampliar o investimento em educação pública em relação ao PIB, na proporção de, no mínimo, 1% ao ano, de forma a atingir, no mínimo, 7% do PIB até 2011 e, no mínimo, 10% do PIB até 2014, respeitando a vinculação de receitas à educação definidas e incluindo, de forma adequada, todos os tributos (impostos, taxas e contribuições) (CONAE, 2013, p.112).

Esse aumento de recursos implica em apontar quais seriam as fontes para isso. Nesse contexto, levantou-se a possibilidade, no texto “Necessidades e possibilidades para o financiamento da educação brasileira no plano nacional de educação”⁷, ainda que *en passant*, de uma parte desse recurso ser oriunda do fim da dedução das despesas com instrução privada. O recurso, outrora não arrecadado, seria arrecadado e destinado, mesmo que não integralmente, à educação pública (CASTRO; CARVALHO, 2012).

Nesse contexto de disputas e consequente busca de equilíbrio, indagou-se sobre a origem e os pressupostos adotados na criação e defesa dessa dedução. De onde surgiu a ideia desta dedução? O que sua criação objetivava? Por que beneficiar os poucos contribuintes que possuíam renda para pagar o imposto? Qual foi o sentido, político, econômico, educacional? Na atualidade, tal proposta é pertinente? Ela pode ser considerada um subsídio do Estado às escolas privadas? Qual a sua função, passados mais de quarenta anos? Quais são algumas das implicações educacionais da adoção dessa dedução? O contexto no qual essa dedução foi implementada é relevante para tentar compreender sua origem, já que esta não está exposta diretamente em nenhum texto ou legislação. Desse modo, considerando as ações desenvolvidas, reafirmou-se a importância da pesquisa, tendo em vista o seguinte conjunto de razões: a) A ausência de pesquisas específicas sobre essa dedução; b) A existência do objeto de pesquisa no sistema brasileiro; c) A possibilidade de interface com outras áreas, como economia e direito e; d) A relevância, na atualidade, dessa discussão.

Esses questionamentos e a necessidade de aprofundar o tema foram orientadores da pesquisa, cujo objetivo era o de **analisar a modalidade de subsídio público à escola privada presente no Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), via mecanismo da dedução de despesas com instrução, discutindo os argumentos favoráveis e contrários à sua permanência e/ou extinção, no contexto atual**. Para este fim, foram necessários alguns procedimentos metodológicos, cabendo algumas considerações.

⁷ Esse texto foi, originariamente, publicado pelo Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA, 2011b).

A primeira das considerações refere-se às abordagens qualitativa e quantitativa, ambas utilizadas no decorrer da elaboração e execução da pesquisa. Azanha elabora o que é “ter um método”, preferindo referenciá-lo como um agir metodicamente, já que a ideia de ter um método poderia ser identificada como um conjunto de regras ou códigos. Por isso, apresenta essa ideia de um “agir metodologicamente”, de modo que o método se apresenta apenas como um predicado e não um “[...] requisito de saber prévio à ação” (AZANHA, 1992, p. 179). No caso desta pesquisa, tanto os aspectos de uma quanto de outra abordagem foram utilizados, já que o objeto de investigação exigiu o trabalho com dados quantitativos, ao mesmo tempo em que pressupôs uma análise qualitativa tanto desses dados, quanto dos argumentos encontrados.

Dependendo do ponto de vista, esta pesquisa pode ser desenvolvida e compreendida numa perspectiva macro, já que analisa aspectos de uma política ampla, mas também pode ser definida, numa perspectiva micro, no contexto do panorama apresentado sobre os Gastos Tributários, de modo a concordar com Sautu et al (2005, p. 52) de que “Não há temas macrossociais ou microssociais; ao contrário, um mesmo tema pode ser abordado desde diferentes perspectivas, dando lugar a diferentes investigações”⁸. Além da questão da abordagem, foi realçado no decorrer das leituras que os tópicos elencados correspondiam a mais de uma área do conhecimento. Ou seja, os diversos artigos sobre tributação e gasto tributário, por exemplo, correspondem a múltiplas áreas. Há estudos sob a ótica da economia (PAES; BUGARIN, 2006), outros sob a ótica do direito (LEONETTI, 2015), da gestão (ALVES et al, 2012), da história (MENEZES, 2006), dentre outros. Essa constatação ampliou o campo de análise do objeto em questão e foi decisiva para se pensar a pesquisa num âmbito interdisciplinar. Sendo assim, no desenvolvimento da mesma, pontuaram-se questões no campo da tributação e redistribuição, dos gastos tributários, do direito à educação, do financiamento da educação, da história da educação, da economia da educação, das relações público-privado, ou seja, da política macro educacional brasileira.

Para a coleta de dados, recorreu-se inicialmente às fontes bibliográficas e documentais referentes tanto à literatura nacional, quanto internacional sobre o tema, à legislação nacional e aos Projetos de Lei apresentados à Câmara dos Deputados e Senado Federal, que visam à

⁸ Este trecho encontra-se originalmente na língua espanhola. Os textos da língua espanhola e os da língua portuguesa, oriunda de Portugal, não foram traduzidos, tendo em vista a semelhança e proximidade com a língua portuguesa escrita no Brasil. Os textos escritos na língua inglesa utilizados na tese foram traduzidos pela autora no corpo do texto, sendo o original apresentado nas notas de rodapé para conferência.

alteração (ampliação) da dedução das despesas com instrução no Imposto de Renda Brasileiro. Tal coleta foi realizada, primordialmente, pela internet por meio das seguintes fontes:

- a) Receita Federal do Brasil (<http://www.receita.fazenda.gov.br/>) e Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) (<http://www.ipea.gov.br/portal/>) – por ser, a primeira, a instituição responsável pelo IR e a segunda, a que desenvolve estudos sobre tributação, numa perspectiva da economia e do desenvolvimento brasileiro. Os textos e estudos das duas instituições foram basilares no desenvolvimento desta pesquisa.
- b) Banco de Teses da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - CAPES (<http://capesdw.capes.gov.br/capesdw/>) e *Scientific Eletronic Library Online* — SciELO (<http://www.scielo.br>) – por serem os sítios de referência em relação a teses, dissertações e artigos publicados.
- c) Organization for Economic Co-operation and Development - OECD - (<http://www.oecd.org/ctp/>) – por ser referência quanto aos aspectos internacionais relativos aos Gastos Tributários.

Na busca de produções sobre essa temática, concluiu-se que a dedução, relativa especificamente à instrução, foi pouco estudada ou debatida⁹. Há alguns autores na área que citam a questão sem, contudo, desenvolvê-la (MELCHIOR, 1979; CARMO, 2007; HELENE, 2013). Desse modo, tendo em vista o objetivo proposto e as devidas limitações de dados, a pesquisa foi realizada a partir de estudos bibliográficos e estudos documentais. Além desse aspecto, outro que chamou a atenção foi o fato dos estudos possuírem metodologias distintas. Alguns são estudos empíricos, outros são estudos teóricos, há ainda os estudos históricos, estatísticos, econométricos etc. Isso realçou as diversas possibilidades existentes na realização desta pesquisa.

Em relação aos estudos documentais, segunda etapa desta pesquisa, foram necessárias buscas em diversas fontes e com diversos resultados encontrados, a saber:

⁹ Outra fonte de levantamento bibliográfico e coleta de dados foi relativa aos estudos desenvolvidos no Curso de Tributarista Júnior, promovido pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), finalizado em dezembro de 2014. O curso proporcionou um maior contato com o assunto da tributação, trazendo elementos importantes, referentes aos textos estudados.

a) Receita Federal do Brasil

- Dados sobre o Imposto de Renda nos demonstrativos anuais da Receita;
- Relatórios sobre a base efetiva do Imposto de Renda;
- Memória da Receita Federal “Imposto de Renda Pessoa Física” - Sítio informativo da Receita Federal contendo legislação, curiosidades e reformas tributárias.

b) Senado Federal

- Obtenção da exposição de motivos, via solicitação ao arquivo do Senado Federal, da Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964 e da Emenda Constitucional nº 9, de 22 de julho de 1964. A primeira institui o abatimento da renda bruta referente às despesas realizadas com a instrução. Já a EC nº 9/1964, altera diversos artigos e discorre sobre a tributação do rendimento dos professores.
- Acesso aos Projetos de Lei concernentes à temática que tramitaram ou ainda tramitam na Casa: PLS nº 539/ 2013; PLS nº 150/2007; PLS nº 106/1991 e PLS nº 242/1989.

c) Câmara dos Deputados

- Acesso aos Projetos de Lei concernentes à temática que tramitaram ou ainda tramitam na Casa: PLC nº 5.184/2009; PLC 1.079/2007; PLC 4.878/2005; PLC nº 3947/2004; PLC nº 3.382/2000.

d) Supremo Tribunal Federal

- Acesso ao andamento da ADI 4927/2013 e ao seu teor na íntegra, bem como o encaminhamento da relatora.

e) Tribunais Regionais Federais

- Acesso aos processos do TRF da 1ª Região (20 processos englobando a dedução das despesas com instrução, entre os anos de 1998 a 2013) cujo conteúdo é a solicitação de ampliação do teto da dedução decorrente de casos específicos.

f) Arquivo do jornal “O Estado de São Paulo”

- Acesso às reportagens do final da década de 50 e anos 60 sobre o Imposto de Renda e deduções. Esse foi o jornal elencado devido ao fato de que o mesmo possui um acervo amplo, possível de ser acessado via internet.

Com base nas leituras, tanto da literatura, quanto dos documentos, a terceira etapa foi elaborada de modo que respondesse às questões da pesquisa. Foram solicitados os seguintes dados à Receita Federal do Brasil (RFB).

Montante anual declarado pelo contribuinte ao optar por incluir a dedução das despesas com instrução, a partir do ano de 1965 até o ano de 2013. (O quanto eles declaram como sendo esses gastos)

Desse valor declarado pelo contribuinte, quanto o Estado permitiu que fosse deduzido? Ou seja, quanto efetivamente o Estado deixou de considerar no cálculo do Imposto de Renda dos contribuintes?

Quantos declarantes existiram em cada ano? Destes, quantos tiveram saldo devedor? Qual a distribuição destes nas faixas das alíquotas? Ou seja, como os contribuintes nas diferentes faixas, utilizam essa dedução?

Qual o montante de deduções referentes à Educação Básica (educação infantil "creche e pré-escola", ensino fundamental e ensino médio) e qual ao Ensino Superior? (E-SIC, 2014).

A primeira resposta obtida foi a de que os dados já se encontravam disponíveis, nos Grandes Números DIRPF (RFB, 2014). Como esta informação não se confirmou, foi necessário entrar com um Recurso. Após recurso a resposta foi a de que “A disponibilização de dados adicionalmente requeridos exigiria alocação de recursos para a realização de um estudo adicional e específico para atender tal demanda, com possível geração de custos adicionais referentes a apurações especiais” (E-SIC, 2014). Portanto, os dados não foram obtidos, mesmo via Lei do Acesso à Informação (LAI)¹⁰.

Um estudo que mostra e discute a dificuldade de dados existentes sobre o IRPF é o de José Roberto Afonso, intitulado “IRPF e desigualdade em debate no Brasil: o já revelado e o por revelar”. Neste estudo, o autor objetiva investigar o que pode ser encontrado com base nas

¹⁰ Esse direito à informação é assegurado pela Constituição de 1988 e, mais recentemente, pela Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, chamada de Lei de Acesso à Informação (BRASIL, 2011a). A Constituição brasileira fala do acesso a informações públicas em três artigos, a seguir: Art. 5º, inciso XXXIII: - todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado. Art. 37, § 3º: A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta, regulando especialmente: [...] II - o acesso dos usuários a registros administrativos e a informações sobre atos de governo [...] Art. 216, § 2º - Cabem à administração pública, na forma da lei, a gestão da documentação governamental e as providências para franquear sua consulta a quantos dela necessitem.

poucas estatísticas disponíveis e oriundas das declarações de IPRF, bem como “[...] fomentar a divulgação de novas e mais detalhadas estatísticas que permitam ampliar o escopo dos estudos, não apenas sobre tributação, como também sobre a distribuição da renda e da riqueza no país” (AFONSO, 2014, p. 2). Para isso, o autor investiga os documentos atualmente disponibilizados e conclui que

[...] a restrição do acesso às declarações individuais do IPRF tem sido justificada, informalmente, pela possibilidade de a Receita Federal do Brasil (RFB) vir a ser acusada de quebra de sigilo fiscal, sem falar na questão do custo de processamento das declarações. Aliás, a necessidade de elaborar tabulações extras é usada como justificativa para negar pedidos de acesso à distribuição de renda por classes, requeridos com base na Lei de Acesso à Informação (AFONSO, 2014, p. 2).

Sem oferta de dados primários, atualizados e detalhados, os estudos sobre o IPRF escasseiam na literatura econômica nacional (AFONSO, 2014, p. 5). Essa situação contradiz o que vem se discutindo, em âmbito internacional, sobre o assunto. Ressalta-se, internacionalmente, a necessidade de uma metodologia, senão única, ao menos compatível, como também de um sistema de informação sólido desses dados.

Para la estimación de los gastos tributarios es fundamental contar con información de calidad, confiable, y disponible en tiempo. Para ello, es importante trabajar en tres etapas: (i) la captación de la información; (ii) el tratamiento de la información; y (iii) el análisis de los datos (LEMGRUBER, 2008, p. 18).

Em relação à captação de informações, o autor coloca que é possível recorrer tanto às fontes internas, quanto às fontes externas, especificando-as em seguida.

Las primeras, contemplan las declaraciones generales de impuestos presentadas por los contribuyentes, que en muchos casos requerirán la incorporación de nuevas líneas para facilitar las estimaciones, lo que es parte de los costos de administración y cumplimiento de los gastos tributarios. En algunos casos hay también algunos formularios especiales para el control de los beneficios fiscales. En cuanto a las fuentes externas, éstas incluyen, por ejemplo, información de terceros y otras agencias de gobierno, información de administradores de zonas francas, agencias reguladoras, etc. Los convenios de intercambio de información son un instrumento útil para el acceso a estas fuentes de datos (LEMGRUBER, 2008, p. 18).

O tipo de levantamento de dados utilizados foi composto majoritariamente por fontes primárias, já que é a própria Receita Federal do Brasil que recebe, organiza e divulga as

informações disponíveis. Na RFB foram encontrados três documentos essenciais no desenvolvimento da pesquisa: 1) Demonstrativo dos Gastos Tributários (Projeto de Lei Orçamentária Anual- PLOA); 2) Demonstrativos dos Gastos Tributários (Base Efetiva) e 3) Grandes Números – (Declaração do Imposto de Renda de Pessoa Física - Declaração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - DIRPF). Tais documentos, entretanto, não estão disponíveis para todos os anos. O documento um (1) está disponibilizado até o ano calendário de 2015. O documento dois (2), até o ano calendário de 2012 e o terceiro documento, até o ano calendário de 2013. Portanto, o último ano referenciado nos três documentos é o de 2012, sendo, portanto, selecionado para análises pormenorizadas. A única exceção refere-se às simulações 1, 2 e 3 disponibilizadas no capítulo 3, item 3.2. Como o sítio eletrônico da Receita Federal disponibiliza apenas o simulador do exercício de 2015, ano calendário de 2014, optou-se por utilizá-la nessas três simulações a título de visualização do sistema. As demais corresponderão ao exercício de 2013, ano calendário de 2012, como já explicado. Quanto a explicação metodológica dos cálculos realizados no decorrer do texto, principalmente no capítulo 3, ela se encontra devidamente realizada em cada cálculo.

Fontes secundárias também foram utilizadas, principalmente no que se refere aos dados dos países latino-americanos apresentados e em casos cuja criação de novas tabelas não diferiria das já encontradas em outros textos. Nesses casos, optou-se por utilizar tabelas já construídas por outros autores, sendo esses dados secundários apenas conferidos com alguns dados das fontes primárias disponíveis. Outra técnica utilizada foi a de entrevistas com estudiosos da área a fim de ampliar e debater o tema¹¹.

Para analisar com mais amplitude o tema da dedução das despesas com instrução, fez-se necessário compreendê-la no contexto da tributação. O primeiro capítulo “Um panorama da discussão sobre tributação e sistema tributário brasileiro” apresenta elementos sobre tributação e sistema tributário, já que a dedução das despesas com instrução no imposto de renda insere-se nesse conjunto. Assim, apesar do objetivo desta pesquisa não ser relativo a analisar diretamente a relação entre deduções, redistribuição e justiça social, indiretamente estas questões apresentam-se vinculadas, seja na justificativa na criação e manutenção destas, seja na discussão sobre a necessidade de não mais existirem. Ademais, este capítulo apresenta

¹¹ Foram entrevistados Evilásio Salvador da Universidade de Brasília (UNB) e Fernando Gaiger (IPEA). A seleção desses entrevistados ocorreu por meio da leitura prévia de seus textos e pela disponibilidade dos mesmos em conversar presencialmente sobre o assunto.

elementos acerca do sistema tributário brasileiro com o objetivo de subsidiar discussões posteriores pertinentes à temática, como a existência dos chamados Gastos Tributários, discorridos no capítulo seguinte. É um capítulo que perpassa essas questões sem, contudo, aprofundá-las.

No segundo capítulo, “O sistema tributário brasileiro e os gastos tributários vinculados à educação”, apresentam-se as discussões sobre benefícios fiscais e Gastos Tributários. Nele são analisados os pressupostos do conceito de GTs no âmbito internacional e alguns aspectos metodológicos relevantes para a compreensão dos GTs no Brasil. A delimitação na compreensão dos GTS decorre do fato de que esta tese, apesar de adentrar no âmbito tributário, recai primordialmente sobre as políticas sociais, especificamente a da educação. Desse modo, procura-se mostrar como as ideias de GT e GTS chegam ao Brasil, como é absorvida e quais os seus limites atuais, baseando-se nos pressupostos internacionais estudados. Por fim, a última parte discorre sobre os GTS, especificando a função orçamentária “Educação”, seus benefícios e valores.

No terceiro capítulo, “A dedução dos gastos com instrução no IRPF”, adentra-se especificamente na dedução das despesas com instrução no IRPF. No primeiro tópico, “A dedução dos gastos com instrução no IRPF: texto e contexto”, aborda-se a dedução dos gastos com instrução no Imposto de Renda, no contexto educacional brasileiro, no seu funcionamento, na sua configuração e nos seus princípios. Para isso, utilizam-se aspectos históricos, legais e estatísticos sobre a educação no Brasil, vinculando-os aos processos relativos à dedução, mesmo anteriormente à década de 60, quando foi aprovada. No segundo, “Um subsídio público/GT ou um mecanismo meramente tributário? Aspectos técnicos, teóricos e simulações”, as análises recaem sobre os dados da dedução presentes nos “DGT PLOA”, “DGT Bases Efetivas”, “Grandes Números – DIRPF” e simulações realizadas por meio do Simulador do IR da Receita Federal, procurando identificar questões subjacentes ao assunto.

No quarto capítulo optou-se por apresentar duas discussões atuais sobre a temática. A primeira é relativa à ADI 4927/2013, impetrada no Superior Tribunal Federal em 2013. A segunda discussão gira em torno do debate da garantia do direito à educação e do financiamento público para a educação pública e de seus elementos constitutivos, no contexto do Plano Nacional de Educação. Enquanto a primeira discorre sobre a ampliação da dedução, a segunda, mesmo que indiretamente, apresenta argumentos e proposições que possibilitam refutar o

mecanismo da dedução. Ambas servem de base para a apresentação dos argumentos, sendo utilizadas, também, outras fontes sobre os posicionamentos apresentados e que discorrem sobre os argumentos do direito à educação e do financiamento da educação, incluindo as interfaces do debate sobre educação pública/privada.

No quinto e último capítulo são tecidas as considerações finais sobre os resultados da pesquisa.

CAPÍTULO 1

UM PANORAMA DA DISCUSSÃO SOBRE TRIBUTAÇÃO E SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.

O imposto, de facto, não deixa ninguém indiferente.

João Ricardo Catarino¹²

Este capítulo apresenta elementos sobre tributação e sistema tributário, já que a dedução das despesas com instrução no imposto de renda insere-se nesse conjunto. Assim, apesar do objetivo desta pesquisa não ser relativo a analisar diretamente a relação entre deduções e redistribuição, indiretamente estas questões apresentam-se vinculadas, seja na justificativa na criação e manutenção destas, seja na discussão sobre a necessidade de serem extintas. Ademais, este capítulo apresenta elementos acerca do sistema tributário brasileiro com o objetivo de subsidiar discussões posteriores pertinentes à temática. Ele parte do pressuposto de que

O sistema tributário brasileiro vigente em um dado momento é fruto de um processo de evolução que, na maior parte do tempo, é contínuo. Com efeito, uma vez fixada sua estrutura básica, ele é capaz de adaptar-se, mediante alterações tópicas nas normas legais e administrativas, a modificações nas condições econômicas e sociais reinantes e, assim, operar satisfatoriamente durante períodos relativamente longos (VARSANO, 2002, p. 231).

Tal ideia é fundamental, pois apesar das modificações que originaram o atual sistema tributário brasileiro, a dedução das despesas dos gastos com instrução é um mecanismo que existe e permanece desde a Reforma Tributária da década de 60, quando foi criado pela Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964 (BRASIL, 1964a) e incorporado à Constituição Federal pela Emenda Constitucional (EC) nº 9, de 22 de julho de 1964¹³ (BRASIL, 1964b). Tendo isso em vista, a opção por apresentar conceitos basilares sobre a temática de tributo e dos impostos, bem como a estrutura vigente, é inerente ao objetivo da pesquisa.

¹² Cf. CATARINO, 2008, p.21.

¹³ A Constituição em vigor que recebeu a Emenda foi a de 1946, chamada de Constituição dos Estados Unidos do Brasil (BRASIL, 1946).

Para isso, trabalhar-se-á com dois tópicos. O primeiro levanta questões relativas ao conceito de redistribuição, justiça tributária e seus desdobramentos. Isso se faz necessário tanto para se pensar a organização adotada do sistema tributário brasileiro, quanto para a análise de alguns critérios vinculados aos pressupostos, como, por exemplo, o da capacidade contributiva e das deduções fiscais. O segundo tópico problematiza a situação atual da tributação no Brasil, explicitando brevemente como funciona o sistema tributário brasileiro e quais foram as principais alterações ao longo do século XX que o redesenharam. Além disso, traz questões emblemáticas na disputa e impasses relativos à tributação no Brasil¹⁴.

1.1 Elementos teóricos sobre tributação.

Quando se adentra no tema da tributação, existe um discurso frequente, tanto técnico, acadêmico (BARBOSA, 2002; BRASIL, 2008; LIMA, 2014)¹⁵, quanto no âmbito da política, de que se faz necessário e urgente uma reforma tributária. A demanda por reforma é cada vez mais evocada no Brasil, como é possível constatar por meio de notícias (DANA, 2014; KHAIR, 2015) e, recentemente, considerando a última eleição presidencial, de 2014, pelos discursos dos candidatos. Dentre os candidatos mais significativos em termos de percentuais de voto, o discurso sobre a Reforma Tributária apresentou-se da seguinte maneira¹⁶:

- a) Aécio Neves (Partido da Social Democracia Brasileira – PSDB): propôs uma simplificação do sistema tributário, visando à competitividade das empresas. Para isso, previu a “criação de secretaria extraordinária para elaboração de projeto de simplificação do sistema tributário com foco no emaranhado de impostos indiretos e a Correção da tabela do Imposto de Renda para assegurar isenção a uma faixa maior de assalariados” (PSDB, 2014, s/p).
- b) Dilma Rousseff (Partido dos Trabalhadores – PT): não abordou diretamente o assunto em seu Programa de Governo (PT, 2014).

¹⁴ Essa organização em tópicos possui um objetivo didático. Por isso, ressalta-se que os tópicos dialogam entre si, não sendo os seus elementos estanques.

¹⁵ A temática da Reforma Tributária está em voga há décadas. Portanto, são inúmeros trabalhos acerca do assunto, tanto oriundos da academia quanto dos órgãos governamentais, não havendo necessidade de trazê-los integralmente na exemplificação da questão.

¹⁶ Englobando os demais candidatos, apenas a candidata Luciana Genro, pelo Partido Socialismo e Liberdade (PSOL), apresentou a proposta de taxar as grandes fortunas, uma das medidas previstas na CF/88.

- c) Marina Silva (Partido Socialista Brasileiro – PSB)¹⁷: abordou incisivamente a temática no que diz respeito à promoção de uma reforma tributária com o objetivo de fortalecer e assegurar maior autonomia aos Estados e Municípios. “Propomos um novo federalismo, que desconcentre o poder e fortaleça – com os recursos correspondentes, por meio de uma reforma tributária – a autonomia de estados e municípios nos quadros do nosso marco constitucional” (PSB, 2014, p. 54). Além disso, propôs que criaria uma série de benefícios tributários a fim de incentivar a economia de determinados setores.

É interessante perceber a movimentação dos candidatos e partidos em torno da temática na compreensão das questões que envolvem a efetividade de reformas tributárias. A título de exemplo, o partido da atual presidente reeleita Dilma Rousseff (2015-2018), em 2002, via a candidatura de Luís Inácio Lula da Silva, apresentou em seu Programa de Governo, a seguinte proposta:

A primeira das reformas a ser encarada pelo novo governo, ainda no primeiro ano de mandato, tem como objetivo o aumento da eficiência econômica e a redução das desigualdades sociais através da correção de distorções na área tributária. A meta será claramente a de simplificar o sistema tributário nacional, especialmente com o fim da cumulatividade das contribuições e a redução ao longo do tempo da carga tributária incidente sobre a produção e os assalariados de baixa e média renda (PT, 2014a).

Inequívoco o fato de que neste tempo houve tentativas de viabilizar algumas reformas. Entretanto, assim como foi infrutífera a tentativa do governo anterior, do presidente Fernando Henrique Cardoso (1995- 2002), ocorreu também nesses anos e governos subsequentes. Segundo Junqueira (2011, p. 2),

O sistema tributário é um dos nós do desenvolvimento econômico e social do país. A necessidade de uma reforma deixou de ser apenas uma opinião de especialistas. Virou a uma unanimidade nacional. Desde 1988, todos os presidentes eleitos declararam querer uma reforma tributária, sendo que dois enviaram propostas de reforma ao Congresso.

Além desses indícios da relevância da temática, no Brasil, é significativo constatar que embates sobre a tributação percorrem vários sistemas tributários pelo mundo, como nos mostram pesquisas (GRAY, 2015; HOLTZ-EAKIN, 2014), notícias (NYTIMES, 2015; LE

¹⁷ O Programa de Governo de Marina Silva se assemelha ao Programa lançado pelo Candidato Eduardo Campos, quando a mesma era a sua vice - candidata. No campo da tributação, detalha algumas questões, mas mantém o eixo central na descentralização de recursos tributários.

MONDE, 2014; EL PAÍS, 2014) e trabalhos de diversas organizações (DUBAY; BURTON, 2015; OXFAM, 2014; OECD, 2006). Tal generalização do debate sobre reforma tributária nos leva a questionar as bases de um sistema tributário num determinado país. Para Varsano (2002, p. 232), “A qualidade da tributação é avaliada pela consideração de um conjunto de características a ela associáveis que são consideradas desejáveis. Quando alguma delas está ausente ou deficiente, há motivação para realizar uma reforma”.

Numa linha diferente desta, a necessidade da reforma apresenta-se muito mais vinculada às questões de disputa política e econômica do que às questões técnicas, tal qual a qualidade da tributação, como apontada na perspectiva de Varsano (2002). Ou seja, as nações, de um modo geral, estão sempre clamando por uma reforma no sistema de tributação, pois este se caracteriza por estar no cerne da disputa entre interesses grupais - argumentação desenvolvida no decorrer desta Tese. Logo,

[...] os efeitos do imposto são vastos e imbricados uma vez que alteram sempre os termos e equilíbrios das forças econômicas existentes em cada momento. [...] Daí que não se possa estranhar a forma assídua como incessantemente se volta ao tema, como se de uma espécie de estranha mania ou compulsão social se tratasse (CATARINO, 2008, p. 21).

Assim, quais tópicos são relevantes na organização de um sistema? Quais elementos devem ser considerados? Quais interesses estão em jogo? Pensando nessas questões, optou-se por focalizar o estudo inicialmente e, prioritariamente, em duas obras. Uma delas é a de João Ricardo Catarino (CATARINO, 2008), “Redistribuição Tributária: Estado social e escolha individual”, tendo em vista que sua obra abarca os elementos necessários para esta discussão. A segunda é a obra de José Luís Saldanha Sanches (SANCHES, 2010), “Justiça Fiscal”, na qual complementa a perspectiva adotada por Catarino, levando a discussão da tributação especificamente para o “[...] o eterno problema de saber como deve ser repartida a carga tributária entre os contribuintes: tributar mais o rendimento ou o consumo? Conceder benefícios fiscais? A quem? E qual o custo de cada benefício para a comunidade como um todo?” (GAMA, 2010, s/p).

A primeira referência citada objetiva discutir a ideia de redistribuição tributária e os modelos fiscais redistributivos. Para isso, traz uma série de elementos. Dentre eles, há àqueles vinculados à parte histórica e teórica da tributação, tendo como pano de fundo o liberalismo e

suas vertentes. O autor traz também no cerne da questão a discussão sobre liberdade, igualdade e inquietação social, tendo como pressuposto que

O conteúdo que se der às ideias fundamentais de liberdade e de igualdade influencia directamente o lugar do Estado e o papel dos governos na sociedade. As concepções em cada época prevaletentes procuraram influenciar os sistemas fiscais com o propósito específico de torna-los adequados a esses valores (CATARINO, 2008, p. 373).

Para isso, desenvolve argumentos sobre os fundamentos da política tributária redistributiva, detalhando a capacidade contributiva nas relações de liberdade, igualdade e justiça social. Com base nas discussões apresentadas, levanta paradoxos e perspectivas da política tributária redistributiva. A citação ainda reitera o posicionamento de que a adoção de um sistema tributário é, antes de tudo, uma opção política, sobremaneira influenciada por valores e concepções de determinada época e/ou determinado grupo.

Para além da consideração de que em cada momento histórico, em cada contexto, se produz um juízo de valor sobre justiça social, o autor ressalta que há um fio condutor na implementação e manutenção da política tributária¹⁸. Ou seja, não se pode considerar a questão tributária unicamente pela subjetividade presente em determinado momento histórico. Considera-se nesta pesquisa, portanto, que um sistema tributário é composto por uma tríade: as questões técnicas, as questões baseadas em valores (fio condutor) e as vinculadas às disputas políticas e econômicas. Esse é o pressuposto adotado na tese, como será desenvolvido neste e nos capítulos subsequentes.

Catarino traz como fio condutor os ideais e valores institucionais fundamentais, quais sejam: liberdade, igualdade e justiça social. Para iniciar a discussão, adentra nas questões de capacidade contributiva, redistribuição tributária e progressividade fiscal. A discussão sobre a capacidade contributiva é tópico relevante no contexto da dedução das despesas com instrução, já que esta se baseia, do ponto de vista tributário, neste princípio. Para o direito tributário, este é um princípio que remete à capacidade subjetiva do contribuinte de arcar com o ônus tributário sem prejudicar a garantia de suas necessidades básicas. Segundo Cassone (2006, p. 189), “[...] o princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro

¹⁸ O autor considera que “A política fiscal dos governos tem assentado em pelo menos cinco vectores principais que a nosso ver traduzem um consenso aparente: a estabilidade, a equidade, a transparência, a simplicidade e a eficiência” (CATARINO, 2008, p. 27). Contudo, não adentra nessas questões.

pressuposto da lei tributária”. Isso significa dizer que tem que se considerar não somente a situação financeira do contribuinte, mas também a sua situação econômica e social. Diferentes contribuintes, com o mesmo rendimento bruto, não necessariamente apresentam a mesma capacidade contributiva. Essa é uma das justificativas para as deduções.

A existência do imposto, apesar de remontar às origens da humanidade organizada, tem a sua história remetida, sobremaneira, à sociedade feudal¹⁹. “Não se tratava de saber como deveriam ser distribuídos os tributos, mas apenas de saber se havia ou não uma causa de legitimação para a oneração fiscal dos membros da comunidade” (SANCHES, 2010, p. 22). Contudo, a percepção de riqueza, antes baseada no patrimônio, muda na transição entre uma economia fundiária para a industrial e de serviços. Assim, a riqueza “[...] deixou de ser patrimônio para se situar no rendimento – que hoje permanece como o indicador preferível da capacidade contributiva” (CATARINO, 2008, p. 25).

O rendimento, como se conhece, tem sido o critério mais frequentemente utilizado pelo que será o melhor aferir a capacidade contributiva. Se o imposto é, como facilmente se compreende, uma extração de riqueza, naturalmente que ele não existe se esta não se verificar. Apenas os que revelem capacidade económica podem ser chamados a concorrer para as despesas públicas (CATARINO, 2008, p. 405).

Hoje, portanto, configura-se uma vinculação entre o princípio da capacidade contributiva e o rendimento do contribuinte. Por renda do contribuinte, se compreende que é

[...] o valor monetário do aumento líquido do poder de consumo de um indivíduo durante um determinado período. É igual ao montante efetivamente consumido durante o período somado aos acréscimos patronais líquidos. De acordo com esse critério. Todas as fontes de aumento potencial do consumo deveriam ser incluídas no conceito de renda, independentemente da forma como o consumo ocorreu e também do fato de este ter efetivamente ocorrido ou não (LEONETTI, 2003, p. 22).

Há vários conceitos de renda no decorrer da história. O conceito acima citado é chamado de “*Haig-Simons*”. Ele é conhecido por ter distinguido a renda do capital. Nas palavras de Sousa (1970, apud LEONETTI, 2003, p. 24) “Já não se trata de opor uma ao outro, mas de associá-los numa concepção cíclica em que são ao mesmo tempo causa e efeito, o que se pode exprimir dizendo que a renda é um estágio formativo do capital e reciprocamente”. Segundo esse

¹⁹ Segundo Catarino (2008), remonta ao século XV os primeiros estudos sistematizados da realidade fiscal, nas repúblicas italianas.

conceito, a origem da renda é irrelevante, o que significa dizer que os rendimentos devem ser tratados da mesma forma, sem atentar para a sua fonte.

Do conceito de renda adotado, surgem os princípios que o orientam e efetivam. Dentre esses princípios está o da igualdade e o da capacidade contributiva. “O princípio da igualdade assegura que não haja tratamento discriminatório entre contribuintes em situação equivalente e que a carga tributária individual seja determinada segundo a capacidade contributiva de cada um” (LEONETTI, 2003, p. 178). Com base nesses princípios, é lugar comum a ideia de que a tributação tem por função a de promover a justiça social (CARRASCO, 2008; SALVADOR, 2008, 2008a; LEONETTI, 2003).

Hay nuevos ejes en la política económica, que buscan convertirla en un eje de desarrollo. La política fiscal y la política tributaria deben cumplir también ese objetivo, no solo para dinamizar el desarrollo, sino también para direccionarlo y corregir las distorsiones que existan en el orden geográfico, social y económico (CARRASCO, 2008, p. 61).

Essa abordagem encontra facilmente adeptos. Salvador (2008, p. 22) considera que

O Brasil, com base na experiência internacional e com objetivo de erradicar a pobreza, reduzir as desigualdades sociais e construir uma sociedade mais justa, deveria utilizar o sistema tributário como instrumento de distribuição de renda e riqueza, no caminho inverso do construído nas últimas décadas.

Catarino (2008), entretanto, bem como Sanches (2010) e Sevegnani (2011), ponderam o pressuposto de que a tributação por si só atua nesse sentido. Nessa linha, ponderam a existência da diferença entre igualdade na tributação e igualdade pela tributação. Isso significa que, apesar de hoje se trabalhar com a ideia de que a redistribuição de renda acontece, também, na composição da carga tributária, tal ideia não é unânime e não corresponde à própria criação de impostos e tributação, já que, inicialmente, impostos foram criados para financiar guerras expansionistas e não para atuar na redistribuição da renda. Portanto, por essa linha, o sistema tributário observa se há ou não desigualdades dentro do próprio sistema. Ou seja, se não há injustiças na perspectiva de uma tributação desigual entre os contribuintes e setores da economia. Nesse sentido, é a efetivação do princípio da igualdade, via capacidade contributiva, que demarca essa diferença. “[...] a capacidade contributiva impõe-nos uma igualdade no imposto e não uma igualdade (social) pelo ou através do imposto” (CATARINO, 2008, p. 426).

Nessa ótica exposta, a capacidade contributiva é alheia às questões de natureza social. Ou seja, ela é específica do sistema de tributação, independentemente se promove ou não uma redistribuição. Catarino a vincula ao princípio da igualdade, pois considera que ela efetiva este princípio. “O princípio não é realmente tão indeterminado que dele se não possa extrair conteúdo algum” (CATARINO, 2008, p. 399). Esse conteúdo, no caso, é a operacionalização da capacidade contributiva.

[...] o que interessa, no contexto do princípio da igualdade, é efectivar a tributação de acordo com a capacidade económica de cada um independentemente do grau ou medida de satisfação que retire dos bens públicos (CATARINO, 2008, p. 403).

Portanto, tanto o princípio da igualdade quanto o da capacidade contributiva não pressupõem uma justiça social. Nem numa redistribuição. Para que ambas ocorram é necessário muito mais do que tributar. Logo, nesse âmbito da justiça social, há a diferenciação, também apontada por Sanches (2010), da perspectiva da justiça na tributação e da justiça na distribuição. Essa diferenciação corrobora com a desenvolvida por Catarino acerca da igualdade na tributação e igualdade pela tributação. Nesse sentido, a capacidade contributiva insere-se na perspectiva da justiça na tributação e da igualdade na tributação. Ou seja, ela não visa a promoção da justiça social pelo imposto e nem a uma igualdade na tributação. Ambos os autores concordam, portanto, que a redistribuição de renda, via mecanismo tributário, não é intrínseco ao sistema. É, pois, mecanismo oriundo do reconhecimento do Estado enquanto agente efetivo do bem-estar social e de um Estado que percorra o objetivo de garantir a justiça social. Assim,

Hoje, a justiça diafanamente perseguida pelos sistemas fiscais do nosso tempo é a resultante da materialização geral de um conceito de justiça numa perspectiva social. O que é ou deva ser a justiça social é mais difícil de definir. Porém, num contexto de Estado que está na posse de variadas políticas públicas de apoio em diversificados sentidos aos que, de um modo ou de outro dele carecem, a justiça social corresponde à materialização de modelos de acção pública onde recursos comuns são objectivados nas necessidades individuais dos que menos possuem, em nome do bem-estar tanto individual como colectivo (CATARINO, 2008, p. 29).

O conceito reforça, portanto, a ideia de que para que se efetive uma redistribuição de renda que garanta uma política real visando uma justiça social, o Estado precisa atuar. A atuação do Estado, o modo de garantir essa redistribuição é que varia. Se o Estado e seus representantes fossem considerados atores neutros no processo de legislar, julgar e executar ter-se-ia como pressuposto que toda ação advinda destes seria oriunda de análises técnicas e ponderadas. Como

já indicado, esta linha puramente técnica não condiz com toda a problemática que envolve o ato de tributar. Assim, há correntes que indicam justamente o contrário, mostrando o peso dos atores envolvidos nesse processo complexo. Dentre elas, há a Teoria da Escolha Pública (TEP)²⁰. O termo, originariamente em inglês, *Public Choice*, refere-se ao

[...] direito à manifestação da vontade de escolha entre hipóteses que a todos e cada um se colocam. [...] A expressão public, acentua a circunstância de se estar perante uma realidade ou assunto que interessa às pessoas em geral, embora também possa designar locais ou realidades de interesse ou comum a um dado conjunto humano estruturado (CATARINO, 2008, p. 127-128).

A TEP reconhece a existência de quatro grupos de agentes que tomam decisões no sistema político/econômico: os eleitores, os políticos, os burocratas e os grupos de interesse. “Os agentes instalados, do ponto de vista da escolha pública, tenderão a exigir, através do lobby, mudanças nas políticas que lhes defendam o acesso ao mercado e os coloquem numa posição mais protegida” (CATARINO, 2008, p. 147). Por outro lado, considera que o indivíduo age no sentido de potencializar os seus interesses, racionalizando em grau máximo a busca de benefícios do sistema²¹. Esta teoria tem também procurado evidenciar as incongruências e as ineficiências dos governos, podendo sua ação criar obstáculos, ao invés de fazer o oposto.

A mediação política é acusada de não ser eficiente nem justa na distribuição da riqueza. Em bom rigor, a escolha pública acusa os processos políticos de causarem precisamente o contrário – acentuam as diferenças – pois, segundo alegam, os mecanismos redistributivos têm favorecido não os pobres, mas a classe média, também porque é mais organizada na utilização dos mecanismos e políticas sociais em vista a esse fim (CATARINO, 2008, p. 132).

Nessa linha argumentativa, não é só e nem sobremaneira o mercado que cria desigualdades, pois as políticas públicas também o fazem, podendo favorecer quem não precisa, do ponto de vista da redistribuição. Ou seja, a redistribuição pode acontecer ou não, dependendo da ação dos atores. Nessa perspectiva,

A redistribuição dos rendimentos é, assim, uma segunda distribuição a título diferente. Não resultando já do jogo aberto do processo de mercado, esta segunda distribuição tem que ser levada a cabo através de transferências

²⁰ A Teoria da Escolha Pública tem sua origem por volta de 1965 no livro “*THE CALCULUS OF CONSENT – Logical Foundations of Constitutional Democracy*” de James M. Buchanan e Gordon Tullock (BERNABEL, 2009).

²¹ A utilização da referência da TEP foi realizada visando discutir que o próprio Estado cria desigualdades ao não efetivar uma redistribuição adequada. Assim, não se minimiza que há outros grupos a tomarem decisões e uma gama de interesses existentes no âmbito da disputa financeira.

daqueles que obtenham tais rendimentos para os que se considerem dever ser, segundo critérios estabelecidos, os seus beneficiários (CATARINO, 2008, p. 50).

Apesar de não haver um consenso sobre o que venha a ser essa justiça social, é nessa linha da redistribuição que alguns autores consideram que é possível obter uma determinada justiça social, já que o limitante de não haver uma definição única não deve se constituir nalgum tipo de escapatória para justificar a injustiça do ponto de vista do bem coletivo.

Há outra linha de argumentação que traz a discussão para além do papel dos atores nesse contexto de definição de políticas, mostrando que subjacente às disputas a partir de grupos de interesses, há uma questão de disputa do fundo público, a partir da perspectiva de uma luta de classes. Em relação a isso, Salvador coloca que

No capitalismo ocorre uma disputa na sociedade por recursos do fundo público no âmbito do orçamento estatal. O orçamento público é um espaço de luta política, com as diferentes forças da sociedade, buscando inserir seus interesses. [...] O orçamento público é que garante concretude à ação planejada do Estado e espelha as prioridades das políticas públicas que serão priorizadas pelo governo. O fundo público deve assegurar recursos suficientes para o financiamento das políticas sociais. (SALVADOR, 2012, p. 5)

Ademais, o autor apresenta algumas formas que o fundo público assume na reprodução do capital, dentre elas, o fato de que no “[...] capitalismo contemporâneo, o fundo público comparece por meio de subsídios, de desonerações tributárias, por incentivos fiscais, por redução da base tributária da renda do capital como base de financiamento integral ou parcial dos meios de produção, que viabilizam a reprodução do capital” (SALVADOR, 2008a p. 75). Ou seja, esta visão encontra-se vinculada ao papel que o fundo público ocupa “[...] na articulação das políticas sociais e na sua relação com a reprodução do capital. A presença dos fundos públicos na reprodução da força de trabalho e gastos sociais é uma questão estrutural do capitalismo” (SALVADOR, 2012, p. 7).

Seja qual linha teórica adotada, o fato é de que há um amplo interesse pelo fundo público²², numa constante disputa de alocação dos recursos.

²² Entende-se que [...] o fundo público envolve toda a capacidade de mobilização de recursos que o Estado tem para intervir na economia, seja por meio das empresas públicas, pelo uso das suas políticas monetária e fiscal, assim como pelo orçamento público. (SALVADOR, 2012, p. 7)

1.2. Elementos do sistema tributário brasileiro.

Tendo em vista os elementos apontados no tópico anterior, torna-se relevante discutir a dimensão de insatisfação presente no país, seja com a condução, seja com o sistema estabelecido de tributação vigente.

Discorrer *en passant* sobre os tributos e o quanto eles compõem um velho mecanismo de arrecadação de dinheiro é indispensável, devido ao fato de tal objetivo ainda ser central no debate sobre tributação. Mesmo o sistema tributário brasileiro tendo sido criado apenas em 1966 (BRASIL, 1966), não significa dizer que não havia antes tributos ou alguma estrutura entre eles. Desde 1500 até os dias de hoje, muitos foram os tributos cobrados, já que era por meio desse mecanismo que a Corte arrecadava recursos monetários. A título de exemplo, no período colonial (1500 – 1808) havia o dízimo, os direitos de entrada (circulação de mercadorias) e o quinto, dentre outros, como aponta Pinto (2000). Essa constatação de que havia tributos é importante para a compreensão do porquê, apesar deles existirem, não formavam um sistema tributário, tendo o Brasil sistematizado um apenas na década de 1960. Entende-se que

O Sistema tributário é o conjunto dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, assim como os princípios que norteiam as normas pertinentes à matéria tributária de um determinado país – para isso os tributos cobrados precisam ser harmônicos entre si e fazerem parte de um todo com uma determinada finalidade (IBPT, 2013, s/p)²³.

Não se deve tratar um sistema numa perspectiva solitária, pois não existem impostos simplesmente isolados e nem modelos tributários puros. Os sistemas são, segundo aponta Catarino (2008, p. 375), “[...] o resultado da combinação, no mesmo espaço e tempo, de sinergias e condicionantes que constituem um sistema – o sistema fiscal – que é muito mais do que simples somatório dos impostos que o compõem”. Nessa lógica, o sistema fiscal é o resultado de compromissos sociopolíticos “[...] e não a consequência de uma construção deliberada, voluntária e descontextualizada, naturalmente que nele se revela a sedimentação histórica que o antecede” (CATARINO, 2008, p. 376).

²³ O material consultado é oriundo do curso de Tributarista Júnior, ofertado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), sendo de difícil paginação. Desse modo, optou-se por referenciar citando o módulo e o capítulo correspondente. Módulo II, Capítulo 2.

Quando e por que esses tributos foram, finalmente, estruturados em um sistema, com princípios e normas comuns entre eles, no cenário brasileiro? Essa atribuição é dada à reforma ocorrida em 1966. Segundo documento da Receita Federal, essa sistematização foi possível devido ao centralismo político da época e tornou mais fácil a aprovação de temas envoltos em dissenso. “Naquele momento, foi implementada uma reforma que rompeu com o modelo anterior adotado no País e lançou as bases do federalismo fiscal que orienta o sistema tributário brasileiro até os dias de hoje” (BRASIL, 2002, p. 23). Esse rompimento é dado, dentre outros motivos, pela forma de organização, sistematizando conjuntamente toda a matéria tributária, que acabou sendo reunida, pela primeira vez, em um só capítulo da CF de 1967 (artigos 18 a 28) ²⁴ A CF de 24 de janeiro de 1967 (BRASIL, 1967), integrou a Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965 (BRASIL, 1965a), em sua totalidade, tendo discorrido sobre a Reforma Tributária. Isso não significa dizer que antes desse cenário político, a mesma não estava sendo articulada, como será mostrado adiante. A EC nº 18/65 originou o primeiro e ainda atual Código Tributário Nacional (CTN), por meio da lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (BRASIL, 1966) – que “Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios”, poucos meses antes da aprovação da CF de 67. Essa reforma é considerada tecnicamente avançada para a época, embora possua críticas sobre a sua capacidade de equidade, dada a contínua centralização de recursos na União. O avanço deu-se pelos seguintes motivos:

[...] Reduziu-se drasticamente a tributação cumulativa, que ficou restrita à tributação dos serviços e aos impostos únicos sobre combustíveis e lubrificantes e sobre energia elétrica. Reformulou-se o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, ampliando consideravelmente seu poder arrecadador. Promoveu-se substancial melhoria na qualidade da administração fazendária (VARSANO et al, 1998, p. 3).

Ainda segundo os autores, essa reforma aumentou a capacidade de arrecadação por parte do governo, ainda que tenha centralizado no Governo Federal.

A reforma tributária de 1964/67 compunha uma estratégia de desenvolvimento segundo a qual a orientação e o controle do processo de crescimento caberiam ao governo federal, o que exigia a centralização das decisões econômicas. Quanto ao setor privado, suas decisões podiam ser moldadas por meio dos incentivos fiscais (VARSANO, 2002, p. 9).

²⁴ A título de conhecimento, a CF anterior, a de 1946 fazia referência a tributos, no parágrafo concernente às atribuições da União. No seu artigo 15 traz que: Compete à União decretar impostos sobre, especificando-os na sequência. Não havia, portanto, um sistema tributário constituído. A matéria estava incluída no capítulo I, das Disposições Preliminares.

Os incentivos fiscais aos quais se referem os autores foram incorporados pela lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964 (BRASIL, 1964), a mesma que autoriza a dedução relativa aos gastos com instrução. No período da reforma (1964 – 1967), teve início uma política de estímulo aos investimentos considerados de interesse econômico ou social. Por meio dessa política foi permitido que os contribuintes que fizessem as aplicações incentivadas, pagassem menos impostos²⁵.

Desde meados da década de 1960 até o começo da década de 1980, os incentivos fiscais foram instrumentos importante, tanto da política industrial então vigente – de industrialização por substituição de importações –, quanto da política de desenvolvimento regional – no âmbito da Sudene, da Sudam e da Zona Franca de Manaus (MACIEL, 2009, p.13).

Na década de 90, a partir da Constituição de 88, as deduções por incentivo diminuíram consideravelmente. Elas ficaram reduzidas aos incentivos à cultura e ao audiovisual e ao Estatuto da Criança e do Adolescente (BRASIL, 1990). Outra mudança advinda com a Constituição foi referente ao modo como os recursos eram recebidos e alocados. Segundo Varsano,

Embora a Constituição de 1988 tenha eliminado alguns tributos e introduzido modificações nas características de outros [...] a reforma de então teve como principal motivação a desconcentração dos recursos públicos, privilegiando especialmente os municípios. Desse modo, a estrutura básica da tributação brasileira vigente ainda é, em essência, aquela construída em 1964/67 (VARSANO, 2002, p. 231).

Em 1995 ocorreu uma nova reforma tributária, dadas as características e mudanças macroeconômicas que ocorreram no país. A primeira refere-se à abertura comercial²⁶ e a segunda, à estabilização econômica, via Plano Real. Por exemplo, a tributação brasileira ocorria com base em critérios territoriais. Só se tributava as empresas que estivessem presentes no território nacional. “Essa era uma prática considerada obsoleta pelos países desenvolvidos, que já adotavam a tributação em bases mundiais (*worldwide taxation*)” (BRASIL, 2002, p.3)²⁷.

²⁵ Exemplos de isenções fiscais da época: Na declaração de rendimentos do exercício de 1965, ano-base de 1964, os contribuintes podiam abater da renda bruta os seguintes investimentos: a) 20% das quantias aplicadas na aquisição de títulos nominativos da dívida pública federal; b) 15% das quantias aplicadas na aquisição de ações nominativas de letras hipotecárias ou de outros títulos; c) Quantias aplicadas na aquisição de ações nominativas de empresas de interesse para o desenvolvimento econômico do Nordeste ou da Amazônia (RFB, 2014a).

²⁶ Isso significa dizer que houve redução de tarifas e das barreiras não tarifárias, além da integração regional, com a criação do MERCOSUL. Cf. Varsano, 2002.

²⁷ A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (BRASIL, 1995a), supriu uma das grandes lacunas existentes na legislação brasileira e instituiu o regime de tributação em bases universais, iniciando o processo de adequação do imposto de renda brasileiro ao aumento e à diversificação das transações entre residentes e não residentes no País.

Houve uma alteração, portanto, advinda de mudanças macroeconômicas que ocorreram não só no país, como no conjunto da economia global. As duas características citadas, a abertura comercial e a estabilização econômica, foram os dois pontos fundamentais para a reforma. Segundo Varsano (2002, p. 232), “Esses dois fatores criaram um novo ambiente econômico em que a competitividade de setor produtivo nacional é a questão chave para o desenvolvimento do país. Isto exige reformulação da tributação, de modo a ajustá-la às novas circunstâncias”. Desse período para cá, basicamente, as alterações existentes foram mais pontuais, definindo alíquotas, limites das deduções, contribuintes, etc. Não há, entretanto, uma alteração na estrutura do sistema do imposto de renda.

Essa breve retrospectiva sobre o sistema tributário brasileiro é imprescindível para pontuar como o assunto é basilar na estrutura e desenvolvimento de um país. Isso porque é por meio da sua atividade financeira que o Estado pode assegurar as condições básicas de vida aos seus cidadãos, um dos objetivos da sanção de tributos. De acordo com o IBPT, a atividade financeira visa à obtenção, arrecadação, administração e emprego dos meios que possibilitarão ao Estado “[...] o desempenho das demais atividades que constituem a sua finalidade própria: políticas, sociais, econômicas, administrativas, educacionais e todas as atividades necessárias à realização do interesse público” (IBPT, 2013, s/p)²⁸. Desse modo, o Estado é entendido na área tributária como sendo “[...] a ordem jurídica soberana, que tem por fim o bem comum de um povo em determinado território” (DALLARI, 1989). Visando o “bem comum de um povo”, essa atividade financeira é desenvolvida em três áreas: Receita, Gestão e Despesa (IBPT, 2013, s/p). Apesar do Direito Tributário discorrer sobre a dimensão da Receita, entende-se, numa perspectiva mais ampla, que um sistema tributário está envolvido nessas três dimensões, já que arrecadação implica numa despesa, mesmo que não diretamente vinculada. Este campo apenas fixa-se na Receita, tendo em vista que estas são constituídas por tributos, dentre outras formas de arrecadação.

Há dois tipos de receitas públicas: a originária e a derivada. As receitas originárias são oriundas da exploração econômica do patrimônio do Estado.²⁹ Quanto às receitas derivadas,

Dessa forma, a lei determinou que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior fossem computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas domiciliadas no País, podendo a pessoa jurídica compensar o imposto pago, no exterior, sobre esses resultados, até o limite do imposto de renda incidente no Brasil sobre os referidos lucros, rendimentos e ganhos de capital (BRASIL, 2002, p.3).

²⁸ Módulo II, Capítulo 2.

²⁹“Esta espécie compreende, pois, as rendas provenientes dos bens (ex. alugueres) e empresas comerciais e industriais pertencentes ao Estado, rendas estas que se conceituam como preço. Decorrem de atividades de natureza

estas são prerrogativas do Estado e “[...] é a que o Estado arrecada mediante o emprego de sua soberania, nos termos fixados em lei, sem contraprestação diretamente equivalente, e cujo produto se destina ao custeio das finalidades que lhe são próprias” (SOUSA, 1982, p. 39). Tal definição faz com que os tributos componham as receitas derivadas³⁰, constituindo-se, também, em Receitas Correntes³¹. Assim, a definição de tributo, dada pelo CTN é a de que “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” (BRASIL, 1966).

No sistema brasileiro existem cinco tipos de tributos: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições. Essa definição é controversa, já que pelo CTN há apenas os três primeiros tipos (teoria tripartida). O STF adota a teoria quadripartida, incluindo taxa, imposto, empréstimo compulsório e contribuições (em sentido amplo). Entretanto, alguns estudiosos incluem o empréstimo compulsório como tributo e outros ainda incluem também as contribuições (teoria pentapartida). A opção foi a de considerar que há cinco tipos de tributos, a título de conhecimento, já que apenas o imposto é relevante na análise, já que o estudo recai sobre o Imposto de Renda e unânime quanto a ser um tipo de tributo.

Os impostos são definidos pelo CTN, no art. 16, da seguinte forma: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966). Tal definição vai ao encontro da renda proposta por *Haig e Simons*, como visto (CATARINO, 2008). Essa definição significa que ele possui a característica de não ser vinculado a nenhuma atividade específica, como acontece, por exemplo, numa contribuição de melhoria ou na cobrança de taxas.

tipicamente privada e caracterizam uma intervenção do Estado no setor econômico. Essa intervenção, ressalvados os casos de monopólio mantidos por questão de interesse público, como é o caso dos correios e telégrafos, ocorre numa maior ou menor intensidade por razões de ordem política” (IBPT, 2013, s/p) Módulo II, Capítulo 2.

³⁰ A título de informação, além dos tributos, as receitas derivadas são também compostas pelas penalidades pecuniárias decorrentes de atos ilícitos. Cf. SOUSA, 1982.

³¹ “A Lei nº. 4.320 (BRASIL, 1964) classifica a receita: por categorias econômicas e por fontes. As receitas por categorias econômicas são classificadas em Receitas Correntes e Receitas de Capital: As Receitas Correntes são as receitas tributárias, patrimonial, industrial e diversas. Também há as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinados a atender despesas classificáveis em despesas correntes. Receitas de Capital são as provenientes da realização de recursos financeiros de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente” (IBPT, 2013, s/p). Módulo II, Capítulo 2.

Os impostos são de competência tributária da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. Nenhum outro ente pode instituir e cobrar impostos (tributos de modo geral), a não ser os supracitados. Há atualmente, no Brasil, 13 impostos, sendo que um deles, o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) ainda não está regulamentado (PORTAL, 2013). Inclusive, este imposto configura-se no cerne da clamada Reforma Tributária. Estes entes podem instituir, modificar e cobrar impostos, mas têm por obrigação constitucional seguir os princípios básicos que orientam o sistema tributário. Segundo Sanches (2010, p. 29), “[...] constitucionalizar um princípio é a forma contemporânea de tentar sacralizar e eternizar um valor considerado imperecível”. Segue o quadro com alguns princípios constitucionais vinculados à tributação.

Quadro 1 - Os princípios constitucionais da tributação.

Princípio da Legalidade (art. 150, I, da CF/88)	É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.
Princípio da Igualdade ou da Isonomia (art. 150, II, da CF/88)	Não deve haver tratamento desigual a contribuintes que se encontrem em situação equivalente, assim como qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.
Princípio da Capacidade Contributiva (art. 145, §1º da CF/88)	Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
Princípio da Vedação do Confisco (art. 150, IV da CF/88)	É vedada a utilização do tributo com efeito de confisco, impedindo que o Estado, com o pretexto de cobrar tributo, se aposses dos bens do contribuinte.

Fonte: BRASIL, 1988; DIREITO TRIBUTÁRIO, 2013. Elaboração da autora.

Esses princípios³² são de extrema relevância nos estudos de quaisquer tributos. Pois, como ressalta Carrazza (2001, p. 31), “[...] princípio é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, pedra angular de qualquer sistema”. Ademais,

³² São apontados 13 princípios constitucionais vinculados à tributação. No quadro foram citados aqueles que são de interesse direto da pesquisa. Os princípios não citados foram: Princípio das Imunidades Tributárias (Art. 150, VI, “a” da CF/88), Princípio da Não-Cumulatividade (Art. 155, §2º, I, art. 153, §3º, II, e art. 154, I da CF/88), Princípio da Não-Diferenciação Tributária (Art. 152 da CF/88), Princípio da Seletividade (Art. 153, §3º da CF/88), Princípio da Uniformidade Geográfica (Art. 151, I da CF/88), Princípio da Liberdade de Tráfego (art. 150, V da CF/88), Princípio da Anterioridade (art. 150, III, “b” e “c” da CF/88), Princípio da Irretroatividade (art. 150, III, “a” da CF/88) e Princípio da Transparência dos Impostos (Art. 150, §5º da CF/88).

“[...] o princípio afirma-se e existe por si mesmo na lei fundamental independentemente de quais sejam ou venham a ser as necessidades reditícias do Estado” (CATARINO, 2008, p. 401). Observa-se que no texto constitucional o princípio da igualdade é apresentado separadamente ao da capacidade contributiva. Para objeto desta tese, tal separação não influencia a análise, já que se adotou por pressuposto de que tais princípios por si mesmos não objetivam a justiça social, apenas a justiça na tributação.

Outra questão essencial diz respeito aos limites do poder de tributar, ou seja, o que pode ou não pode ser feito em matéria de tributação. No Brasil, são seis os limites, com seus respectivos desdobramentos, que a CF/88 aponta no seu artigo 150. Dentre eles, destacam-se:

- 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; [...] (BRASIL, 1988).

O tributo representa uma relação jurídica, como mostra o inciso I, na qual todos, devedor e credor, estão em situação de igualdade diante da lei que cria a obrigação tributária. Isso salienta que não há uma relação de poder, uma relação arbitrária. Segundo Carrazza,

[...] pagamos tributo em cumprimento a um dever jurídico, e não em cumprimento a um dever de solidariedade social. A solidariedade social pode até exercer alguma influência no cumprimento espontâneo do dever jurídico de pagar o tributo, mas não se trata simplesmente de um dever de solidariedade social. [...] A distinção entre o dever jurídico e o dever de solidariedade social é da maior importância quando se questiona a respeito de um tributo (CARRAZZA, 2001, p. 57).

Desse ponto de vista, a argumentação sobre a regulamentação do Imposto sobre grandes fortunas deve levar em conta que este é, antes de mais nada, um imposto sobre renda e patrimônio, assim como o imposto de renda. A sua taxaço não deveria nem ser pauta de discussão, já que compõe a própria tributação da renda e patrimônio. Não é, portanto, uma solidariedade ou uma benevolência do poder público instituí-la. É uma garantia constitucional. E nesse sentido, o mesmo só promoverá alguma redistribuição se for destinado ao desenvolvimento econômico e social do país. A sua taxaço é, obviamente, primordial para tal feito aconteça. Entretanto, ainda não foi aprovado. Aliás, o IGF é apenas uma reivindicação de um todo que é a Reforma Tributária. Segundo Junqueira (2011), foram três tentativas de realizar

uma reforma tributária após a CF de 1988³³. A última foi a PEC 233/2008 (BRASIL, 2008b), que foi apensada à PEC 31/2007 (BRASIL, 2007b). Ela foi aprovada pela comissão especial em novembro do mesmo ano, mas ainda não obteve votação no plenário da Câmara dos Deputados. As ideias básicas dessa Reforma foram publicadas numa cartilha do Ministério da Fazenda, datada de 28 de fevereiro de 2008, apresentando sucintamente a proposta. Para isso, elenca os principais problemas do sistema tributário brasileiro: complexidade; cumulatividade; aumento do custo dos investimentos; problemas presentes no ICMS; problema da guerra fiscal; e a tributação excessiva da folha de salários. A fim de sanar os problemas apontados, reitera que a PEC possui seis objetivos principais:

- 1) simplificar o sistema tanto no âmbito dos tributos federais quanto do ICMS, eliminando tributos e reduzindo e desburocratizando a legislação tributária;
- 2) acabar com a guerra fiscal entre os Estados, com impactos positivos para o investimento e a eficiência econômica;
- 3) implementar medidas de desoneração tributária, principalmente nas incidências mais prejudiciais ao desenvolvimento;
- 4) corrigir as distorções dos tributos sobre bens e serviços que prejudicam o investimento, a competitividade das empresas nacionais e o crescimento;
- 5) aperfeiçoar a política de desenvolvimento regional, medida que isoladamente já é importante, mas que ganha destaque no contexto da reforma tributária como condição para o fim da guerra fiscal;
- 6) melhorar a qualidade das relações federativas, ampliando a solidariedade fiscal entre a União e os entes federados, corrigindo distorções e dando início a um processo de aprimoramento do federalismo fiscal no Brasil (BRASIL, 2008a, p. 8).

Observa-se que as propostas impactam diversas áreas tanto econômicas quanto sociais. No primeiro tópico, por exemplo, impacta a educação ao propor o fim do salário educação. O salário educação foi instituído em 1964 e é uma contribuição social, incidente sobre o valor total das remunerações dos trabalhadores com carteira assinada das empresas, destinada ao financiamento de programas, projetos e ações voltados para o financiamento da educação básica pública e que também pode ser aplicada na educação especial, desde que vinculada à educação

³³ Sobre o assunto conferir Junqueira (2011), no texto “O Nó Tributário: porque não se aprova uma reforma tributária no Brasil”. Esse texto analisa três tentativas de reforma - uma no governo FHC e duas no governo Lula e discute os motivos pelos quais que os dois, mesmo com força política, não fizeram a reforma tributária. O governo Fernando Henrique Cardoso enviou ao congresso uma proposta (Proposta de Emenda Constitucional nº 175 de 1995) que, após quatro anos de discussões, foi aprovada por apenas um voto contrário na comissão especial constituída para analisar seu mérito. Contudo, ela não foi votada pelo plenário da Câmara dos Deputados até o final do governo FHC, em 2002. A reforma foi abandonada pelo Executivo e pelas lideranças políticas, sendo finalmente retirada pelo Executivo no início de 2003. O governo Luís Inácio Lula da Silva enviou outra proposta de reforma tributária ao Congresso: a PEC 41/2003 (BRASIL, 2003a). Ela foi aprovada pela Câmara dos Deputados em setembro de 2003, mas não foi aprovada pelo Senado. As lideranças políticas do governo tentaram retomar as discussões em 2004 e então propuseram as PECs 255, 284 e 294 (BRASIL, 2003; 2004a; 2004c), mas todas elas malograram ainda na Comissão Especial (JUNQUEIRA, 2011, p.2).

básica.³⁴ A proposta é a criar o Imposto sobre valor agregado (IVA), o que foi bastante discutido no ano de 2008 (SALVADOR, 2008)³⁵. Em relação ao terceiro objetivo, por exemplo, o texto da Reforma Tributária considera em um dos tópicos subsequentes a desoneração da Cesta Básica.

O objetivo da Reforma é aproveitar a oportunidade e avançar de forma significativa na desoneração de itens essenciais de consumo das classes de menor renda, como, por exemplo, o pão, o açúcar e o óleo de soja, sobre os quais hoje ainda incidem tributos federais. A desoneração dos bens de consumo essenciais é um dos instrumentos mais eficientes de distribuição de renda disponíveis, e contribui para reduzir a regressividade do sistema tributário brasileiro, tornando-o mais justo e mais condizente com as necessidades do País (BRASIL, 2008a, s/p).

O que tais propostas, dentre outras, elucidam é a necessidade de que sejam alteradas estruturas do sistema tributário, de modo que não se trata, portanto, de um debate pontual ou apenas de uma questão específica.

Não há um consenso sobre o fato de que não ocorreu uma reforma tributária. Segundo especialistas (HICKMANN, 2007; SALVADOR, 2008, 2008a), houve uma reforma, mas que, do ponto de vista social, não ajustou as contas. Essa reforma recaiu sobre três pontos na política tributária: a) figura jurídica juros sob capital próprio; b) isenção de lucros e dividendos e, c)

³⁴ O salário-educação, instituído em 1964, é uma contribuição social destinada ao financiamento de programas, projetos e ações voltados para a educação básica pública e que também pode ser aplicada na educação especial, desde que vinculada à educação básica. A contribuição social do salário-educação está prevista no artigo 212, § 5º, da Constituição Federal, regulamentada pelas Leis nº 9.424 (BRASIL, 1996a), nº 9.766 (BRASIL, 1998b), Lei nº 11.457 (BRASIL, 2007) e pelo Decreto nº 6.003 (BRASIL, 2006). É calculada com base na alíquota de 2,5% sobre o valor total das remunerações pagas ou creditadas pelas empresas, a qualquer título, aos segurados empregados, ressalvadas as exceções legais, e é arrecadada, fiscalizada e cobrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, do Ministério da Fazenda (FNDE, 2014). “[...] foi criado sob a liderança eminente do Prof. Carlos Pasquale, para combater o analfabetismo no País através da injeção de recursos no ensino primário regular” (MELCHIOR, 1979, p. 189).

³⁵ O Imposto sobre o Valor Agregado “[...] incide sobre a despesa ou consumo e tributa o “valor acrescentado” das transações efectuadas pelo contribuinte (ARAUJO, 2015, s/p). Sobre o assunto, conferir também Albino (2015, s/p) que coloca que o imposto sobre valor agregado já existe há mais de quarenta anos no sistema tributário brasileiro. E explica que “Existem duas técnicas para se alcançar o valor agregado, o chamado desconto de imposto sobre imposto e a denominada compensação da base sobre a base. O sistema brasileiro escolheu a primeira alternativa, na qual são deduzidos do imposto calculado sobre a saída tributada das mercadorias (e serviços, que foram depois adicionados) os créditos pelos impostos já pagos na entrada dos insumos e matérias-primas, observadas as condições da legislação aplicável. Ou seja, calcula-se o imposto na saída e dele se deduzem os impostos da entrada. Outra técnica consiste em se captar o valor efetivamente agregado no respectivo ciclo produtivo. Assim, calcula-se na entrada o custo do produto e, na sua saída, o respectivo preço de comercialização, de tal sorte que o imposto incida sobre esse diferencial, que constitui o valor efetivamente agregado pelo agente econômico. O que se pretende agora é substituir três tributos (o imposto sobre produtos industrializados, de competência da União; o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, atribuído aos estados membros; e o imposto sobre serviços, deferido aos municípios) em um só e único imposto sobre o valor agregado”.

remessas ao exterior. Sobre o primeiro aspecto, Hickmann (2007) coloca que este foi um dos benefícios fiscais, criado no final de 1995, que permitiu legalmente que se deduzissem

[...] do lucro tributável uma despesa fictícia denominada “juros sobre o capital próprio”, reduzindo com isso os tributos sobre o lucro – Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Essa inovação permite à empresa remunerar o capital próprio, pagando juros aos sócios e acionistas e deduzindo a suposta despesa do lucro. Grandes empresas com lucros fabulosos deixam de distribuir dividendos nos moldes típicos do sistema capitalista para distribuir juros aos sócios e aos acionistas, visando unicamente à redução do pagamento de tributos na empresa. Os maiores beneficiários desse incentivo são as grandes corporações, capitalizadas e lucrativas, principalmente bancos (HICKMANN, 2007, s/p).

Quanto à isenção de lucro e dividendos, a mesma autora explica que “o lucro passou a ser tributado apenas na pessoa jurídica. Até 1995, os dividendos eram taxados na fonte ou na declaração anual de IR dos beneficiários. Na verdade, criou-se um privilégio para os rendimentos de capital” (HICKMANN, 2007, s/p). O terceiro ponto, a isenção do imposto de renda sobre a remessa de lucros e dividendos ao exterior, compõe esse quadro de reforma.

Tal perspectiva vai ao encontro da ideia de que a Reforma Tributária se constitui num processo de alterações. No estudo apresentado pela Receita Federal, *Condicionantes e Perspectivas da Tributação no Brasil* (BRASIL, 2002) compartilhou-se esta ideia

A demanda por reforma tributária no Brasil encerra, desde logo, um grande equívoco conceitual: pretende-se que seja um evento, quando, em verdade, é um processo. Pensa-se em reforma tributária apenas como um furacão, que tudo destrói para que se possa proceder-se a uma reconstrução total. Reforma tributária, ao contrário, deve ser um movimento leve e contínuo, de pequenas, mas certas mudanças, bem direcionadas, que, ao fim e ao cabo, asseguram o permanente aperfeiçoamento do sistema (BRASIL, 2002, p. 22).

Pela trajetória de tentativas de Reformas, parece que tal processo ainda está se consolidando no Brasil. Não se sabe, contudo, se é de fato um movimento leve e nem contínuo. Mas, de certo modo, se percebe uma movimentação no sentido de modificar questões há tempos estagnadas, como é o caso da taxação das grandes fortunas (único tributo federal previsto na Constituição e ainda sem regulamentação). No ano de 2015, esse assunto entrou em voga no cenário político brasileiro, diante à necessidade de cortes orçamentários anunciados pelo

Governo. Nesse contexto de reformas e cortes orçamentários, novos Projetos de Leis³⁶ foram apresentados e apensados aos já existentes, trazendo à tona novamente esta discussão. Ele aparece como uma medida plausível para o aumento da arrecadação governamental diante à recessão de gastos públicos.

Se fosse aplicado um Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) aos 200 mil contribuintes mais ricos do país, como tem defendido a bancada do PT no Congresso, o governo poderia arrecadar até R\$ 6 bilhões por ano [...]. O valor é semelhante à economia que o governo pretende obter, por exemplo, com a revisão das normas para a concessão do seguro-desemprego, uma das principais medidas do pacote fiscal (SOUZA, 2015, s/p).

A taxação sobre Grandes Fortunas constitui-se apenas como um dos fatores de mudança da estrutura regressiva tributária. As entrevistas realizadas com os estudiosos do assunto, Evilásio Salvador (UNB) e Fernando Gaiger (IPEA), reforçam que há outras alterações necessárias, além desta taxação. Há necessidade de taxar efetivamente as heranças, bem como os lucros e dividendos³⁷ e de reconfigurar o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Sobre isso, Gaiger pondera que

Acho que impostos sobre grande fortuna não é a saída. O mais importante é o imposto sobre herança. O mais absurdo não é a gente não ter imposto sobre grandes fortunas. Tem países que tinham e deixaram de ter, só mantiveram sobre grandessíssimas fortunas individuais. O mais absurdo é a gente ter uma alíquota única de 5% até um valor; 4% em alguns estados; e até outro valor, 5%. Tem alíquotas marginais em países desenvolvidos que chegam até alíquotas marginais de imposto de transferência entre vivos ou imposto de herança da ordem de 95% (Entrevista com Fernando Gaiger, 2014).

José Roberto Afonso, em entrevista à Folha de São Paulo, corrobora com a ideia de que “[...] antes de criar um IGF o governo deveria corrigir distorções nos impostos sobre propriedade, como o ITR e o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). O governo federal

³⁶ Dentre eles o Projeto de Lei Complementar (PLP) n. 6 (BRASIL, 2015a), apresentado pelo Deputado Hissa Abrahão (PPS-AM), que: "Dispõe sobre instituição de imposto sobre grandes fortunas (IGF) e determina outras providências" e o PLP n° 11/2015, apresentado pelo Deputado Valmir Assunção (PT-BA), que: "Institui Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF, regulamentando o Inciso VII do Art. 153 da Constituição Federal" - ambos apensados ao PLP n° 277 (BRASIL, 2008c).

³⁷ “Gaiger sugere um sistema de alíquotas para o ITD semelhante ao do IR, com taxação de até 80% sobre heranças superiores a 10 bilhões de dólares. A respeito da possibilidade de elevação das alíquotas do IR no Brasil, Gaiger afirma que é mais importante taxar os lucros e dividendos. “No momento atual, criar uma faixa de 45% para rendas mais altas vai afetar principalmente funcionários públicos”, afirma, ao lembrar a proliferação dos contratos de serviço com pessoas jurídicas nas empresas brasileiras. De acordo com o pesquisador, a tributação sobre as fortunas gera “muito esforço e poucos resultados” (MARTINS, 2015, s/p).

cobra menos ITR que o IPTU pago pelo bairro de Copacabana. Isso é ridículo, e ninguém fala”(SOUZA, 2015, s/p).

Além das questões apontadas sobre o sistema tributário e que requerem certos ajustes ou profundas modificações, somam-se outros tantos pontos nevrálgicos do sistema, como a sonegação fiscal e o desvio de dinheiro público. Tais valores impactam as contas públicas e, consequentemente, o repasse às políticas sociais.

Deixa-se de recolher 500 bilhões de reais por ano aos cofres públicos no País, ao passo que o custo anual médio da corrupção no Brasil, em valores de 2013, corresponde a 67 bilhões anuais (DRUMMOND, 2015, s/p).

Apesar de questões técnicas trazerem um fundo de discordância, elas não são impeditivas de que tais tributos sejam modificados, pois a ideia de justiça tributária (reclamada nos argumentos em prol dessas tributações) refere-se à capacidade do Estado em reduzir desigualdades. O modo de fazer isso é discutível, mas não representa o ponto central da tributação, de modo que o que cabe reiterar nesse contexto, portanto, é que os impasses políticos existentes estão sobremaneira relacionados aos interesses de grupos, já que nem uma, nem outra forma de taxar a riqueza é acordada. Catarino (2008, p. 471) discorre sobre o assunto de modo geral e ressalta que “A afectação pública dos meios financeiros disponíveis dependerá assim das políticas que tais grupos ou maiorias desejem, se for possível a respectiva conjugação com o interesse e a lógica partidárias”. Inclusive, para Amir Khair, especialista no assunto tributário, no Brasil,

[...] o impeditivo que explica a pouca vontade da maioria dos parlamentares é na verdade o próprio perfil econômico do Congresso. “Por que o Congresso não aprova? Porque os congressistas quase sem exceção seriam atingidos por essa tributação. Eles não aprovam nenhuma mudança tributária que os atinja. Essa é a razão central pelo fato de, ao longo de todos esses anos, não ter sido regulamentado o imposto sobre grandes fortunas” (TRUFFI, 2015, s/p).

Somados a estas e tantas outras questões, encontra-se também a discussão sobre os Gastos Tributários presentes no sistema tributário brasileiro. Salvador (2015, p.8) resume os GTs como sendo

[...] desonerações equivalentes a gastos indiretos de natureza tributária. Portanto, são renúncias que são consideradas exceções à regra do marco legal tributário, mas presentes no código tributário com o objetivo de aliviar a carga tributária de uma classe específica de contribuintes, de um setor econômico ou de uma região.

De acordo com o Demonstrativo dos Gastos Tributários – Projeção, o ano de 2014, o montante que o Estado deixou de arrecadar com certos benefícios, incentivos, foi na ordem de 282 bilhões de Reais, em torno de 21% da arrecadação federal (RFB, 2013, p.14). Desse modo, este assunto também está presente na pauta das discussões sobre a Reforma Tributária, como será desenvolvido adiante.

CAPÍTULO 2

OS GASTOS TRIBUTÁRIOS VINCULADOS À EDUCAÇÃO.

O Estado faz política pública quando: arrecada recursos de seus contribuintes; e quando utiliza estes recursos para financiar os gastos dos seus programas e ações. Mas também faz política pública quando estabelece desonerações tributárias: reduzindo o ônus tributário sobre determinados agentes econômicos; como forma de atingir metas e objetivos sociais ou econômicos.

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada³⁸

Este capítulo apresenta a discussão sobre benefícios fiscais e gastos tributários tanto na conjuntura internacional, quanto no contexto tributário brasileiro, a fim de adentrar no sistema cuja dedução das despesas com instrução privada encontra-se atribuída. Para isso, apresenta uma discussão sobre os termos, a identificação de quais são os benefícios fiscais na área de educação, os valores desses benefícios e o papel deste tipo de mecanismo no contexto do IR.

O primeiro tópico traz uma análise dos pressupostos do conceito de Gastos Tributários. É apresentada a trajetória da construção do conceito, bem como a rede criada em torno da necessidade de projetá-lo. Além disso, apresenta alguns aspectos metodológicos relevantes para a compreensão dos GTs no Brasil. Após a discussão sobre os pressupostos que permeiam os gastos tributários no âmbito internacional, fez-se imprescindível compreendê-los no cenário nacional, ao menos no que diz respeito aos GTs federais, assunto desenvolvido no segundo tópico. A delimitação na compreensão dos GTS, como já justificada, decorre do fato de que esta tese, apesar de adentrar no âmbito tributário, recai primordialmente sobre as políticas sociais, especificamente a de educação. Desse modo, procura-se mostrar como as ideias de Gasto Tributário e de Gastos Tributários Sociais chegam ao Brasil, como é absorvida e quais os seus limites atuais, baseando-se nos pressupostos internacionais estudados. Por fim, a última parte discorre sobre os GTS, especificando a função orçamentária “Educação”, seus benefícios e valores.

³⁸ Cf. IPEA, 2011a.

2.1. Pressupostos dos gastos tributários – panorama internacional e nacional

A ideia de Gastos Tributários surge, inicialmente, em âmbito internacional, por meio de organismos e instituições, tais quais: a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e o Fundo Monetário Internacional (FMI). A partir destas instituições, reuniões e seminários diversos foram realizados, na tentativa de construir ideias comuns acerca do tema, sendo muito difundidos a partir dos anos 80 (PELLEGRINI, 2014; CRAIG, ALLAN, 2002). Tais eventos originaram alguns documentos de referência no campo e influenciaram a construção e a consolidação do assunto no cenário brasileiro. Eles são relevantes na área, por serem frutos de discussões e definições acerca dos pressupostos internacionais sobre GT.

A definição de Gasto Tributário foi inicialmente considerada como sendo um termo para designar as despesas governamentais indiretas, realizadas por meio do sistema tributário e suas diversas desonerações, tendo sido utilizado pela primeira vez, por Stanley Surrey, no final da década de 1960³⁹. Ele

[...] recalco que las deducciones, exenciones y otros beneficios concedidos en el impuesto a la renta no formaban parte de la estructura propia del impuesto y constituían, en verdad, gastos gubernamentales realizados a través del sistema tributario en lugar de ser realizados directamente, a través del presupuesto (VILELA, 2008, p. 11).

Ou seja, para identificar se as deduções, isenções e outros benefícios não formam parte da estrutura é preciso, primeiro, definir a estrutura (*benchmark*) do sistema tributário. Nesse sentido é que

A definição do benchmark requer identificar aquellas características del impuesto que son parte del sistema y aquellas que se apartan de él. Este es un trabajo complejo en que se requiere avanzar de manera conjunta entre los países. El impuesto de benchmark o referencial incluye la estructura de tasas, las convenciones contables, las deducciones necesarias para la generación de la renta y las convenciones tributarias internacionales (LEMGRUBER, 2008, p. 17).

³⁹ Diversos trabalhos na área consideram que foi Stanley Surrey, na época, secretário Assistente para Política Fiscal do Departamento do Tesouro dos Estados Unidos, quem apontou e definiu o termo para caracterizar esse tipo de despesa, na década de 1960 e 1970 (LEONETTI, 2003; HENRIQUES, 2009; BURMAN, 2003). Para aprofundamento, conferir Henriques, 2009.

Essa definição ainda continua sendo a base para se pensar os GT, o que não significa afirmar que todas as renúncias fiscais são Gastos Tributários, ou seja, que são gastos governamentais realizados através do sistema tributário ao invés de ser efetivado diretamente via política pública. Contudo, tal conceito, com o passar do tempo, foi ampliado por estudiosos, via organismos supracitados, que definiram uma série de orientações na conceitualização e eleição do que se pode considerar um gasto tributário.

A literatura considera que dentre diversos documentos o que mais impacta, na atualidade, a prática dos países na padronização do conceito e de medidas de transparência fiscal, incluídas nelas a do GT, é o Código de Boas Práticas para a Transparência Fiscal –Declaração de Princípios e o Manual de Transparência Fiscal, do FMI (VASCONCELOS, 2004; CRAIG, ALLAN, 2002). Apesar das últimas versões datarem de 2007, desde o ano de 1998 é que o mesmo vem sendo construído, revisto e apresentado aos países signatários ⁴⁰. Em relação às renúncias fiscais, no item III “Acesso público à informação” consta que

A documentação orçamentária deve incluir demonstrativos contendo uma descrição da natureza e significação fiscal das renúncias fiscais, dos passivos contingentes e das atividades parafiscais do governo central, além de apresentar uma avaliação de todos os outros riscos fiscais significativos (FMI, 2007, p. 80).

E define renúncias fiscais, da seguinte forma:

Consistem em receita que se deixa de arrecadar como resultado de dispositivos específicos do código tributário. Entre os possíveis tipos destacam-se as isenções da base tributária, deduções da renda bruta, créditos contra o imposto a pagar, reduções de alíquotas e o deferimento do imposto a pagar (por ex., por meio de depreciação acelerada). Não raro são usadas em substituição a programas explícitos de gastos orçamentários. Podem também ser direcionadas para tipos específicos de gastos ou categorias específicas de indivíduos, famílias ou empresas de acordo com o seu patrimônio, nível de renda, padrão de gastos ou outras características. Em muitos sistemas tributários, as renúncias fiscais podem ser significativas em comparação com o total da receita tributária. Uma diferença importante em relação aos programas de gastos é que as renúncias fiscais não requerem aprovação anual formal pelo legislativo (embora possam estar sujeitas a cláusulas de caducidade). Além disso, são válidas enquanto a lei tributária não for alterada e, por conseguinte, raramente são submetidas ao mesmo grau de escrutínio que as despesas efetivas. Portanto, uma proliferação de renúncias fiscais pode resultar numa grave perda de transparência (FMI, 2007, p. 81).

⁴⁰ Esse manual, conhecido como “Code of Good Practices in Fiscal Transparency” foi aprovado pela Diretoria Executiva em abril de 1998 e modificado, posteriormente, em março de 2001 (CRAIG, ALLAN, 2002). A versão atual data de 2007.

Na definição dada pelo manual há três ideias básicas. A primeira é a de que há uma perda de arrecadação atrelada à função de substituição a programas explícitos de gastos orçamentários, em sua maioria. A segunda é a de que as renúncias fiscais não requerem aprovação anual formal pelo legislativo (o que não corresponde ao caso brasileiro, como se verá adiante). A última é a de que elas raramente são submetidas ao mesmo grau de escrutínio que as despesas efetivas. Tais pressupostos procuram justificar a afirmação feita de que uma possível proliferação de renúncias fiscais pode resultar numa grave perda de transparência. A questão da transparência fiscal é o foco aparente do documento. Mesmo amplamente utilizado, há uma série de críticas a esse Código. A linha é de que sob o discurso da transparência há, na verdade, uma tentativa de padronização e fiscalização. Vasconcellos relata que:

Parece-me que o clamor pela transparência nada tem a ver com isso (oferecer subsídios para a sociedade geral, dar a visão correta para o legislador na formulação de políticas ou da reforma tributária, reforçar a democracia pluralista, promover a coesão social). O código foi introduzido pelo FMI “após as crises do México e da Ásia e refletiu o consenso emergente de que a falta de transparência era importante fator na geração dessas crises”⁴¹. Em outras palavras, informações inadequadas ou inacessíveis sobre elementos-chave das finanças públicas são vistos como importantes fatores contribuindo para a vulnerabilidade (VASCONCELOS, 2004, p. 8).

Contudo, a despeito dos motivos que levaram ao incentivo dessa prática de conceitualização e divulgação dos GTs, o fato é de que essa empreitada do FMI, BID, Banco Mundial, OCDE obteve sucesso.

La demanda de la comunidad internacional por una mayor transparencia en materia de política fiscal, junto con una tendencia creciente al uso de concesiones tributarias, sobre todo en países en desarrollo que buscan atraer inversiones, extendió el interés por el tema de los gastos tributarios al resto del mundo. En 1998, el Fondo Monetario Internacional lanzó su Código de Buenas Prácticas en Transparencia Fiscal, el cual, junto con las recomendaciones de la OCDE sobre gastos tributarios, contribuyó a divulgar la problemática y llamar la atención sobre la importancia de su estimación en varios países (VILLELA; LEMGRUBER; JORRATT, 2009, p. 2).

Como dito pelos autores, conjuntamente com a divulgação do Código e do Manual, as recomendações da OCDE sobre o assunto também influenciaram a divulgação do tema em

⁴¹ Trecho retirado pelo autor do documento PETRIE, Murray. IMF working paper 03/199. Promoting fiscal transparency: the complementary roles of the IMF, financial markets and civil society. Disponível em: www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2003/wp03199.pdf.

questão. No documento, datado de 2006, oriundo da OCDE, são abordados os usos desses gastos tributários⁴². De acordo com ele,

Gastos Tributários são disposições no Código Tributário que podem ser usados pelas autoridades para promover certas atividades ou para apoiar os contribuintes em circunstâncias especiais. Eles são semelhantes a um pagamento por parte do governo porque eles causam uma perda de receitas fiscais⁴³ (OECD, 2006, s/p).

Contudo, cabe ressaltar que a Organização se utiliza de um conceito para facilitar a análise do tema proposto, o que não significa dizer que o conceito é unânime em todos os países. Com base nesse breve histórico é possível identificar que tanto o FMI e o BID, quanto a OCDE, atuaram no sentido de fazer com que os países seguissem suas orientações, além de verificar, por meio de estudos e encontros diversos, o comportamento dos mesmos sobre a questão, mapeando-as. Nessa linha, ocorreu, em 2008, o Seminário Internacional de Gastos Tributários, organizado pelo BID e pelo FMI. Nele, o conceito de GT foi tensionado, observando como cada país envolvido discorria sobre o tema. Mario Marcel (MARCEL, 2008), integrante do BID naquele momento, concluiu que o gasto tributário foi insuficientemente investigado na América Latina, mesmo considerando que no final da década de 90 houve uma atenção ao assunto.

No âmbito dos estudos da América Latina, Marcel apresentou três temas importantes a serem explorados numa discussão sobre gasto tributário. O primeiro é o dimensionamento desses gastos, a fim de analisar a magnitude da ação estatal em cada país. O segundo é a necessidade de compreender a criação, revisão e atualização dos mesmos e como eles são geridos, avaliados e modificados com o passar do tempo. O terceiro destes temas é a relevância de se discutir cada sistema de acordo com a sua realidade e seu sistema tributário específico. Já Carlos Cottarelli, do FMI, considera que além destas dimensões é preciso ter em conta outras cinco, a saber:

⁴² O termo em inglês para Gastos Tributários é *Tax Expenditures* e a sua tradução mais fiel é a de “benefícios tributários” (LEONETTI, 2003). Contudo, cabe ressaltar que o termo designa também “despesas tributárias”, “despesas fiscais”, “renúncias tributárias” e “renúncia fiscal”. Na maioria dos casos, os termos são usados como equivalentes. É ainda preciso estar atento, já que podem, também, ser usados para designar situações diferentes no campo tributário, já que há despesas tributárias não ocasionadas por renúncias do fisco, como o caso da dedução por dependente, a ser detalhado adiante.

⁴³ Original: “Tax expenditures are provisions in the tax code that can be used by authorities to encourage certain activities or to support taxpayers in special circumstances. They are similar to a payment by the government because they cause a loss of tax revenue.”

Transparencia fiscal: [...] La versión 2007 de manual de transparencia fiscal, definió explícitamente el concepto de gasto tributario y mostró el riesgo de pérdida de transparencia asociado a la proliferación de éstos.

Movilización de ingresos: Es obvio que un efecto de los gastos tributarios es reducir los ingresos fiscales. Por lo tanto, debe haber motivos de política, por ejemplo eficiencia, para justificar la existencia de los gastos tributarios.

Temas de Equidad: Frecuentemente no queda claro quién se beneficia con los gastos tributarios. Por lo tanto, el análisis del impacto de los gastos tributarios sobre la equidad es importante.

Administración Tributaria: Es importante controlar los fraudes potenciales asociados a los gastos tributarios.

Coordinación: Se debe reconocer que el estudio de los gastos tributarios es un tema multidimensional, que involucra aspectos de administración tributaria, política tributaria y administración de las finanzas públicas. Por lo tanto, debe existir una adecuada coordinación entre los distintos organismos de la administración pública, encargados de las acciones de implementación, ejecución y control de los gastos tributarios (COTTARELI, 2008, p. 4, grifo nosso).

Essas dimensões servem para embasar metodologias de estimativa desses gastos. Aliás, é tema recorrente a medição dos GT e a tentativa de padronização dessas estimativas. Segundo LEMGRUBER (2008), por exemplo, para estimar o GT é necessário: a) analisar o sistema tributário, b) definir uma norma geral (*benchmark*), c) construir uma lista de gastos tributários, definidos como exceções a norma geral (*benchmark*); d) atribuir um valor de custo a cada item das despesas fiscais, para os quais existem vários métodos, cuja aplicação depende da qualidade e disponibilidade da informação; e) fornecer transparência da informação através de um documento contendo a metodologia utilizada para a identificação e estimativas de despesas fiscais; lista de benefícios; a perda estimada de receitas, bem como sua evolução.

Os itens “a” e “b” estão explícitos na legislação tributária de cada país. O item “c” varia de acordo com os pressupostos dos dois primeiros. Uma mesma despesa pode ou não ser considerada como GT, dependendo de como determinado sistema tributário a considera, baseado nos *benchmarks* correspondentes.

Si teóricamente es difícil determinar los gastos tributarios y hacer su cuantificación, más complicada aún es la comparación entre países. En efecto, las normas tributarias son determinadas de manera diferente en los países, y por lo tanto también las desviaciones de la norma, haciendo difícil —o mejor, sin sentido— las comparaciones internacionales. Por ello, cualquier análisis comparativo de las mediciones disponibles del gasto tributario debe ser muy cuidadoso. En todo caso, esto no significa que no se deban hacer esfuerzo por tener metodologías consistentes, que permitan hacer comparaciones, con las prevenciones necesarias (VILELA, 2008, p 8).

Nesse sentido é que a OCDE, em documento posterior, volta a reafirmar que “A identificação de qualquer norma tributária em particular exige mais do que uma ampla e geral definição. Diferentes países têm identificado critérios específicos”⁴⁴ (OECD, 2010, p.15). Por esse motivo é que o trabalho de comparação se torna difícil, sendo necessário o estudo de cada caso em particular. Além disso,

A experiência histórica em orçamentos levou a que estudiosos observassem que o processo de alocação de recursos públicos não se restringia apenas à realização dos gastos diretos efetuados pelo Estado, mas, também, que parte não desprezível dele ocorria por meio do sistema tributário pelo que se convencionou chamar de "gastos tributários" (*tax expenditures*). [...] As estimativas dos gastos tributários são calculadas como "desvios" em relação a uma estrutura tributária de referência (*tax benchmark*) (BEGHIN, 2005, s/p).

Com base na necessidade e ao mesmo tempo na dificuldade em fazer comparações entre os países é que a OCDE conclui que para realizá-las é necessário, no mínimo, considerar um elemento comum que é a noção de *benchmark* em cada um deles como um sistema fiscal de referência. Aquilo que não é considerado como referência é visto, portanto, como um possível benefício.

Formas atípicas de gastos públicos ocorrem quando o governo renuncia a um tributo, oferecendo isenção ou reduzindo o ônus por meio de um incentivo; quando deixa de cobrar, em um empréstimo, os juros e os encargos equivalentes àqueles que paga ao se endividar; ou quando assume um encargo que caberia a terceiro, por meio de subsídio. Essas diferentes formas de benefícios concedidos pelo governo, quase sempre, não constam no orçamento tradicional – especialmente nos casos em que envolvem a receita, pois se deixa de arrecadar um imposto, uma contribuição, ou mesmo a receita financeira (DINIZ; AFONSO, 2014, p. 2).

Os três itens supracitados (analisar o sistema tributário, definir uma norma geral (*benchmark*), construir uma lista de gastos tributários, definidos como exceções a norma geral) foram desenvolvidos no caso do sistema tributário brasileiro e serão retomados dada a estrutura do cômputo do GTS.

Os itens “d” e “e” merecem alguns esclarecimentos adicionais. O item “d” menciona a existência de vários métodos na atribuição de valores a cada despesa. É possível encontrar na literatura três metodologias principais para medir o gasto tributário (OECD, 2010; VILLELA,

⁴⁴ Original: “Identification of any particular tax provision as a tax expenditure requires more than a broad and general definition. Different countries have identified different specific criteria” (OECD, 2010, p.15).

2008; VILLELA; LEMGRUBER; JORRAT, 2009; 2010; PELLEGRINI, 2014). Há o método da perda inicial da receita, o método da perda final da receita e o método da despesa equivalente.⁴⁵ O primeiro, o método da perda inicial da receita, “[...] mide la pérdida de ingresos que se produce después de introducir un gasto tributario. Supone que no hay cambio alguno de comportamiento en los contribuyentes, es decir, que su comportamiento es el mismo que exhibían durante la aplicación del gasto tributario” (VILLELA; LEMGRUBER; JORRAT; 2009, p. 26). Esse método

[...] é o mais empregado por conta da sua simplicidade. Consiste apenas em calcular a perda inicial de receita decorrente da introdução do gasto tributário, tudo o mais constante, notadamente o comportamento do contribuinte. Assim, se o gasto tributário se refere ao IVA e consiste em aplicar uma alíquota inferior à alíquota da estrutura básica do imposto, a perda de receita corresponde à diferença entre a incidência da alíquota normal e a incidência da alíquota inferior, aplicadas sobre a mesma base (PELLEGRINI, 2014, p. 8-9).

Transpondo o exemplo para a dedução da base tributável, como o caso da dedução das despesas com instrução, tem-se a mesma lógica de cômputo. Calcula-se o montante sem nenhum tipo de dedução e depois o resultado disso, sem considerá-lo no conjunto dos GTs, sem levar em conta as modificações no comportamento dos contribuintes e sem considerar o reflexo na arrecadação de outros tributos (PELLEGRINI, 2014). Já em relação ao método da perda final da receita, Villela explica que ele

[...] procura estimar la recaudación adicional que es posible obtener con la derogación de un gasto tributario. A diferencia del método anterior, em éste se toman en cuenta los cambios de comportamiento de los contribuyentes. En la práctica, la aplicación de este método es bastante limitada, pues plantea la dificultad de que se debe disponer de estimaciones de las elasticidades de oferta y demanda de los bienes o rentas favorecidos con un tratamiento tributario preferencial (VILLELA; LEMGRUBER; JORRAT; 2009, p. 27).

Segundo o estudo de Pellegrini (2014), o método da perda inicial é mais frágil que o método da perda final, pois o primeiro não leva em consideração os efeitos em cadeia da existência do gasto tributário, o que gera uma distorção no cálculo efetivo. “A distorção é ampliada quando as estimativas relativas a cada gasto tributário são somadas para se chegar ao

45 Estes termos recebem variações. Na língua espanhola encontramos: a) ingreso renunciado e medición ex post; b) ingreso ganado e medición ex ante; c) gasto directo equivalente (VILLELA; LEMGRUBER; JORRAT, 2009; 2010). Em inglês: Revenue foregone; Revenue gain e Outlay equivalent (SWIFT, 2014; JACOBSEN et al, 2010).

total da perda de receita” (PELLEGRINI, 2014, p.9). A Receita Federal do Brasil utiliza o método da perda inicial e de modo individualizado para cada item de GT.

O propósito das estimativas realizadas pela RFB é quantificar a perda de arrecadação que o Estado suporta, produto da aplicação dos gastos tributários. Nessa visão as medições são realizadas de maneira isolada e não são consideradas modificações no comportamento dos contribuintes e nem o reflexo na arrecadação de outros tributos (TCU, 2014, p. 28).

O terceiro e último método apresentado é o método da despesa equivalente que “[...] estima el subsidio o la transferencia que dejaría a los contribuyentes con un ingreso neto de impuestos similar al que obtienen con la existencia del gasto tributario” (VILLELA; LEMGRUBER; JORRAT; 2009, p. 27). Em outras palavras, esse método leva em consideração o quanto se gastaria para atingir o objetivo proposto, caso o benefício vinculado fosse substituído por uma despesa direta. Este é, inclusive, um dos argumentos favoráveis a dedução da despesa com instrução, a ser desenvolvido no capítulo 3. Dentre esses três métodos, o primeiro é significativamente mais utilizado que os demais. Aliás, de acordo com a literatura, o método da perda final de receita ainda não é aplicado por nenhum país e o método do gasto equivalente, quando utilizado, está sempre vinculado ao da perda inicial da receita, como o caso da Suécia e Estados Unidos. (PELLEGRINI, 2014, JACOBSEN ET AL, 2010; VILLELA; LEMGRUBER; JORRAT; 2009; SWIFT, 2014).

Si se desea tener una estimación precisa de la mayor recaudación que es posible obtener con la eliminación de un gasto tributario en particular, el método más adecuado es el del ingreso ganado. En cambio, si se quiere establecer un paralelo entre el presupuesto de gastos directos y el presupuesto de gastos tributarios, lo mejor es usar el método del gasto directo equivalente (VILLELA; LEMGRUBER; JORRAT, 2009, p. 29).

Nessa perspectiva, pontuou-se a questão da escolha do método ou dos métodos como sendo estritamente vinculada ao que se objetiva. Entretanto, a questão percorre também entraves técnicos, o que facilita a compreensão do porquê a maioria dos países opta pela utilização do método da perda inicial da receita. Segundo Pellegrini (2014, p. 9),

[...] o uso do método da perda inicial é bem mais utilizado, em vista da sua simplicidade. Já a aplicação do método da perda final de receita é bem mais complexa, pois requer um amplo conjunto de informações e hipóteses sobre o comportamento dos contribuintes e do próprio governo e sobre a interação entre os múltiplos gastos tributários existentes.

Em relação ao item “e” - fornecer transparência da informação através de um documento contendo a metodologia utilizada para a identificação e estimativas de despesas fiscais; lista de benefícios; perda estimada de receitas, bem como sua evolução - faz-se *mister* apontar a questão dos informes produzidos por cada país. Segundo Villela (2008), há uma obrigação legal para que os membros da OCDE preparem informes sobre os GTs. Geralmente, esses países produzem esses relatórios anualmente e, quase sempre, considerando apenas os GT por parte do governo central. A seguir, alguns dados sobre como os países da América Latina definem e medem os seus GTs.

Quadro 2 - Definição e medição dos GTs na América Latina.

País	Definición y medición	
	Definición de gasto tributario	Concepto que se mide
Argentina	Monto de ingresos que el fisco deja de percibir, en forma definitiva, al otorgar un tratamiento impositivo que se aparta del establecido con carácter general en la legislación tributaria, con el objetivo de beneficiar a determinadas actividades, zonas o contribuyentes.	Ingreso renunciado, corregido por el supuesto de gasto total constante.
Brasil	Gastos indirectos del gobierno realizados por medio del sistema tributario, que buscan asistir a objetivos económicos y sociales.	Ingreso renunciado.
Chile	Recaudación que el fisco deja de percibir por la aplicación de franquicias o regímenes impositivos especiales y cuya finalidad es favorecer o estimular a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía.	Ingreso renunciado, corregido por el supuesto de gasto total constante.
Colombia	Beneficios tributarios concedidos con el fin de incentivar actividades económicas o regiones menos desarrolladas.	Ingreso renunciado.
Ecuador	S.I.	Ingreso renunciado.
Guatemala	Aquellas situaciones en que se ha formalizado el hecho generador que debería dar origen al impuesto y, sin embargo, no se tiene la obligación de cancelar los tributos, a diferencia del resto de los contribuyentes. Las concesiones de aplicación general se consideran parte de la norma.	Ingreso renunciado.
México	Aquella cantidad que se deja de recaudar por la existencia de tratamientos fiscales especiales, facilidades administrativas, deducciones autorizadas, ingresos exentos, tasas preferenciales, estímulos fiscales y resoluciones particulares.	Ingreso renunciado.
Nicaragua	Transferencias que el Estado realiza a determinados grupos o sectores, pero en lugar de concretarlas por medio del gasto presupuestario lo hace por medio de una reducción en la obligación tributaria del contribuyente.	S.I.
Perú	Cualquier medida tributaria que derive en una pérdida de ingresos tributarios para el Estado y la correspondiente reducción de la carga tributaria para el contribuyente, que no haya ocurrido bajo la aplicación de una ley tributaria general.	Ingreso renunciado.

Fonte: VILLELA; LEMGRUBER; JORRAT, 2010, p. 107.

O Quadro 2 traz um panorama de como alguns países latino-americanos definem e medem os seus GTs. Países como a Argentina, Chile, Colômbia e Nicarágua, referenciam o conceito de GT com a ideia de que são transferências que o Estado realiza a determinados grupos, setores atividades e/ou ao próprio contribuinte. Já países como Brasil e Peru, relacionam à ideia de gasto indireto governamental e substituição de uma despesa direta. De qualquer modo, há uma tentativa de homogeneização quanto à categorização dos GT, quando se observam as orientações da OCDE. A ideia é a de comparar o gasto tributário com o gasto de programas específicos. Para isso, a organização procura efetivar essa categorização considerando o propósito, a função ou a função orçamentária já prevista na legislação dos países, sugerindo, dentre várias, as seguintes: aposentadoria; benefícios dos empregados; educação; saúde; habitação; investigação e desenvolvimento; doações (chamadas de caridade no documento).

Estas categorias foram escolhidas de modo a refletir uma gama típica de despesas ou funções de regimes fiscais usados em outros contextos, sem cair em detalhes excessivos. Isso envolveu certa ambiguidade. Por exemplo, um problema observado anteriormente era a distinção entre despesas fiscais restritas que proporcionam alívio para grupos específicos da população e as disposições estruturais que medem a capacidade de pagar o imposto, e por isso não são tributar despesas (OECD, 2010, p.73)⁴⁶.

Além dos elementos já elencados sobre a diferenciação no cômputo e no conceito dos GT, há ainda o fato de que cada país organiza os dados de modo diverso, não havendo uma correspondência direta, na maioria das vezes, entre os dados apontados nos demonstrativos de cada um deles. Nesse conjunto, é unânime a constatação de que

Em termos de experiência internacional, há grande dificuldade de comparação entre os países, mesmo considerando-se apenas as nações da OCDE, por conta dos diferentes modos com que os gastos tributários são abordados, inclusive com o emprego de expressões, definições e metodologias estatísticas distintas. Outra dificuldade é que nem sempre a análise centrada nas disposições legais existentes permite formar um quadro preciso de como os países lidam com os gastos tributários, na prática (PELLEGRINI, 2014, p. 39).

Rosa (2013) considera que em se tratando desse assunto, é necessário que ocorra uma adaptação à realidade brasileira,

⁴⁶ Original: These categories were chosen to reflect the typical range of outlay or tax programme functions used in other contexts, without falling into excessive detail. This did involve some ambiguity. For example, an issue noted earlier was the narrow distinction between tax expenditures that deliver relief to specific population groups and structural provisions that measure the ability to pay tax, and so are not tax expenditures (OECD, 2010, p.73)

[...] não apenas porque em nosso País o universo de desonerações tributárias é bastante diversificado, o que às vezes exige considerações adicionais para o enquadramento de um dispositivo, como pelo fato de que aqui a listagem dos benefícios envolve não apenas o Imposto de Renda, como ocorre nos EUA, mas também os tributos indiretos, conforme acontece em países europeus. O fato de incluir os tributos indiretos aumenta a dificuldade na elaboração de um demonstrativo de benefício tributário porque exige a assunção de hipóteses adicionais de trabalho mais complexas, o que não ocorre com os tributos diretos, em particular o Imposto de Renda, quando a retirada ou criação de determinada dedução pode reduzir ou aumentar a disponibilidade econômica do contribuinte e impactar claramente a arrecadação (ROSA, 2013, p.4).

O trecho exemplifica, portanto, que apesar dos dispositivos orientadores internacionais, não se pode abrir mão de se compreender como cada país conceitualiza, organiza, computa e disponibiliza os dados referentes ao GT. Os pressupostos, recém-apresentados, são significativos para se pensar a questão dos GT no Brasil já que, como visto, o país é signatário das orientações e acordos oriundo dos organismos internacionais citados. A difusão que ocorreu sobre o tema em âmbito internacional, na década de 80, impactou também o modo de se pensar essas questões no Brasil. No primeiro demonstrativo de incentivos fiscais, no ano de 1989, consta essa influência.

No início dos anos 70 somente os USA e a RFA elaboravam orçamentos de incentivos fiscais incorporados no conceito mais amplo de orçamento de gastos tributários. Atualmente a maioria dos países membros da OCDE efetuam cálculos sobre as perdas de receita por incentivos fiscais tanto em obediência às determinações legais surgidas nos últimos anos, como para aumentar o grau de controle sobre os gastos públicos (SEAE, 1989, p. 1).

No documento é ainda ressaltado que

Em termos globais pode-se dizer que a necessidade de estabelecimento de um orçamento de incentivos fiscais decorreu da constatação de que:

- sendo um meio ao qual o governo recorre para conduzir sua política fiscal eles devem, portanto, submeter-se aos mesmos procedimentos de avaliação e controle daqueles aplicados à subvenção pública sob a forma de despesa direta;
- a eficácia do exame da política governamental é acrescida se todas as formas de intervenção pública (despesas diretas, incentivos, regulamentação, etc) são levadas em conta e se o custo dos incentivos e das despesas diretas são avaliados segundo técnicas análogas;
- o controle das despesas públicas e, consequência, do déficit público, torna-se precário quando se constata que os incentivos fiscais podem, muitas vezes, substituir as despesas diretas (SEAE, 1989, p. 2-3).

Na ocasião, vinculou-se à necessidade de apresentar orçamentos dos incentivos fiscais, com as ideias de controle e avaliação, discussão ainda em pauta nos dias atuais, como desenvolvido adiante. Esse demonstrativo foi elaborado de modo a antecipar o compromisso estabelecido na recém-aprovada Constituição⁴⁷, inserindo o Brasil no conjunto de países que procuravam controlar essa forma indireta de despesa pública, mesmo que timidamente. Inclusive, o fato da obrigação da realização de tal demonstrativo é reconhecido internacionalmente. Consta no relatório do Seminário Internacional BID/FMI de Gastos Tributários que

En América Latina la tendencia es tener en la ley la obligación de medir y evaluar los gastos tributarios, ya sea en la ley tributaria, en una Ley de Responsabilidad Fiscal, en la ley de presupuesto, o como en Brasil, en la Constitución de la República (LEMGRUBER, 2008, p. 16).

Portanto, historicamente, foi em 1989, a partir das mudanças introduzidas no Sistema Tributário, conjuntamente com o estabelecimento de regras para a elaboração do orçamento, que foi possível mensurar e debater algumas desonerações tributárias. A elaboração do primeiro demonstrativo de incentivos fiscais, recém-apresentado, foi o início da consolidação dos informes no Brasil. Contudo, segundo o Seminário Internacional sobre os Gastos Tributários no Brasil,

Na elaboração desse primeiro demonstrativo ocorreram dificuldades inerentes ao início de qualquer processo, seja pelo enfrentamento do desconhecido, ou por outras de ordem técnicas e legais, como a falta de clareza quanto ao conceito de gastos tributários a ser adaptado às características do Sistema Tributário Brasileiro, a inexistência de séries históricas, a variedade de incentivos e a precariedade das fontes de informações e de estatísticas adequadas (BRASIL, 2008, p. 3).

Desse período até meados de 2015, o modo de o governo compreender, definir e disponibilizar os dados sofreu alterações. Esses demonstrativos de benefícios tributários foram elaborados até o ano de 2003⁴⁸, momento no qual houve a sistematização dos termos e de suas

⁴⁷ Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: III - os orçamentos anuais. § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (BRASIL, 1988).

⁴⁸ “A própria RFB, até 2004, ao elaborar os respectivos demonstrativos, designava-os como Demonstrativo de Benefícios Tributários (DBT). Em 2005 passou a designá-los como ‘Previsão dos Gastos Tributários’, voltando em 2006 com a denominação ‘Previsão de Benefícios Tributários’. Em 2007 voltou a designá-los como ‘Demonstrativo de Gastos Tributários’, o mesmo ocorrendo quando do envio do Projeto da LDO 2008 e projetos posteriores” (ROSA, 2013, p. 3).

implicações. Uma das implicações levantadas, por exemplo, foi a de que a adoção do conceito de benefício tributário ao invés de gasto tributário, não incluía a possibilidade de substituir uma despesa indireta, numa despesa direta e não era computado, portanto, como um gasto indireto do governo. Como afirma, Livia Alvarenga, “[...] embora essas desonerações não ocasionem aumento do desembolso direto do governo, não podem ser definidas como políticas de custo zero. Ao optar por esse tipo de prática o governo reduz sua arrecadação, reduzindo a quantidade de recursos a seu dispor” (ALVARENGA, 2012, p.3). Por isso, há a necessidade da definição do que se constitui um benefício tributário e do que se constitui um gasto indireto do governo. Rosa (2013, p. 3), ressalta que

Numa primeira análise, embora pareça ser uma tarefa simples, a identificação de um benefício tributário apresenta muitas dificuldades. A ideia mais rudimentar que se tem sobre esse assunto é de que se trata de um dispositivo legal que conceda desonerações como imunidade, isenção, redução de alíquota, redução de base cálculo, etc. sobre determinada operação. Isso, contudo, é condição necessária, mas não suficiente para a caracterização de um benefício tributário.

Ou seja, isso não significa dizer que todos os benefícios de natureza tributária se constituem em Gastos Tributários. Há uma distinção entre os tipos de desoneração. Há aquelas que se enquadram enquanto benefícios tributários e outras, como gastos tributários ou ambas as definições. Como exemplo, tem-se a questão da dedução dos dependentes no IR.

O Imposto de Renda Pessoa Física possui uma série de deduções da base tributável que são permitidas: Previdência Oficial, dedução com dependente, despesa com instrução, despesa médica, pensão alimentícia e outras deduções (Previdência Privada, Parcela isenta de aposentadoria, reserva remunerada, reforma e pensão para declarante com 65 anos ou mais, caso não tenha sido deduzida dos rendimentos tributáveis. Carne-Leão: Livro Caixa, etc). Enquanto, por exemplo, as deduções vinculadas à saúde e à educação são consideradas tanto benefícios fiscais quanto gastos tributários, a dedução por dependente é considerada apenas um benefício, sendo

[...] uma desoneração de cunho estritamente tributário, que ajusta a tributação de um contribuinte que possui dependentes econômicos em relação aos contribuintes que não possuem. O Governo Federal não tem programas de estímulos à união conjugal (formal ou informal), a natalidade, a adoção de menores ou a adoção da responsabilidade econômica em relação aos pais biológicos, portanto, não sendo passíveis de serem substituídos por gastos diretos (SAVI; PAULA; LOURES, 2003, p. 7).

O exemplo mostra que nem todo benefício tributário é um gasto tributário, corroborando com a ideia de Rosa (2013) de que a identificação de um benefício tributário apresenta muitas dificuldades e merece uma análise cuidadosa por parte do Governo. Nesse sentido, não basta que os demonstrativos tragam os dados referentes. É preciso, sobretudo, que especifiquem metodologicamente a escolha e o modo de computá-los. Segundo Diniz e Afonso (2014, p.02),

[...] o governo federal já identifica e mensura oficialmente os benefícios, tributários ou não, mas o faz de forma estanque, sem apresentar a mínima análise sobre os números divulgados e sem que a sociedade acompanhe e debata – possivelmente até por desconhecimento da mensuração dos mesmos. Em outras palavras, é louvável o esforço por parte do governo brasileiro em quantificar e publicar quantos e quais são os benefícios, mas também cabe reconhecer que não parece haver a desejada compreensão na sociedade de seu significado e impactos.

Nos diversos textos governamentais (SAVI; PAULA; LOURES, 2003; SRF, 2003; 2004; 2005; 2006; RFB, 2007; 2008; 2009; 2010; 2011; 2012; 2013; 2014), o fato do Brasil definir e mensurar os GTs é apresentado pela perspectiva da neutralidade, numa visão tecnicista do assunto. Como relatado, o Brasil possui avanços na área quando comparados a outros países da OCDE, o que não o torna imune às inúmeras críticas, dentre elas, as apontadas por Diniz e Afonso, como a falta de análise e acompanhamento social. Já Maria Emilia Miranda Pureza (2007), consultora de orçamento e fiscalização financeira da Câmara dos Deputados, no texto “Disciplinamento das renúncias de receitas federais - inconsistências no controle dos gastos tributários”, traz outras contribuições para se analisar como, na prática, há uma outra série de entraves, para além daqueles já apontados.

O conceito de renúncia de receita fiscal é algo que ainda envolve um certo grau de subjetividade, sendo raramente possível encontrar dois especialistas em finanças públicas que possuam o mesmo entendimento sobre esse tema. A diversidade de concepções, que, a princípio, pode parecer salutar num contexto de discussão teórica, pode se tornar prejudicial quanto se trata de tomar decisões minimamente consistentes em relação a políticas públicas que envolvam a concessão de incentivos ou benefícios fiscais. Por outro lado, a inexistência de uma definição precisa dos elementos caracterizadores da renúncia de receita fiscal, dificulta o seu monitoramento, pois dá margem à apuração de números que guardam falhas de consistência ao longo do tempo, comprometendo a credibilidade das informações prestadas pelos órgãos públicos encarregados de sua apuração (PUREZA, 2007, p. 5).

Tendo essas questões em vista, torna-se importante detalhar como o Brasil considera, apresenta e calcula os GTs. Primeiramente, cabe trazer o conceito utilizado nos documentos oficiais. Atualmente, o Brasil define gasto tributário como sendo:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região (RFB, 2011, p. 11).

Como já salientado, há benefícios que não se constituem em gasto tributário, como visto no caso da dedução por dependentes, já que não são passíveis de serem substituídos por gastos diretos do governo na função destinada. Tendo isso em vista, optou-se por caracterizar uma desoneração como gasto tributário de acordo com os critérios adotados pela Receita Federal brasileira, como destacado na citação acima transcrita, ou seja:

- a) são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário visando atender objetivos econômicos e sociais;
- b) são explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte;
- c) têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente à população nos serviços de sua responsabilidade;
- d) têm caráter incentivador, quando o governo deseja desenvolver determinado setor econômico ou região (BRASIL, 2008, p.6).

Mesmo com a adoção destes critérios pela Receita Federal em 2003, o termo não é utilizado da mesma forma em todos os documentos. De qualquer modo, é esta a análise selecionada nesta pesquisa. Segundo este mesmo estudo da Receita Federal, há dois passos, portanto, para identificar o que se enquadra ou não como gasto tributário nesse conjunto de desonerações presentes no sistema tributário:

- 1º) determinar todas as desonerações tributárias tomando como base o sistema tributário de referência;
- 2º) avaliar, utilizando os critérios estabelecidos, quais as desonerações que constituem gastos indiretos passíveis de serem substituídas por gastos diretos, vinculados a programas do governo (BRASIL, 2008, p. 5).

O primeiro passo vai ao encontro da conceitualização de *benchmark* adotada pelos organismos internacionais, desenvolvida anteriormente. O segundo passo apresenta uma formulação mais específica já que vincula a ideia de substituição de um gasto direto das políticas públicas. A partir dessa definição, organiza-se o demonstrativo de benefícios tributários, na tentativa de seguir as orientações presentes no Manual de Transparência Fiscal:

Um demonstrativo das principais renúncias fiscais do governo central deve constar obrigatoriamente do orçamento ou da respectiva documentação fiscal, indicando a finalidade de cada provisão sob a ótica da política pública, sua duração e os beneficiários a que se destina. Salvo casos excepcionalmente complexos, deve-se quantificar as principais renúncias fiscais. O ideal é que se apresente uma comparação dos resultados estimados das renúncias fiscais de exercícios anteriores com as suas finalidades em termos de políticas, para que se possa avaliar sua eficácia em relação às provisões de despesa. [...] Tais diretrizes também aconselham, na medida do possível, a discussão conjunta das renúncias fiscais e das despesas em geral (FMI, 2007, p 80).

Alguns dados sobre este assunto são divulgados oficialmente pela Receita Federal do Brasil desde 1989. Pellegrini (2014, p. 27), no entanto, constata que “[...] a RFB possui um caderno metodológico para a previsão de cada item do gasto tributário. No entanto, essa metodologia não é publicada pela RFB para fins de consulta por parte da sociedade, especialmente estudiosos do assunto e órgãos de controle”. Logo, os dados disponíveis no Brasil são incompletos. Além disso, eles eram restritos à perda de receita com o gasto tributário aos valores projetados. As estimativas dos gastos tributários efetivos passaram a ser divulgadas em 2011, por meio do Demonstrativo dos Gastos Tributários – Estimativas Bases Efetivas – 2011. Série 2009 a 2013. A divulgação de tais dados vai ao encontro de orientações internacionais. Segundo Lemgruber (2008),

[...] es importante tener un sistema informatizado para la captura de la información. La recomendación es tener un portal intranet del gobierno para control de los GT, al cual acceden todas las agencias gubernamentales que participan en la aplicación, medición y evaluación de los beneficios. Esto permitiría disponer de los datos requeridos para las estimaciones, pero también facilitaría el control y el monitoreo (LEMGRUBER, 2008, p. 18).

Com base nisso, utiliza-se a seguinte linha metodológica de seleção e análise dos dados: “[...] elabora-se uma lista, por tributo, com cada modalidade de benefício, que, de acordo com o conceito empregado, seja gerador de um gasto tributário; b) elege-se a fonte de informação mais adequada para aquele determinado item; c) extraem-se as informações necessárias para o caso específico; d) efetua-se o cálculo” (BRASIL, 2008, p. 7-8).

Lemgruber (2008, p. 19) ressalta que “Respecto del análisis de los datos, hay muchas formas usadas por los países para agregar las estimaciones, tales como por impuesto, función presupuestaria, región o sector económico. O bien por perfiles de renta, distribución e impacto

de equidad”. No caso brasileiro, os demonstrativos dos gastos tributários⁴⁹, tanto a estimativa quanto a base efetiva, apresentam uma breve descrição sobre a legislação básica e sobre o prazo de validade de cada modalidade de benefício. Além disso, faz uma descrição legal por tributo; apresenta uma consolidação por tipo de receita e modalidade de benefício; apresenta os GTs regionalizados e por receita; apresenta os GTs por função orçamentária e por modalidade de benefício; e detalha quais são os principais gastos tributários, todos em formas de quadro, anexados ao demonstrativo. O método utilizado é o da perda inicial de receita. Pureza (2013, p 4), entretanto, ressalta que os valores divulgados pelo relatório se encontram subestimados,

[...] por não incluírem determinados incentivos, particularmente no âmbito do imposto de renda da pessoa jurídica. Entre os principais incentivos não computados como tal pelo governo federal, cumpriria citar a isenção do IRPJ na distribuição de lucros e dividendos e a dedução dos juros sobre o capital próprio das empresas da base de cálculo do imposto. O elemento caracterizador destes benefícios é o tratamento tributário diferenciado concedido a uma determinada classe de contribuintes - os acionistas.

O exemplo acima é apenas uma das variáveis que especialistas vêm apontando acerca da fragilidade das informações prestadas. Pellegrini (2014, p. 27-28), também especialista legislativo, reafirma essa questão e aponta que

[...] as estimativas precisam ser vistas com a devida cautela por conta das limitações do uso do método da perda inicial de receita e do desconhecimento dos detalhes a respeito de como as estimativas são feitas, além das dúvidas acerca de como os gastos tributários são separados das demais desonerações tributárias. [...] a série histórica disponível contém poucos anos por conta de mudanças metodológicas ocorridas ao longo do tempo, gerando inconsistências que impedem a comparação entre anos relativamente distantes.

Ainda sobre a questão da estimativa dos dados e mesmo da base efetiva, o mesmo autor constata que

Os demonstrativos não são acompanhados de maiores explicações sobre o modo como os cálculos são feitos. Embora as informações digam respeito aos demonstrativos que acompanham a proposta de lei orçamentária, em boa medida valem para os demonstrativos dos dados efetivos. Com base nas informações prestadas, pode-se constatar que a RFB estima cada gasto isoladamente e não considera modificações no comportamento dos contribuintes e nem o reflexo na arrecadação de outros tributos. (PELLEGRINI, 2014, p. 27)

⁴⁹ Esse demonstrativo é disponibilizado assim que o Projeto de Lei Orçamentária (PLO) é apresentado ao Congresso (RFB, 2008, p. 7-8).

Utilizando o Demonstrativo dos Gastos Tributários (DGTs) referente ao ano calendário de 2012 - Projeção, tem-se a compilação e divulgação de valores consolidados dos gastos tributários. A opção de trabalhar substancialmente com os dados do Demonstrativo contendo a projeção e não a base efetiva deve-se ao fato de que a comparação com anos anteriores só é possível mediante a consulta dos dados projetados, já que somente a partir de 2011 a base efetiva foi publicada. Tal opção, entretanto, não prejudica a análise, pois há pouca alteração, do ponto de vista da função orçamentária “Educação”, entre a projeção e a base efetiva – o que também será mostrado adiante. Em ambos demonstrativos são divulgados os seguintes dados:

- I. Por Função Orçamentária, Regionalizados, valores nominais;
- II. Por Função Orçamentária, Regionalizados, razões percentuais;
- III. Por Função Orçamentária e Modalidade de Gasto;
- IV. Principais Gastos Tributários por Função Orçamentária;
- V. Por Tipo de Receita, valores nominais;
- VI. Por Receita e Modalidade de Gasto;
- VII. Discriminação dos Gastos Tributários, Regionalizados e por Receita, valores nominais;
- VIII. Discriminação dos Gastos Tributários, Regionalizados e por Receita, razões percentuais;
- IX. Principais Gastos Tributários (RFB, 2011, p. 13).

Cabe lembrar que os dados trazem consigo toda a problemática apontada, tanto em relação à coleta quanto em relação às inclusões e exclusões de benefícios tributários no decorrer dos anos. Outra questão apontada, no caso brasileiro, que dificulta o processo de compilação e divulgação dos GTs é a de que por ser um país federado, há uma dificuldade dos entes federados em providenciar as suas próprias estimativas, com base na mesma metodologia adotada pelo órgão central. Além disso, Pellegrini chama a atenção pelo modo como os dados são agregados:

A classificação dos gastos tributários por função orçamentária representa um primeiro passo na integração com a linguagem orçamentária. Entretanto, a função é o nível mais agregado de apresentação das despesas no orçamento. Seria interessante verificar a possibilidade de classificar os gastos tributários em níveis mais desagregados como subfunção ou programa. Isso facilitaria também a integração com o Plano Plurianual que é estruturado com base em programa, objetivos, metas e indicadores. Essa padronização de apresentação [...] seria útil para melhor avaliar o desempenho do gasto tributário vis-à-vis o gasto direto, além de oferecer informações mais completas a respeito de quanto se gasta em cada área (PELLEGRINI, 2014, p. 31).

De qualquer modo, com base nos dados disponíveis, o gasto tributário para o ano de 2012 foi estimado em aproximadamente R\$ 145 bilhões de reais, “[...] representando 3,22% do Produto Interno Bruto e 19,96% das receitas administradas pela RFB. Esse valor representa, nominalmente, um crescimento de 26,7% em relação ao ano anterior” (RFB, 2011, p. 93). Já o

demonstrativo da base efetiva mostra uma alteração significativa do total. Se a projeção estimou R\$145 bilhões, a base efetiva mostra R\$ 181 bilhões de gastos tributários (RFB, 2011a). Dentre os dados divulgados, cabe destacar neste momento o de “consolidação por função orçamentária”, considerando a título de esclarecimento ambos demonstrativos: de Projeção e da Base Efetiva.

Tabela 1 - Gastos Tributários por função orçamentária. Projeção e Base efetiva (2012).

Função Orçamentária	Projeção (R\$)	Base Efetiva (R\$)	Variação %
Comércio e Serviço	39.504.688.241	56.299.094.973	42,51%
Indústria	22.180.347.639	23.983.604.181	8,13%
Saúde	19.851.607.880	19.003.524.072	-4,27%
Trabalho	16.715.240.161	20.136.707.014	20,47%
Agricultura	12.222.325.930	14.626.332.954	19,67%
Educação	7.036.638.006	7.105.357.616	0,98%
Assistência Social	6.831.953.451	16.003.323.332	134,24%
Habitação	6.412.612.442	7.022.515.309	9,51%
Ciência e Tecnologia	5.260.309.674	10.652.966.070	102,52%
Energia	4.291.539.922	2.482.681.600	-42,15%
Cultura	1.978.370.947	1.300.026.885	-34,29%
Transporte	1.959.779.143	1.659.924.113	-15,30%
Direitos de Cidadania	941.250.815	710.231.230	-24,54%
Desporto e Lazer	570.490.575	439.916.055	-22,89%
Gestão Ambiental	128.166.424	4.639	-100,00%
Comunicações	62.146.176	60.017.139	-3,43%
Organização Agrária	30.007.701	30.209.163	0,67%
Total	145.977.475.127	181.516.436.345	24,35%

Fonte: (RFB, 2011; RFB, 2011a). Elaboração da autora.

A Tabela 1 mostra os valores projetados e a base efetiva para 2012, segundo cada função orçamentária. As funções orçamentárias urbanismo e saneamento não são consideradas como GT, pois não se enquadram no conceito dos mesmos, assim como exemplificado em relação à dedução com dependentes. Outras funções também estão incluídas nesse caso, como Administração, Defesa Nacional e Judiciária, por exemplo. Segundo os dados disponíveis, as funções orçamentárias Comércio e Serviço, Indústria, Saúde, Trabalho, Agricultura e Educação são as que foram estimadas com a maior concentração de valores, totalizando 80,4% dos mesmos (respectivamente 27,1%; 15,2%; 13,6%; 11,4%; 8,3% e 4,8%). Quando observados os

dados da base efetiva, têm-se alterações positivas nas seguintes funções orçamentárias: Comércio e Serviço, Indústria, Trabalho, Agricultura, Assistência Social e Ciência e Tecnologia. Tais alterações fizeram com que a função Educação, que não teve variação significativa, passasse a ocupar a 8ª posição, ao invés da 6ª, na previsão realizada. O quadro, entretanto, não discrimina as modalidades de benefícios que compõem cada função orçamentária, o que é realizado no quadro posterior “Por Função Orçamentária e Modalidade de Gasto”. Como a função orçamentária “Educação” é a que interessa desmembrar nesta tese, segue o tópico seguinte dedicado a ela.

2.2. Os GTS vinculados à educação no sistema tributário brasileiro – âmbito federal.

O IPEA, em 2011, lançou um Comunicado a fim de debater as principais informações oficiais disponíveis sobre os gastos tributários federais no Brasil. Nele apresentou uma proposta de estimativa de gastos tributários de caráter social (gastos tributários sociais), para o exercício de 2011, no intuito de destacar nesse universo os gastos tributários que são realizados em nome de objetivos sociais. Destacou que conjuntamente com o aumento crescente da carga tributária nos últimos anos (atingindo 33,6% do PIB em 2009), impulsionou-se a capacidade do Estado em fazer política pública e financiar os gastos dos seus programas e ações. Concomitantemente, considerou que “[...] o Estado brasileiro também tem feito política pública ao estabelecer desonerações tributárias, reduzindo o ônus sobre determinados agentes econômicos, como forma de atingir metas e objetivos sociais ou econômicos” (IPEA, 2011a, p. 3).

No caso da Função Orçamentária “Educação”, ela foi responsável por 4,82% dos Gastos Tributários com um valor aproximado de sete bilhões de reais, no ano de 2012. Isso quer dizer que o Estado poderia arrecadar esse valor, mas que por vários motivos, abre mão dessa quantia, ao assegurar isenções e deduções na área. Rosa (2013) pontua que a obtenção de um quadro mais realista dos benefícios existentes é fundamental na tarefa de subsidiar a formulação de políticas públicas,

[...] pois a alocação de dotação orçamentária em determinada ação de governo pode não ser a única fonte de recursos para esse fim se houver tributação favorecida para a atividade objeto dessa ação, comportando-se como se fosse um gasto indireto realizado por meio do sistema tributário (ROSA, 2013, p. 1).

Concordando com tal consideração, optou-se por desmembrar a função orçamentária “Educação”, identificando as modalidades que a ela foram atribuídas, bem como os valores em questão. Segundo Beghin (2005, s/p) a identificação de cada gasto tributário,

[...] possibilita medir o seu custo fiscal e permite aos formuladores das políticas de governo reavaliar a estrutura dos incentivos em vigor e estabelecer prioridades, eliminando, se for o caso, aqueles considerados não essenciais, promovendo, por exemplo, a elevação da arrecadação e a equidade sem necessariamente criar novos tributos ou elevar os existentes.

Inicialmente, uma questão que merece destaque é a que corrobora com o que os autores vêm abordando sobre a imprecisão na definição do que é ou não considerado um GT. Ainda de acordo com o mesmo comunicado do IPEA (2011a), essa definição, do que atende e do que não atende aos critérios propostos na metodologia de mensuração e classificação da RFB é arbitrária. Atentando-se a uma análise dos Demonstrativos dos GTs, percebe-se que tal definição oscila no decorrer dos anos, como pode ser verificado nos demonstrativos divulgados a partir de 1989 e com mais ênfase a partir de 2003, ano da inclusão da informação “função orçamentária”.

Nos demonstrativos de 1989 ao ano de 1993 não houve menção a algum benefício vinculado à educação. Nem mesmo a dedução dos gastos com instrução do rendimento tributável foi considerada como um benefício nesses demonstrativos. Nesse período, esses demonstrativos consideravam que um critério básico para a definição desses benefícios é que eles precisavam se constituírem como medidas que induzissem a determinados comportamentos – condição necessária, mas não suficiente. Logo, considerou-se como incentivo fiscal “[...] as despesas públicas efetuadas por meio de disposições legais de exceção ao conceito central de uma norma tributária, buscando a realização de objetivos econômicos ou sociais, e que resultem em redução da carga impositiva para o contribuinte e perda de receita para o Estado” (SRF, 1993, p. 5). Não foi possível identificar, portanto, a não inclusão das deduções com instrução no IRPF como um benefício social, de acordo com as explicações metodológicas dos documentos, a não ser pelo fato de que de 1990 a 1992, alguns incentivos foram suspensos, inclusive esta dedução (PUREZA, 2007).

Assim, a primeira vez que a despesa com instrução aparece é no Demonstrativo de benefícios tributários – orçamento fiscal de 1994, não estando, contudo, vinculada à educação, já que nos demonstrativos ainda não se organizavam tais dados por função orçamentária.

Entretanto, apesar de constar, não aparecem valores a esta dedução referentes e nenhuma explicação metodológica correspondente. Segundo esse demonstrativo, foi a Lei nº 8.694, de 12 de agosto de 1993 (BRASIL, 1993), que dispunha sobre as diretrizes para a elaboração e execução da lei orçamentária anual de 1994, que estabeleceu (art. 11, inciso X) a norma de que toda a mensagem que acompanhar o projeto de lei orçamentária anual para 1994 deverá conter um “[...] demonstrativo regionalizado do efeito decorrente de isenções e de quaisquer benefícios tributários, indicando, por tributo e por modalidade de benefício contido na legislação do tributo, a perda de receita que lhe possa ser atribuída” (SRF, 1993, p. 4)⁵⁰. Assim, os demonstrativos elaborados a partir de 1994 apresentaram outra definição do que consideravam benefício fiscal, nas suas considerações metodológicas.

Pode-se definir o incentivo fiscal como um estímulo, proveniente de alguma medida de política fiscal, que provoque certa realocação de recursos tendo em vista objetivos maiores de política econômica. [...] Há também o aspecto de que certos benefícios não apresentam estímulos, como a isenção do Imposto sobre a Renda para os assalariados maiores de 65 anos e a isenção do IPI para a aquisição de veículos automotores a portadores de deficiência física, ou a isenção do IR aos deficientes mentais. Para superar essas considerações optou-se, então, por considerar como renúncia fiscal tudo aquilo que a legislação fixa como um favor fiscal, seja ele concedido a produtos, setores ou regiões, seja através de isenções, reduções da base tributável ou reduções de alíquotas, independente de considerações a respeito de seus efeitos econômicos (SRF, 1994, p.5).

Com essa mudança, foram incluídas outras modalidades de benefícios a partir do ano sequencial. No demonstrativo de 1995, aparecem nas deduções, na declaração de rendimentos, as “Contribuições e doações a entidades filantrópicas. Dedução das contribuições e doações feitas a instituições filantrópicas, de educação e de pesquisas científicas ou de cultura, inclusive artísticas”. Observa-se que tais doações eram consideradas em seu conjunto – dados que em 2004 passam a ser contabilizados separadamente. A modalidade “Livros, Jornais e Periódicos” também aparece pela primeira vez em 1995, como uma das modalidades de isenções/reduções nas importações. Foi a partir de 2003 que os Demonstrativos dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária, até então denominados Demonstrativos dos Benefícios Tributários, trouxeram também os dados segundo a função orçamentária que, como visto, era uma das orientações dos organismos externos. Observando, especificamente, a função orçamentária educação, tem-se as seguintes alterações e definições de cada modalidade, apresentadas no Quadro 3 e no Quadro 4.

⁵⁰ Os Demonstrativos posteriores mantiveram esse texto alternando, contudo, a legislação referente.

Quadro 3 - Modalidades na função orçamentária “Educação” (2003 a 2015).

Ano	Modalidades
2003	Despesas com instrução do IRPF
	Doações a instituições de ensino e pesquisa
2004, 2005	Despesas com instrução do IRPF
	Doações a instituições de ensino e pesquisa
	Entidades sem fins lucrativos -Educação
2006, 2007	Despesas com instrução do IRPF
	Doações a instituições de ensino e pesquisa
	Entidades sem fins lucrativos -Educação
	PROUNI
2008	Despesas com instrução do IRPF
	Doações a instituições de ensino e pesquisa
	Entidades sem fins lucrativos -Educação
	PROUNI
	Livros Técnicos e Científicos
2009, 2010	Despesas com instrução do IRPF
	Doações a instituições de ensino e pesquisa
	Entidades sem fins lucrativos -Educação
	PROUNI
	Livros Técnicos e Científicos
	Transporte Escolar
2011	Despesas com instrução do IRPF
	Doações a instituições de ensino e pesquisa
	Entidades sem fins lucrativos -Educação
	PROUNI
	Livros Técnicos e Científicos
	Transporte Escolar
	PROUCA - RECOMPE
2012	Despesas com instrução do IRPF
	Doações a instituições de ensino e pesquisa
	Entidades sem fins lucrativos -Educação
	PROUNI
	Livros Técnicos e Científicos
2013	Transporte Escolar
	Despesas com instrução do IRPF
	Doações a instituições de ensino e pesquisa
	Entidades sem fins lucrativos -Educação
	PROUNI
	Livros Técnicos e Científicos
2014;2015	Transporte Escolar
	PROUCA - REICOMP
	Livros
	Livros, Jornais e Periódicos
	Creches e Pré-Escolas
	Despesas com instrução do IRPF
	Doações a instituições de ensino e pesquisa
	Entidades sem fins lucrativos -Educação
	PROUNI

Fonte: Demonstrativos dos Gastos Tributários (SRF, 2003; 2004; 2005; 2006; RFB, 2007; 2008; 2009; 2010; 2011; 2012; 2013; 2014). Elaboração da autora.

Quadro 4 - As modalidades da função orçamentária da educação vigentes no ano calendário de 2015.

MODALIDADE		DEFINIÇÃO	LEGISLAÇÃO	PRAZO VIGÊNCIA
1	Despesas com Educação - IRPF	Dedução da base de cálculo do IRPF das despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, até o limite estabelecido em lei, 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.	Lei 9.250/95, art. 8º; Lei 12.469/11.	Indeterminado
2	Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa	Dedução, como despesa operacional, das doações até o limite de 1,5% (um e meio por cento) do lucro operacional, efetuadas às instituições de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei federal e que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 213 da Constituição Federal, de 1988, que são: a) comprovação de finalidade não-lucrativa e aplicação dos excedentes financeiros em educação; b) assegurar a destinação do seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades.	Lei 9.249/95, art. 13, §2º II.	Indeterminado
3	Entidades Sem Fins Lucrativos - Educação	Imunidade do Imposto de Renda, da CSLL, da COFINS da Contribuição Previdenciária Patronal para as entidades beneficentes de assistência social, sem fins lucrativos, que atendam às exigências estabelecidas em lei.	Constituição Federal 1988, art. 150, VI, "c" e art. 195, § 7º; Lei 9.532/97, art. 12 e art. 15; MP 2.158-35/01, art. 14, X; Lei 12.101/09; Decreto 7.237/10.	Indeterminado
4	PROUNI	Isenção do tributo à instituição privada de ensino superior, com ou sem fins lucrativo, que aderir ao PROUNI. A isenção recairá sobre a receita auferida e será calculada na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas.	Lei 11.096/05.	Indeterminado
5	Transporte Escolar	Redução a zero das alíquotas do PIS/COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de veículos e embarcações destinados ao transporte escolar para a educação básica na zona rural, quando adquiridos pela União, Estados, Municípios e pelo Distrito Federal.	Lei 10.865/04, art. 28, VIII e IX.	Indeterminado
6	PROUCA - REICOMP	Suspensão de PIS/COFINS incidente na importação ou aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e prestação de serviços destinados à fabricação dos equipamentos. A suspensão converte-se em alíquota zero após a incorporação ou utilização dos bens ou dos serviços nos equipamentos.	Lei 12.249/10, art. 6 a 14; Lei 12.715/12, art. 15 a 23.	31/12/2015
7	Livros	Redução a zero das alíquotas do PIS/Cofins incidentes sobre a importação e venda interna de livros em geral.	Lei 11.033/24, art. 6º.	Indeterminado
8	Livros, Jornais e Periódicos	Isenção de AFRMM sobre livros, jornais e periódicos, bem como o papel destinado a sua impressão.	Lei 10.893/04, art. 14, II.	Indeterminado
9	Creches e Pré-Escolas	Regime especial de tributação aplicável à construção ou reforma de estabelecimentos de educação infantil. Pagamento unificado de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS equivalente a 1% (um por cento) da receita mensal auferida pela construtora em virtude da realização da obra submetida ao regime especial de tributação. Cabe ao IRPJ 0,31%.	Lei 12.715/12, art. 24 a 27.	31/12/2018

Fonte: Demonstrativos dos Gastos Tributários (RFB, 2014). Elaborado pela autora.

Nos anos de 2003, 2004 e 2005, constava na função orçamentária “educação” três modalidades já existentes nos demonstrativos anteriores, sendo atribuídas à educação na organização dos dados. No ano de 2006 é que uma nova modalidade de benefício aparece, pela primeira vez no demonstrativo: o Prouni. O Programa Universidade para Todos, regulamentado pela Lei nº 11.096/2005, é

[...] destinado à concessão de bolsas de estudo integrais e bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos (BRASIL, 2005).

Para que essas bolsas se concretizem, atua com isenção de tributos, como consta na lei referida e em estudos acerca do tema (CARVALHO, LOPREATO, 2005).

Art. 8 A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão:

I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

III - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991; e

IV - Contribuição para o Programa de Integração Social, instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 (BRASIL, 2005).

No ano de 2008 juntam-se ao quadro a modalidade “livros técnicos e científicos”. A despeito da inclusão, este foi um GT estimado para 2008 cujas estimativas acerca da Contribuição Social para o Programa de Integração Social (PIS) e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social não foram realizadas, sem explicações.

Em 2009 houve a inclusão da modalidade “transporte escolar”. Cabe aqui ressaltar que tal modalidade não se confunde com os programas que o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) possui de transporte escolar, apenas complementa-os. O Programa atua em duas frentes: o Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar (Pnate) e o Caminho da Escola. O primeiro, instituído pela Lei nº 10.880, de 9 de junho de 2004 (BRASIL, 2004b) e alterado pela Lei nº 11.947, de 16 de junho de 2009 (BRASIL, 2009b), tem por objetivo garantir o acesso e a permanência nos estabelecimentos escolares dos alunos da Educação Básica pública residentes em área rural que utilizem transporte escolar, por meio de assistência

financeira, em caráter suplementar, aos estados, Distrito Federal e municípios.⁵¹ O segundo, “Caminho da Escola”, criado pela Resolução nº 3, de 28 de março de 2007 (BRASIL, 2007f), “[...] consiste na concessão, pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), de linha de crédito especial para a aquisição, pelos estados e municípios, de ônibus, mini ônibus e micro-ônibus zero quilômetro e de embarcações novas.” (FNDE, 2015 s/p) A modalidade de benefício que aparece no DGT de 2009 versa sobre a

Contribuição para Financiamento da Seguridade Social Redução a 0 (zero) das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de veículos e embarcações destinados ao transporte escolar para a educação básica na zona rural, quando adquiridos pela União, Estados, Municípios e pelo Distrito Federal. (RFB, 2008, p. 94),

Portanto, essa modalidade aparece nos DGT a partir de 2009, pois foi posterior ao Programa Caminho da Escola, complementando-o. Em 2011 foi incluído mais um benefício na função orçamentária “Educação”, o Programa um computador por aluno (PROUCA) e Regime Especial para aquisição de computadores para uso educacional (RECOMPE), Lei nº 12.249/10 (BRASIL, 2010). Na explicação metodológica constam apenas os respectivos impostos e contribuições afetados. Apesar de constar como indeterminado o prazo de vigência, em 2012 há a exclusão desse gasto, com a justificativa de que foi excluído devido ao término do prazo de vigência em 31/12/2011⁵².

Em 2013 a modalidade retorna ao DGT, pela MP 563/2012a, art. 15 a 23, da seguinte forma: “Art. 15. Fica restabelecido o Programa Um Computador por Aluno - PROUCA e instituído o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional - REICOMP, nos termos e condições estabelecidos nos arts. 16 a 23 desta Medida Provisória”. (BRASIL, 2012a, art.15). A partir de 2014, a função orçamentária “Educação” passou a conter mais três modalidades: “Livros”, “Livros, Jornais e Periódicos” e “Creches e pré-escolas”. Destes, apenas a última apresenta como uma novidade, pois as duas primeiras já apareceram por diversas vezes

⁵¹ “O programa consiste na transferência automática de recursos financeiros, sem necessidade de convênio ou outro instrumento congênere, para custear despesas com reforma, seguros, licenciamento, impostos e taxas, pneus, câmaras, serviços de mecânica em freio, suspensão, câmbio, motor, elétrica e funilaria, recuperação de assentos, combustível e lubrificantes do veículo ou, no que couber, da embarcação utilizada para o transporte de alunos da educação básica pública residentes em área rural. Serve, também, para o pagamento de serviços contratados junto a terceiros para o transporte escolar” (FNDE, 2015, s/p).

⁵² Quando verificada a Lei nº 12.249/10, consta, de fato, no artigo 139 que “Esta Lei entra em vigor: I - na data de sua publicação, produzindo efeitos: a) a partir da regulamentação e até 31 de dezembro de 2011, em relação ao disposto nos arts. 6º a 14” (BRASIL, 2010). No DGT de 2011 ocorreu, portanto, um erro quanto a vigência do benefício, ao considerá-lo indeterminado.

em demonstrativos anteriores, contudo, não vinculadas à educação. Em relação às definições, é interessante notar que os critérios para inclusão numa ou em outra função orçamentária não está apresentado no documento. Não há explicação metodológica do motivo da modalidade “livros” estar incluída na função orçamentária “educação” ao invés da cultura, por exemplo. Outro caso notório relativo a consideração de desonerações é referente às entidades sem fins lucrativos.

A RFB considera como benefícios algumas imunidades tributárias, referentes a entidades sem fins lucrativos. A CF/88 (art. 150, inciso VI, alínea ‘c’) veda a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de partidos políticos, entidades sindicais de trabalhadores e instituições sem fins lucrativos de educação e de assistência social, cumpridos os requisitos dispostos em lei; o art. 149, § 2º, inciso I, determina a não incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre receitas decorrentes de exportação; e o art. 195, § 7º, determina serem isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (TCU, 2014, p. 10).

Além da apresentação das modalidades incluídas/excluídas da função orçamentária “Educação”, e da problemática envolvida nas definições já existente, outro dado relevante é referente ao prazo de vigência das mesmas, pois, como aponta Diniz e Afonso (2014, p. 02),

A cultura da responsabilidade fiscal passou a jogar luz, de forma crescente, nessa forma invisível de gasto público. O que antes, quando muito, só despertava interesse de algum estudo acadêmico, tem se tornado cada vez mais objeto das legislações fiscais mais modernas e das práticas fiscais nas administrações públicas mais organizadas. Isso passa por diferentes etapas como identificar, mensurar, divulgar e analisar.

Os autores, corroborando com as orientações internacionais, como FMI e OCDE, por exemplo, trazem à tona a necessidade de avaliação dos GTs. As etapas de identificar, mensurar, divulgar e analisar devem acontecer, sem exceções. Por isso a questão do prazo torna-se fundamental nesse contexto. Pureza (2007, p. 13) também chama a atenção para esta questão, pois

Ainda que os incentivos e benefícios fiscais obrigatoriamente passem pelo crivo do Congresso Nacional, conforme prescreve o art 150, § 6º, da Constituição Federal, é certo que, na tradição brasileira, estes acabam assumindo o formato de benesse eterna, pois uma vez inseridos no sistema tributário nacional ali tenderão a permanecer para todo o sempre. São muito raros os casos de benefícios concedidos por prazo determinado e muito mais raras ainda as iniciativas legais que tenham por objetivo suprimir benefícios já existentes. Essa característica do sistema brasileiro torna especialmente delicada a concessão de incentivos fiscais e reforça a necessidade por um maior rigor na sistemática de sua aprovação (PUREZA, 2007, p. 13).

Das nove modalidades incluídas no DGT de 2015, apenas duas possuem prazo determinado de vigência: “PROUCA – REICOMP” e “Creches e pré-escolas”. O primeiro, inclusive, antes intitulado PROUCA – RECOMP, teve findo o seu prazo de vigência e foi remodelado, possuindo também um prazo de vigência determinado. O segundo tem o seu término no ano de 2018. Portanto, pode-se compreender que desse quadro, apenas as duas modalidades são consideradas de acordo com as regulamentações e teoria sobre o GT. As demais falham em não possuírem prazo e, portanto, não se encontram de antemão suscetíveis a avaliações periódicas. Ainda nas questões metodológicas, os DGTs divulgam as seguintes fontes de dados para cada modalidade.

Quadro 5 - Fonte das informações utilizadas no cálculo dos gastos tributários – “Educação” (2015)

MODALIDADES		FONTE DE DADOS
1	Deduções do rendimento tributável –IRPF	RFB - Declarações do IRPF.
2	Doações a instituições de ensino e pesquisa e a entidades civis sem fins lucrativos	RFB - Declarações do IRPJ.
3	Entidades sem fins lucrativos – imunes / isentas	RFB - Declarações do IRPJ e Dacon.
4	Prouni	RFB - Declarações do IRPJ, do PIS/COFINS; Ministério da Educação.
5	Transporte escolar	FNDE – Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação.
6	Prouca-Reicomp	RFB – Sistemas Aduaneiros e Declarações do IRPJ.
7	Livros	RFB – Declarações PIS/COFINS e Sistemas Aduaneiros.
8	Papel – jornais e periódicos	RFB – Declarações PIS/COFINS e Sistemas Aduaneiros.

Fonte: Demonstrativos dos Gastos Tributários 2012 (RFB, 2011). Elaborado pela autora.

As informações são sucintas. Não se tem conhecimento, por exemplo, quais dados são oriundos de cada uma delas, vide o caso do Prouni: quais informações são fornecidas pelo MEC? Quais são oriundas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)? Como os dados são cruzados? Enfim, a crítica de especialistas tributários nessa área, tais como Diniz e Afonso (2014), Pellegrini (2014) e Pureza (2007), procedem. Pellegrini (2014) referencia no seu artigo “Gastos tributários: Conceitos, Experiência Internacional e o Caso do Brasil” essa problemática

da divulgação dos dados, bem como do seu controle e avaliação e traz à luz o recém Relatório⁵³ de Levantamento de Auditoria do Tribunal de Contas da União (TCU) cujo objetivo era o de

[...] conhecer e avaliar a estrutura de governança das renúncias tributárias, para embasar a elaboração de matrizes de planejamento de futuras auditorias, bem como atualizar os procedimentos de análise das contas dos gestores e das diretrizes para elaboração do relatório sobre as contas do governo da república. [...] A solicitação decorreu da possibilidade de existirem graves falhas na estrutura de governança das renúncias tributárias, como indefinição de objetivos e metas, irregularidades na aplicação dos recursos ou na prestação de contas, ausência de fiscalização, falta de avaliação de resultados e deficiências na transparência (TCU, 2014, p.1).

O relatório aponta uma série de falhas em relação ao tema e enfatiza a necessidade de avaliação constante das renúncias tributárias.

[...] com base na experiência decorrente de trabalhos anteriores, elencaram-se vários problemas na gestão das renúncias tributárias, como: descumprimento de regras legais na concessão desses benefícios, falhas no desenho das políticas públicas contempladas com os recursos, ausência de regras de governança em sua gestão, baixa transparência, falhas de operacionalização dos recursos e ausência de avaliação dos resultados alcançados com os recursos renunciados (TCU, 2014, p.3).

Inclusive, o acórdão nº 1205/2014 versa sobre isso.

Recomendar à Casa Civil da Presidência da República, com fundamento no art. 250, inciso III, do Regimento Interno, que: [...] quando da análise de propostas de atos normativos instituidores de renúncias tributárias, verifique se há prazo de vigência previsto, de forma a garantir revisões periódicas dos benefícios tributários (TCU, 2014, p.56).

Portanto, tanto os estudos⁵⁴, quanto os órgãos internacionais e nacionais citados, concordam com a questão de identificar, mensurar, divulgar, analisar e avaliar os GTs. Por isso, o desmembramento de cada um deles faz-se necessário. Os DGTs apresentam os dados por diversas perspectivas, como assinalado. Uma delas é o tipo de tributo (ou tipos) que cada GT corresponde. Das modalidades apresentadas e descritas no Quadro 5, somente a primeira delas

⁵³ Tal solicitação foi encaminhada à Secretaria-Adjunta de Planejamento e Procedimento (Adplan), com o objetivo de conhecer os benefícios tributários com vistas à elaboração de roteiro com as informações necessárias para atualização dos procedimentos de análise das contas dos gestores. Constitui-se num relatório de levantamento de auditoria feito no âmbito do Processo nº TC 018.259/2013-8, aprovado no plenário do Tribunal em 14 de maio de 2014 como Acórdão nº 1205/2014 (TCU, 2014).

⁵⁴ Cury (2002) apresenta a importância do TCU quanto à fiscalização, acompanhamento e liberação do orçamento para a educação. Vê-se, no relatório citado, que tal importância é ainda maior, já que está atento, ainda que superficialmente, aos GTs vinculados à área.

é referente ao IRPF (despesa com instrução). As demais versam sobre uma gama de tributos, dentre eles, impostos e contribuições.

Tabela 2 - Função Orçamentária “Educação” - Descrição por tributo (Projeções Ploa 2015).

GT	IRPF	IRPJ	PIS-PASEP	CSLL	COFINS	IPI	IPI Vinculado à Importação	AFRMM	TOTAL
1 Despesas com Educação - IRPF	4.410.889.079								4.410.889.079,00
2 Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa		11.044.355		4.773.502					15.817.857,00
3 Entidades Sem Fins Lucrativos - Educação		1.097.139.132		592.455.131	1.645.708.698				3.335.302.961,00
4 PROUNI		395.195.600	80.159.538	125.112.719	369.967.099				970.434.956,00
5 Transporte Escolar			12.178.480		56.094.818				68.273.298,00
6 PROUCA - REICOMP			7.345		35.632	22.100	27.587		92.664,00
7 Livros			70.770.317		326.170.986				396.941.303,00
8 Livros, Jornais e Periódicos			15.125.873		61.668.621			44.926.805	121.721.299,00
9 Creches e Pré-Escolas		39.107.952	11.353.921	20.184.749	55.508.061				126.154.683,00
Total	4.410.889.079	1.542.487.039	189.595.474	742.526.101	2.515.153.915	22.100	27.587	44.926.805	9.445.628.100,00

Fonte: RFB, 2014. Elaborado pela autora.

Das modalidades elencadas na Tabela 2, apenas a dedução das despesas com instrução vincula-se a um único tributo. Em relação aos valores projetados para 2015, observa-se que essa dedução e a modalidade das entidades sem fins lucrativos são responsáveis por 82% dos GT na função orçamentária “educação”, somando aproximadamente R\$ 8 bilhões. Adentrando na série histórica desses dados é possível ter a dimensão dos mesmos.

Tabela 3 - Valores totais das modalidades da Função Orçamentária “Educação” (2003-2015) em comparação ao PIB.

Ano Calendário	Despesas com Educação - IRPF	Doações a Instituições de Ensino e Pesquisa	Entidades Sem Fins Lucrativos - Educação	PROUNI	Transporte Escolar	PROUCA - REICOMP	Livros técnicos e científicos	Livros, Jornais e Periódicos	Creches e Pré-Escolas	Total (R\$)	(%)PIB
2003*	625.631.850	8.273.653	-	-	-	-	-	-	-	633.905.503	0,04
2004*	832.623.587	15.290.636	258.907.856	-	-	-	-	-	-	1.106.822.079	0,06
2005*	1.029.671.297	17.751.957	721.577.275	-	-	-	-	-	-	1.769.000.529	0,08
2006	936.475.198	12.219.343	1.532.974.557	215.890.230	-	-	159.689.225	-	-	2.857.248.553	0,12
2007	2.406.831.145	11.192.436	1.572.927.272	348.766.125	-	-	185.149.115	-	-	4.524.866.093	0,17
2008	2.752.214.303	39.142.907	1.668.033.854	434.173.655	15.878.413	-	215.066.400	-	-	5.124.509.532	0,16
2009	2.403.613.881	3.992.240	1.774.576.675	530.599.079	27.045.546	-	231.589.056	-	-	4.971.416.477	0,15
2010	2.675.637.579	17.823.572	2.086.188.738	578.115.899	54.563.162	-	276.587.660	-	-	5.688.916.610	0,15
2011	2.928.550.384	12.747.274	2.189.190.750	564.545.664	21.259.427	13.099.730	315.938.034	2.885.391	-	6.048.216.654	0,14
2012	3.256.510.297	12.362.116	2.606.636.629	758.423.247	104.038.968	17.075.206	310.221.216	40.089.937	-	7.105.357.616	0,15
2013	3.387.380.153	8.012.144	2.880.234.557	1.057.371.640	42.318.100	77.015	250.221.133	38.219.615	-	7.663.834.357	0,15
2014	3.726.062.452	8.528.100	3.726.062.452	1.125.462.898	27.948.620	64.277	266.334.551	40.680.833	64.001.591	8.985.147.788	0,16
2015*	4.410.889.079	15.817.856	3.335.302.961	970.434.955	68.273.298	92.664	396.941.304	44.926.805	126.154.683	9.368.833.605	-

Fonte: SRF, 2003; 2004; 2005; 2006; RFB, 2007 2008; 2009; 2010; 2011; 2012; 2013; 2014. Elaboração da autora.

Os dados elencados sobre a função orçamentária “Educação”⁵⁵ mostram um pouco a dimensão do custo que isso representou e representa ao governo⁵⁶ e, portanto, a sociedade de modo geral. Cabe observar que tal análise é aproximada, já que a incorporação paulatina de algumas modalidades não significa que as mesmas antes não existiam, como é o caso das Entidades sem fins lucrativos. De qualquer modo, constitui-se numa maneira de verificar esses valores nominais e em relação ao PIB, o que leva à constatação tanto do crescimento desses gastos totais, quanto a sua constância a partir do ano de 2007. Observa-se um crescimento no ano de 2006, comparado aos anos anteriores. Tal fato deve-se ao fato de que os dados dos anos de 2003, 2004 e 2005 são baseados nas estimativas do PLOA. Os anos sucessores, baseados nos demonstrativos da base efetiva. Excluindo essa variação, os anos subsequentes mostram que os valores permanecem constantes, quando comparados ao PIB, mesmo nominalmente tendo mais do que duplicado (2007\2014). São aproximadamente 9 bilhões de Reais que o Estado não arrecada visando a objetivos diversos, dentre eles:

- a) simplificar e/ou diminuir os custos da administração;
- b) promover a equidade;
- c) corrigir desvios;
- d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo;
- e) compensar ações complementares às funções típicas de estado desenvolvidas por entidades civis;
- f) promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou,
- g) incentivar determinado setor da economia (SAVI; PAULA E LOURES, 2003, p.9).

Ou seja, a redução na arrecadação está vinculada tanto ao setor tributário, quanto à elaboração e efetivação de políticas públicas. As deduções vinculadas à educação, dependendo da abordagem dada, podem ser relacionadas a todos estes fins – tema a ser retomado no caso específico das deduções com instrução no IRPF, apresentado no capítulo 3. Além dos fins a que possam estar vinculadas, há outros debates que trazem à tona essa leitura de que um GT é mais amplo do que simples benefícios no âmbito tributário. Nesse sentido, há uma série de concordâncias e críticas a esse modo de fazer política tanto tributária, quanto social. Segundo

⁵⁵ Em relação à modalidade “livros técnicos e científicos”, cabe destacar que ela aparece assim descrita até o ano de 2009. A partir dele, apenas os livros são referenciados. Além disso, não aparecia vinculada à educação, mas, sim, à cultura. Não aparece como função orçamentária nas projeções, mas aparece nos demonstrativos posteriores de bases efetivas. A PLOA 2013 aparece com Livros técnicos e científicos. A base efetiva, com livros, livros jornais e periódicos.

⁵⁶ A opção foi de compará-las em relação ao PIB do ano correspondente, já que somente a correção dos valores não representaria a sua evolução ao longo dos anos.

Villela (2008), a existência de gastos tributários possui algumas possíveis vantagens e outras tantas desvantagens, como apresentado a seguir.

Quadro 6 - Possíveis vantagens e desvantagens dos Gastos Tributários.

Posibles Ventajas de los Gastos Tributarios	Desventajas de los Gastos Tributarios
Promover la participación del sector privado en programas sociales y económicos, donde generalmente el gobierno juega un papel preponderante;	Son ineficientes: Frecuentemente son consecuencia de la acción de grupos de interés con suficiente poder político y no necesariamente generan inversiones adicionales.
Promover el proceso de decisión privada, delegando a los agentes privados las iniciativas;	Son ineficaces: En general, no tienen la capacidad de contrarrestar las condicionantes económicas subyacentes. En otros casos, son anuladas o mitigadas por otras disposiciones tributarias domesticas o externas.
Reducir la necesidad de participación del gobierno en la implementación de ciertos programas de gasto público.	Son injustos: Sólo benefician a algunos contribuyentes del impuesto y no a todos los ciudadanos. Frecuentemente son regresivos al cambiar las cargas tributarias, tanto del punto vertical como horizontal.
	Son incoherentes: Son gastos públicos que, en general, no son sometidos a los mismos procesos de control público que los gastos directos. Pro ejemplo, las empresas o personas que incumplen legislación laboral o ambiental, frecuentemente se benefician de los gastos tributarios.

Fonte: Vilela (2008, p. 9 e 10). Elaboração da autora.

O interessante das ideias contidas no Quadro 6 é que a consideração do que é uma possível vantagem ou uma desvantagem, é subjetiva. Por exemplo, a primeira vantagem apresentada “Promover a participação do setor privado nos programas sociais e econômicos, onde geralmente o governo possui um papel preponderante” é permeada de controvérsias no campo educacional (OLIVEIRA, 2009; BONAL, 2009; ADRIÃO, PERONI, 2008; CARVALHO, 2002), não sendo unânime, portanto, que se constitui numa vantagem. Segundo o Relatório de Levantamento de Auditoria do TCU,

O Governo Federal não realiza nenhuma avaliação específica desses benefícios tributários, conforme se depreende das informações apresentadas

pelos ministérios da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão (peça 109). Ademais, em reunião realizada com representantes desses ministérios, informou-se que não há acompanhamento específico para renúncia, com exceção da renúncia da desoneração da folha de pagamento (que inicia vigência em 2014), cuja lei previu comitê de acompanhamento. Naquela ocasião afirmou-se que uma avaliação de resultado isolada para cada mecanismo de renúncia não seria factível (TCU, 2014, p. 22).

Desse ponto de vista, torna-se necessário, se não uma avaliação de resultados do ponto de vista da perda final de receitas, compreender ao menos cada modalidade, como cada uma delas se vincula aos fins propostos no campo dos GTs e quais são as vantagens e desvantagens específicas na função às quais pertencem. No caso desta pesquisa, optou-se por investigar a dedução das despesas com instrução no IRPF, por ser o benefício mais antigo na área e apresentar peculiaridades que o distinguem dos demais, como será visto a seguir.

CAPÍTULO 3

O CASO DA DEDUÇÃO COM INSTRUÇÃO NO IRPF.

Algo deve mudar para que tudo continue como está.

*Giuseppe Tomasi di Lampedusa*⁵⁷

9

Como foi discutido no percurso de escrita já realizado, a dedução da despesa com instrução é um benefício fiscal que já pode ser considerado antigo no sistema tributário brasileiro, por ter sido aprovado em 1964. Contudo, o mesmo foi pouco discutido, tendo sido apenas referenciado nalguns textos explicativos e estudos desenvolvidos. Assim, cabe nesta tese detalhar o assunto em questão, tanto do ponto de vista da sua origem, criação, quanto do ponto de vista orçamentário, já que por se constituir em um gasto tributário, implica numa alocação/realocação financeira. Com base nessas considerações, este capítulo dedica-se a apresentar os elementos específicos sobre a dedução com instrução presente no IRPF. Para isso, são apresentados os resultados encontrados na pesquisa no tocante à origem dessa dedução, bem como nas relações políticas e econômicas estabelecidas no período, incluindo as relações público-privadas nesse íterim, em duas abordagens.

A primeira discorre sobre o contexto educacional, político e econômico brasileiro no período no qual a dedução foi inserida no sistema tributário, na década de 1960, tendo por objetivo compreender as bases para que a sua implementação fosse possível, à luz dos acontecimentos que marcaram a política educacional no Brasil, com o advento da República. Para isso é abordado, primeiramente, elementos do IRPF. A segunda abordagem recai sobre a análise dos dados sobre a dedução disponíveis nos “DGT PLOA”, “DGT Bases Efetivas”, “Grandes Números do IRPF” e simulações realizadas por meio do Simulador do IR da Receita Federal, procurando identificar questões subjacentes ao assunto, tais quais: os valores gerais da dedução, os individuais, as composições, os beneficiários em potencial deste mecanismo, etc.

⁵⁷ “Giuseppe Tomasi di Lampedusa (1896-1957) imortalizou-se por dois motivos: por ser autor do renomado romance ‘Il Gattopardo’ e por ter criado uma frase, incluída na citada obra, que se tornou famosa: ‘Algo deve mudar para que tudo continue como está’. Alguns governos e empresas fizeram exatamente isso com o resultado de que tudo ficou pior” (WELZEL, 2013, s/p).

3.1. A dedução dos gastos com instrução no IRPF: texto e contexto.

Um dos questionamentos realizados sobre a existência do mecanismo da dedução das despesas com instrução refere-se ao seu surgimento. De onde surgiu essa demanda? Quais as justificativas para a sua implantação? Como ela ocorreu? Houve oposição? Há alguma avaliação sobre essa política? Este tópico dedica-se a investigar essas questões. Para isso, faz-se necessário discorrer sobre o próprio Imposto de Renda Pessoa Física.

3.1.1 O IRPF

Como visto até o momento, o sistema tributário é um assunto complexo, formado, dentre outros elementos, de um conjunto de impostos, com múltiplas variáveis, tanto técnicas quanto políticas. Esses impostos, de um modo geral, “[...] consistem, precisamente, na transferência de parte do esforço produtivo dos indivíduos de uma determinada sociedade para o Estado” (BRASIL, 2002, p.3). Do conjunto de impostos, há um deles que é o considerado o mais próximo que existe em termos de alcance de uma redistribuição nos moldes de uma justiça social mais efetiva (SANCHES, 2010): o Imposto de Renda.

A primeira tentativa de imposto de renda ocorreu, no Brasil, em 1843, por meio da Lei nº 317, de 21 de outubro de 1843⁵⁸ (BRASIL, 1843). No entanto, o imposto de renda, tal qual existe hoje, foi criado em 1922, pela Lei nº 4.625, que “Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923”, por meio do que foi arrecadado e enfoca os títulos aos quais isso seria possível, como imposto de consumo, imposto sob circulação e o imposto sobre a renda (BRASIL, 1922).

No decorrer dos anos e das alterações das constituições federais, o imposto de renda sofreu modificações. Em 1926 houve a inclusão de deduções de gastos por dependentes, regulamentada pela Lei nº 4.984, de 31 de dezembro de 1925.

§ 5º Para calcular a renda global líquida sujeita às taxas complementares, na renda bruta acima definida, serão permissíveis as deduções seguintes:
e) as despesas relativas aos encargos de famílias, na razão de 3:000\$ (tres contos de réis) annuaes, pôr pessoa, quando taes encargos se referirem a um

⁵⁸ Essa lei fixava a despesa e orçava a Receita para os exercícios de 1843 - 1844, e 1844 - 1845. Ela apresenta elementos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, ao definir imposto sobre lojas (art.10, 18 e 54), por exemplo (BRASIL, 1843).

dos conjuges, filhos menores ou invalidos, paes maiores de 60 annos, irmãs solteiras ou viuvvas sem arrimo (BRASIL, 1925).

Em 1948, por meio da Lei nº 154/47, foram permitidas deduções do imposto considerando os gastos com despesas médicas e odontológicas, sem limite de abatimento.⁵⁹

Art. 20. Acrescentar:

f) os pagamentos feitos a médicos e dentistas pelo contribuinte ou pessoas compreendidas como encargos de família neste artigo, desde que tais pagamentos sejam especificados e comprovados, a juízo da autoridade lançadora, com indicação do nome e endereço de quem os recebeu. Esse abatimento é facultado ao contribuinte de renda bruta não superior a Cr\$ 120.000,00 anuais (BRASIL, 1947).

Outra despesa considerada para a dedução foi a de instrução, permitida a partir do ano de 1965, pela Lei nº 4.357/64.

Art 15. Poderão ser abatidas da renda bruta das pessoas físicas as despesas realizadas com a instrução do contribuinte e do seu cônjuge, filhos e menores de dezoito anos, que crie e eduque, e que não apresentem declaração de rendimento em separado, até o limite de 20% (vinte por cento) da renda bruta declarada, desde que os comprovantes do efetivo pagamento sejam apensados à declaração de rendimentos (BRASIL, 1964a).

Data também da década de 60, o Código Tributário Nacional (CTN), cujos impostos e demais tributos aparecem como um sistema, pela Lei nº 5.172/1966. Nele, a ideia de Imposto sobre a Renda ganha fôlego, pois se antes se tinha a denominação apenas de Imposto sobre a Renda, adquire a integralidade de ser um Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza, tanto de Pessoa Física, quanto de Pessoa Jurídica. O Código, na seção IV, que versa exatamente sobre “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”, define, no seu artigo 43 que

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 (BRASIL, 1966).

⁵⁹ Esta lei modificou o Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, incluindo no capítulo VII “Dos abatimentos da renda bruta”, o item f (BRASIL, 1943).

O imposto de renda é uma tributação direta que incide, portanto, sobre a renda e sobre proventos de qualquer natureza, acima definidos. Em contraposição, tem-se também a Tributação Indireta que se refere “[...] às incidências tributárias que não visam a fonte de renda do contribuinte, gravando a circulação de mercadorias, a prestação de serviço ou o faturamento das empresas. No presente contexto equivale à tributação sobre o consumo” (BRASIL, 1998, p. 7). Tal concepção de imposto de renda enquanto tributação direta mantém-se atual.

Nos anos subsequentes à aprovação do CTN, as alterações no imposto de renda ocorreram mais no âmbito das definições das alíquotas, ampliação e credibilidade do sistema do que em seu desenho estrutural. A fim de sintetizar as informações sobre as alterações, o quadro abaixo traz os principais períodos e modificações do Imposto de Renda no Brasil.

Quadro 7 - Cronologia do Imposto de Renda no Brasil -1922 a 2009.

1922 a 1924	A instituição do Imposto de Renda no Brasil - Com apenas um artigo e oito incisos da lei orçamentária do Brasil para o exercício de 1923, estava instituído, de forma tímida, o imposto geral sobre a renda no país, embora há trinta anos já havia nos orçamentos da União título que tratava da cobrança de tributos que se baseavam em rendimentos (BRASIL, 1922).
1925 a 1929	As primeiras reformas A dedução para dependentes é permitida ininterruptamente desde o exercício de 1926. Em alguns anos, o contribuinte pôde optar pelo desconto padrão/simplificado que substituiu, entre outras, a dedução para encargos de família, mas o modelo completo contemplava a despesa com dependentes. É a dedução mais antiga entre as que estão em vigor.
1930 a 1939	A adaptação do imposto - A Constituição Federal de 1934 criou uma isenção de impostos para escritor, jornalista e professor, conforme o artigo 113 n° 36: “Nenhum imposto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor” (BRASIL, 1934). A isenção só foi revogada em 1964, por meio da Emenda Constitucional n° 9 de 22 de julho de 1964 (BRASIL, 1964b).
1940 a 1943	O imposto de renda do solteiro (lei de proteção à família) - O Decreto-lei n° 3.200 de 19 de abril de 1941 institui uma série de medidas sobre a organização e proteção da família. Uma delas ficou conhecida como imposto de renda do solteiro, embora não atingisse exclusivamente os solteiros. “Art. 32. Os contribuintes do imposto de renda, solteiros ou viúvos sem filhos, maiores de vinte e cinco anos, pagarão o adicional de quinze por cento, e os casados, também maiores de vinte e cinco anos, sem filho, pagarão o adicional de dez por cento, sobre a importância, a que estiverem obrigados, do mesmo imposto” (BRASIL, 1941).
1944 a 1963	A consolidação do imposto – Despesas médicas como abatimento da renda bruta A partir do exercício de 1948, por força da Lei n° 154 de 25 de novembro de 1947, pagamentos feitos a médicos e dentistas pelo contribuinte e seus dependentes puderam ser abatidos da renda bruta. Os pagamentos deviam ser especificados e comprovados, a juízo da autoridade lançadora, com indicação do nome e endereço de quem os recebeu (BRASIL, 1947).
1964 a 1967	A reforma tributária – Despesas com instrução. O abatimento de despesas com instrução foi instituído relativamente tarde na história do imposto de renda. Foram precisos quarenta e três anos para que a pessoa física pudesse diminuir da renda bruta as despesas realizadas com a instrução do contribuinte e dos dependentes, que não apresentavam declaração em separado, desde que os comprovantes

	do efetivo pagamento fossem apensados à declaração de rendimentos, conforme preconizava o artigo 15 da Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964 (BRASIL, 1964a).
1982 a 1990	Consolidação da Secretaria da Receita Federal - Instituição da declaração simplificada. O Leão ruge pela primeira vez. No final de 1979, a Secretaria da Receita Federal encomendou uma campanha publicitária para divulgar o Programa Imposto de Renda. Após análise das propostas, foi imaginado o leão como símbolo da ação fiscalizadora da Receita Federal e em especial do imposto de renda. De início, a ideia teve reações diversas, mas, mesmo assim, a campanha foi lançada. ⁶⁰
1991 a 1996	Começa a informatização no preenchimento da declaração e são instituídos incentivos à cultura e ao audiovisual. A Lei nº 8.313 de 23 de dezembro de 1991 instituiu o Programa Nacional de Apoio à Cultura – PRONAC com a finalidade de captar e canalizar recursos para o setor. O artigo 26 facultou ao doador ou patrocinador deduzir do imposto devido na declaração do imposto sobre a renda os valores efetivamente contribuídos em favor de projetos culturais aprovados de acordo com os dispositivos desta Lei, tendo como base, no caso das pessoas físicas, 80% das doações e 60% dos patrocínios (BRASIL, 1991).
1997 a 2006	O avanço tecnológico: no preenchimento e na entrega da declaração. Declaração de isento. A declaração de Isento, apresentada pelas pessoas físicas inscritas no Cadastro de Pessoas Físicas – CPF, com o fim de manter ativa a sua inscrição no CPF, e dispensadas da obrigatoriedade de apresentação da Declaração de Ajuste Anual, foi instituída por meio da Instrução Normativa SRF nº 60 de 29 de junho de 1998 (BRASIL, 1998).
2007 a 2009	Criada a Receita Federal do Brasil. Nos termos da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, a Secretaria da Receita Federal passou a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda (BRASIL, 2007).

Fonte: RFB, 2014a, s/p. Elaborado pela autora.

A fim de complementar tais informações, é interessante elencar as legislações e seus conteúdos que diretamente têm relação com a temática da dedução das despesas com instrução.

⁶⁰ Segundo explicação encontrada, “No final de 1979, a agência de propaganda contratada pela Secretaria da Receita Federal preparava a campanha institucional para divulgar o Programa Imposto de Renda (PIR) do exercício de 1980, quando foi sugerido o leão como símbolo do PIR 1980. De início, a ideia teve reações diversas, mas, mesmo assim, a campanha foi lançada. A escolha do leão levou em consideração algumas de suas características: 1. É um animal nobre, que impõe respeito e demonstra sua força pela simples presença. 2. É o rei dos animais, mas não ataca sem avisar. 3. É justo. 4. É leal. 5. É manso, mas não é bobo” (NÓBREGA, 2014, 104).

Quadro 8 - Legislações e alterações no Imposto de Renda⁶¹.

Ano	Legislação	Conteúdo
1922	Lei nº 4.625/1922	Criação do Imposto de Renda
1925	Lei nº 4.984/1925	Inclusão de deduções por dependentes.
1947	Lei nº 154/1947	Permitidas deduções do imposto considerando os gastos com despesas médicas e odontológicas, sem limite de abatimento.
1957	Decreto nº 41.434/1957	Institui a Comissão de Reorganização dos Serviços do Imposto de Renda
1964	Lei nº. 4.357/1964	Inclusão da dedução dos gastos com instrução privada.
	EC nº. 9/1964	
1965	Lei nº. 4.862/1965	Reforma Tributária
	EC nº. 18/1965	
1966	Lei n. ° 5.172/1966	Criação do Código Tributário Nacional
1976	Decreto-lei nº 1.493, de 7 de dezembro de 1976.	Cria o limite para a dedução.
1995	Lei nº 9.250/1995	Especifica a quantia a ser deduzida por dependente e o valor anual gasto com instrução.
2009	Lei nº 11.945 (4/06/2009)	Altera as alíquotas do IR.

Fonte: Legislações brasileiras. Elaboração da autora.

Há, portanto, uma série de modificações que, paulatinamente, foram realizadas, tanto no sistema tributário, quanto especificamente no IR. As últimas modificações do IRPF recaíram sobre a Lei 9.250/1995 (BRASIL, 1995b). Esta já sofreu 15 alterações legislativas, mas não foi revogada. As alterações dizem respeito, basicamente, aos valores indicados por ela, como pode ser confirmado pela última alteração, dada pela Medida Provisória nº 670, de 10 de março de 2015 (BRASIL, 2015c). Excetua-se a Lei nº 11.945 (BRASIL, 2009a) pelo fato da mesma ter alterado substancialmente a quantidade de alíquotas.

Desse modo, para cada ano calendário há valores específicos. A última dessas alterações foi a já relatada MP 670/2015, convertida na Lei nº 13.149/2015 (BRASIL, 2015d) que define os valores relativos ao ano calendário de 2014 e 2015. Entretanto, como os dados a serem analisados na presente pesquisa foram os referentes ao ano calendário de 2012, a progressividade da Tabela do IR a ser apresentada será a de 2012, bem como os demais dados

⁶¹ A legislação referenciada é aquela que mostra afinidade com a temática. Isso significa ressaltar que há muitas outras legislações sobre o IR, mas que estas são as relevantes no contexto da pesquisa.

necessários. É, portanto, a Lei nº 12.469/2011 (BRASIL, 2011) que altera os valores constantes da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e define a sua progressividade para os exercícios do ano de 2012 ao de 2014, além dos limites para dedução das despesas e outros assuntos pertinentes.

Tabela 4 - Tabela Progressiva para o cálculo mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para o exercício de 2013, AC 2012.

Base de Cálculo Mensal (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.637,11	-	-
De 1.637,12 até 2.453,50	7,5	122,78
De 2.453,51 até 3.271,38	15	306,8
De 3.271,39 até 4.087,65	22,5	552,15
Acima de 4.087,65	27,5	756,53

Fonte: Lei nº 12.469/2011 (BRASIL, 2011).

Segundo publicação da Receita Federal, o IR exerce, desde a sua criação a função básica de arrecadação, a fim de gerar recursos para o financiamento do Estado. Essa função tem por base “[...] os requerimentos da equidade vertical (contribuintes com maior capacidade econômica pagam proporcionalmente mais tributos) quanto os relativos à equidade horizontal (contribuintes com a mesma renda devem pagar os mesmos tributos)” (BRASIL, 2004, p.1). O Imposto de Renda pode cumprir ainda várias outras funções dentro do sistema tributário. Esse tributo:

- a) permite a alocação de recursos sem distorcer o mecanismo de preços de mercado; b) é importante instrumento de redistribuição de renda, por meio das alíquotas progressivas; c) cumpre ainda uma função macroeconômica clássica, a de mecanismo anticíclico da economia, isto é, o de agir na suavização dos ciclos de aceleração/desaceleração econômica (BRASIL, 2004, p.1).

São três as funções básicas, portanto, atribuídas ao IR, de um modo amplo, segundo a compreensão da RFB. A legislação brasileira considera que o IR possui como uma de suas funções a redistribuição de renda que, como visto, não é fator inerente ao sistema. Além dessas funções e características, ele é um tributo que pode assumir três distintos modos de se relacionar a carga tributária suportada pelo contribuinte, associada à alteração da renda. Pode ser uma:

Tributação Progressiva: caracteriza-se sempre que a relação tributo devido/renda auferida (ou seja, a carga tributária) cresce quando passamos de uma classe de renda mais baixa para uma classe de renda mais alta.

Tributação Regressiva: caracteriza-se sempre que a relação tributo devido/renda auferida (carga tributária) decresce quando passamos de uma classe de renda mais baixa para uma classe de renda mais alta.

Tributação Proporcional: caracteriza-se sempre que a relação tributo devido/renda auferida (carga tributária) mantém-se constante quando passamos de uma classe de renda mais baixa para uma classe de renda mais alta. (RFB, 1998, p. 7)

O que cabe destacar é que o imposto, seja qual for, carrega em si a discussão dessas funções e desses modos de se relacionar com a carga tributária. Por carga tributária compreende-se que é a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB (RFB, 2013). Em 2012, a Carga Tributária Bruta (CTB) atingiu 35,85%. Segue a evolução da CT no Brasil nos últimos anos.

Gráfico 1 – Evolução da carga tributária (2002-2012)

Fonte: RFB, 2013a, p. 2

A CT⁶² ao longo dos anos mostrou-se crescente, mas ainda é relativamente baixa quando comparada a outros países.

⁶² A Receita Federal computa duas CT: com parcelamentos e sem parcelamentos. “Os parcelamentos referem-se a dívidas de exercícios anteriores que acabam por influenciar a arrecadação do período atual, em função do regime de caixa utilizado ” (RFB, 2013a, p.2).

Gráfico 2 – Carga Tributária no Brasil e em Países da OCDE (2011).

Fonte: RFB, 2013a, p. 2

Identificar o valor da CT é apenas um aspecto dentre os vários que são imprescindíveis para que se possa relacioná-la com o contribuinte, de modo geral. Por isso é importante compreender a composição desta CT para entender suas características e localizar o IR nesse conjunto. Por isso, segue a Tabela 5, retirada do próprio documento da RF sobre a composição da Receita Tributária.

Tabela 5 – Receita Tributária por Base de Incidência – 2008 a 2012.

	% PIB				
Tipo de Base	2008	2009	2010	2011	2012
Total da Receita Tributária	34,54%	33,30%	33,53%	35,31%	35,85%
Tributos sobre a Renda	7,02%	6,49%	6,10%	6,72%	6,40%
Pessoa Física	2,50%	2,35%	2,41%	2,60%	2,73%
Pessoa Jurídica	3,18%	2,92%	2,56%	2,76%	2,38%
Retenções não Alocáveis	1,34%	1,22%	1,13%	1,36%	1,29%
Tributos sobre a Folha de Salários	8,49%	8,80%	8,77%	9,10%	9,51%
Previdência Social	6,01%	6,21%	6,14%	6,42%	6,62%
Empregador	3,76%	3,93%	3,90%	3,99%	4,01%
Empregado	1,93%	1,86%	1,90%	2,09%	2,25%
Autônomo	0,21%	0,21%	0,21%	0,21%	0,22%
Outros	0,13%	0,20%	0,13%	0,13%	0,14%
Seguro Desemprego	1,67%	1,77%	1,70%	1,81%	1,95%
Outros	0,81%	0,82%	0,92%	0,87%	0,94%
Tributos sobre a Propriedade	1,21%	1,28%	1,26%	1,31%	1,38%
Propriedade Imobiliária	0,46%	0,47%	0,47%	0,48%	0,50%
Propriedade de Veículos Automotores	0,56%	0,62%	0,57%	0,58%	0,62%
Transferências Patrimoniais	0,19%	0,19%	0,22%	0,24%	0,27%
Tributos sobre Bens e Serviços	17,10%	16,09%	16,68%	17,38%	17,83%
Gerais	10,87%	10,27%	10,83%	11,33%	11,86%
Não Cumulativos	7,43%	6,79%	7,23%	7,40%	7,79%
Cumulativos	3,43%	3,48%	3,60%	3,93%	4,07%
Seletivos	4,52%	4,16%	4,17%	4,25%	3,98%
Automóveis	0,95%	0,79%	0,89%	0,94%	0,91%
Bebidas	0,33%	0,35%	0,34%	0,34%	0,36%
Combustíveis	1,46%	1,27%	1,29%	1,35%	1,21%
Energia Elétrica	0,74%	0,71%	0,69%	0,66%	0,63%
Tabaco	0,18%	0,18%	0,18%	0,16%	0,17%
Telecomunicações	0,87%	0,86%	0,78%	0,78%	0,70%
Comércio exterior	0,56%	0,49%	0,56%	0,65%	0,71%
Taxas - Prest. Serviços e Poder Polícia	0,80%	0,83%	0,80%	0,82%	0,86%
Contribuições Previdenciárias	0,10%	0,10%	0,08%	0,09%	0,16%
Outras Contribuições Sociais e Econômicas	0,25%	0,24%	0,23%	0,25%	0,27%
Tributos sobre Transações Financeiras	0,70%	0,59%	0,70%	0,77%	0,70%
Trib. s/ Débitos e Créditos Bancários	0,03%	0,00%	0,00%	0,00%	-0,01%
Outros	0,67%	0,59%	0,70%	0,77%	0,71%
Outros Tributos	0,02%	0,05%	0,03%	0,04%	0,03%

Fonte: RFB, 2013a, p. 23.

A Tabela 5 apresenta o total da CT e a discrimina por Base de incidência. A conclusão obtida por meio de tais dados é a de que aproximadamente metade da CT incide sobre bens e serviços e não sobre a renda, de modo que todos os consumidores são igualmente tributados. A

tributação sobre a renda é responsável por apenas 6,4% da soma que compõe a CT total (35, 85%), ou seja, 17,84% da CT (100%). É por essa composição que o sistema tributário, do Brasil, é considerado regressivo. Segundo Pochmann (2008) essa é a principal razão pela qual os pobres pagam mais impostos do que os ricos “[...] a forte predominância dos chamados tributos indiretos, geralmente embutidos no preço final dos bens e serviços, muitos dos quais atendem ao consumo dos pobres” (POCHMANN, 2008, p. 8). Tal ideia corrobora com a de Hickmann (2007) de que

[...] não basta o Estado arrecadar tributos, é necessário cobrá-los do cidadão que tem capacidade contributiva. Caso contrário, o sistema tributário acaba sendo um *Robin Hood* às avessas, pois os tributos sobre o consumo oneram principalmente a classe de renda mais baixa, concentrando renda. O inverso ocorre quando a opção é por um sistema tributário progressivo, taxando mais o patrimônio e a renda (HICKMANN, 2007, s/p).

Dentre os impostos elencados, o IR é o que mais se caracteriza por ser uma tributação progressiva. Inclusive, a progressividade é um dos critérios existentes para o IR na CF/88 (art. 153, § 2º, I). Um imposto progressivo é aquele que tem uma estrutura de taxas que aumentam à medida que o rendimento aumenta. Ao contrário, no imposto proporcional, a taxa mantém-se a mesma para qualquer rendimento, como explicitado em relação à tributação. Por isso é que o IR, no Brasil, é progressivo, pois trabalha com alíquotas. Isso significa dizer que quanto mais se ganha, mais tem que se pagar, por concepção de progressividade. Há a tabela progressiva do IR contendo as faixas de contribuição. Além da faixa de isenção, há mais quatro, com alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%. Essa tabela é alterada e divulgada mediante aprovação de lei (BRASIL, 2009). Essas alíquotas progressivas são, entretanto, bastante criticadas, por vários motivos. Um deles é referente ao conjunto de deduções existentes que diminuem o valor real da alíquota. Segundo Soares et al (2009, p. 17),

[...] as alíquotas e seus limites contam apenas parte da história. As deduções, incluindo a dedução simplificada, são tão importantes quanto as alíquotas. Com deduções generosas, um contribuinte consegue levar grande parte de sua renda do reino do tributável para o reino do não-tributável.

Carmo (2007, p. 50) indica que “Tais deduções são, por sua natureza, regressivas, dado que favorecem os contribuintes de renda alta, que detêm maiores condições de efetuar despesas particulares com saúde e com instrução”. Outra crítica refere-se à alíquota mínima e a alíquota máxima presente no imposto. Ainda há a crítica sobre a necessidade de mais faixas de alíquotas. Para Fernando Gaiger, a ideia é a de que “O IRPF será tanto mais progressivo quanto maior for o valor da isenção, e mais elevada a alíquota máxima”. Já para Salvador,

O problema é que nós temos uma alíquota inicial extremamente alta, que agora foi para 7,5%, mas era em 15%. Uma das mais altas do mundo inicial. [...] Uma das últimas alíquotas, de 27,5%, é baixíssima para os padrões internacionais. Só que é baixa para essa tabela. Eu sou da opinião que todo mundo tem que pagar, independente da origem, se é juros, terra, tráfico, droga, todo mundo para tabela do imposto de renda. E aí faz a ponderação dessa tabela. Os assalariados vão estar na parte baixa. Põe uma alíquota de 3, 4, 5... (Entrevista com Evilásio Salvador, 2014).

De acordo com as falas, os entrevistados mostram diferentes posicionamentos acerca do tema, o que reitera o fato de não haver unanimidade em qualquer proposta vinculada à tributação. Por exemplo, sobre a questão da progressividade, Catarino (2008) também traz visões distintas sobre ela. Primeiro, mostra como ela é encarada do ponto da sua concepção. Diz que

[...] quando não está claramente expressa nos textos constitucionais, a progressividade deriva do princípio do Estado social do qual resulta a ampla utilização do sistema fiscal como instrumento de promoção do bem-estar económico (*sic*), da justiça social e da diminuição das desigualdades sociais pela redistribuição da riqueza e do rendimento. (CATARINO, 2008, p. 428)

Ao mesmo tempo, ela a pondera, trazendo à tona estudos ⁶³ que mostram, inclusive, que nem mesmo a concepção e a efetividade da progressividade são acordadas.

A progressividade alvitra, com eixo condutor, que à medida que os indivíduos de maiores rendimentos vêm aumentada a sua carga fiscal, os demais deveriam melhorar o seu rendimento líquido, depois de impostos. Desde logo a realidade americana da última centúria sugere exatamente o oposto. Ou seja, que ao passo que a parte do imposto suportado pelos 10% maiores contribuintes cresce, o rendimento disponível dos outros diminui. Isso permite afirmar que o real efeito da tributação segundo taxas marginais muito altas é o de baixar o rendimento disponível da maioria. E que o crescimento do imposto efetivamente pago pelos sujeitos de maiores rendimentos não corresponde a um aumento do rendimento disponível dos demais contribuintes. A ser assim, como de facto no referido estudo se conclui, isso significa muito simplesmente que a tributação segundo taxas progressivas não poderá deixar de ser reexaminada, uma vez que se vê acusada de gerar efeitos que são exatamente os opostos aqueles em que o modelo se fundamentou. Ao invés de desenvolver políticas fiscais que não melhoram a situação dos mais desfavorecidos, levantam-se vozes no sentido de que, em face dos resultados, a acção pública deveria ser orientada para a promoção do desenvolvimento económico que beneficie todos e não para políticas de alocação de recursos pouco eficiente, improdutivas, senão mesmo próximas do confisco, para além de produzirem efeitos negativos no nível geral de emprego, no investimento, na economia e na produção de riqueza. (CATARINO, 2008, p. 486-487)

⁶³ Catarino refere-se ao seguinte estudo: HARTMAN, David. Does progressive taxation redistribute income? IPI. Policy Report nº 162. The Road map to tax reform series. Texas: 2002.

A Unafisco Sindical, na publicação “10 anos de Derrama: a Distribuição da Carga Tributária no Brasil”, problematiza tais questões e mostra que a tabela do IR vem perdendo progressividade ao longo dos anos, considerando esta oscilação portanto, como uma perda, a despeito dos posicionamentos que ponderam a efetividade das alíquotas progressivas.

No período de 1983 a 1985, a tabela progressiva do IRPF estabelecia 13 faixas de renda e alíquotas que variavam de 0% a 60%, com interstício de 5%. Em 1989, paradoxalmente ao estabelecido na Constituição Federal de 1988, ocorreu uma redução de nove faixas (alíquotas de 0% a 45%) para apenas duas, com alíquotas de 10% e 25%. Em 1995 vigoravam três faixas com alíquotas que variavam de 15% a 35%, que foi suprimida pelo governo anterior com o falso argumento de que havia poucos contribuintes nessa faixa. Desde 1998, vigoram no país duas faixas, com alíquotas de 15% e 27,5%. Portanto, 21 anos depois a alíquota mínima triplicou de valor, passando de 5% para 15% e a máxima foi reduzida em mais da metade, de 60% para 27,5%. (UNAFISCO SINDICAL, 2006, p. 204).

Como o estudo data de 2006, coube agregar a modificação realizada desde então. Segue o quadro com as alíquotas.

Quadro 9 - Alíquotas de IRPF no Brasil⁶⁴

Período de vigência	Quantidade de classes de renda (faixas)	Alíquotas
1979 a 1982	12	0% a 55%
1983 a 1985	13	0% a 60%
1986 a 1987	11	0% a 50%
1988	9	0% a 45%
1989 a 1991	2	10% e 25%
1992	2	15% e 25%
1995	3	15% a 35%
1996 a 1997	2	15% e 25%
1998 a 2007	2	15% e 27,5%
2008 a -	5	0%, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%

Fonte: UNAFISCO SINDICAL, 2006, p. 12; BRASIL, 2009.

Catarino (2008) considera que

⁶⁴ Apesar do Quadro 9 apresentar variação em relação ao quantitativo de alíquotas, reitera-se que em todas elas havia a faixa de isenção.

A progressividade das taxas é o método de efectivação da imputação concreta em que se traduz o apuramento de imposto e reflecte as opções político-legislativas tomadas em face da diversidade qualitativa e quantitativa das realidades cabíveis na norma legal de incidência material. (CATARINO, 2008, p. 46)

Nesse sentido, o fato do IR brasileiro ser um imposto progressivo, o torna do ponto de vista da teorização tributária, um imposto, por concepção, mais justo (SANCHES, 2010). Como ressalta Sanches, por concepção. Como isso acontece na prática é objeto de algumas investigações (CASTRO, 2014; MEDEIROS, SOUZA, CASTRO, 2014), pois além do fator “alíquotas”, existem outros tantos mecanismos inseridos na tributação da renda. Nesse contexto é que se encontra a dedução das despesas com instrução.

3.1.2. A criação e a evolução da dedução das despesas com instrução.

A compreensão da criação da dedução das despesas com instrução exige um debruço sobre a própria história da educação, quando o Brasil já havia se tornado uma República, pois apesar da dedução ter sido criada em 1964 (BRASIL, 1964a), o embasamento de tal criação deveu-se a acontecimentos e perspectivas anteriores. Segundo Bomeny (2001, p. 17), “As duas primeiras décadas republicanas expuseram as chagas da nação brasileira”. Dentre as chagas, encontram-se aquelas vinculadas à educação, tal qual o acesso restrito à educação escolar. “A oferta da rede pública de ensino esteve longe de atingir a população em idade escolar. As escolas estavam reservadas às elites e puderam, por isso, ser mais bem controladas em qualidade” (BOMENY, 2001, p. 17). Segundo a autora, $\frac{3}{4}$ da população brasileira estava a margem do processo de formação e o modo como a educação era pensada e efetivada acompanhou de perto a distribuição de renda no Brasil.

Uma parcela ínfima da população controlou historicamente os recursos, e usufruiu convencionalmente dos benefícios da instrução. O título de bacharel em nosso país ganhou foro de nobreza. O ‘bacharel’, aquele que completou o curso superior, e o ‘coronel’, aquele que controla a política do jogo de favores, constituíram-se nos dois pilares de prestígio, privilégio e mando social na Primeira República (1889-1930), A república dos bacharéis era também a república dos coronéis. (BOMENY, 2001, p. 19).

Se antes tal situação era não só aceitável, como desejável⁶⁵, esse quadro de estabilidade se transforma no final do século XIX e decorrer do século XX, quando se inicia uma mudança

⁶⁵ “O coronelismo da república das oligarquias foi muito favorecido pela extensão do analfabetismo no Brasil” (BOMENY, 2001, p. 25). Segundo a autora, “As elites não pretendiam abrir o conhecimento para a sociedade.

do perfil demográfico relativo à população urbana e rural intensificada no período pós-guerra. Em relação a mudança do perfil demográfico, segue tabela 6.

Tabela 6 – População brasileira: urbana e rural (1872-1996).

Ano	População total	Pop. Urbana %	Pop. Rural %
1872	9.930.478	11,1	88,9
1890	14.333.915	12,4	87,6
1900	17.438.434	17,3	82,7
1920	30.635.605	23,2	76,8
1940	41.236.315	31,2	68,8
1950	51.944.397	36,1	63,9
1960	70.070.457	44,6	55,4
1970	93.139.037	56,0	44,0
1980	119.002.706	67,6	32,4
1991	146.825.475	75,6	24,4
1996	157.079.573	78,3	21,7

Fonte: BOMENY, 2001, p. 13.

No período de um século, houve uma inversão entre a população do campo e a urbana. Alguns estudos indicam que a questão da instrução em ambas as esferas se constituiu numa problemática mais acirrada no período republicano.

Entre as décadas de 1930 e 1960 o ensino primário rural emergiu como uma das problemáticas fundamentais da educação brasileira e passou a ocupar um lugar de destaque nos discursos de políticos, educadores e administradores do ensino público do país. O problema não era novo, posto que já se arrastava desde o Império, no entanto, o debate ocorrido neste período pôs em questão diferentes concepções, propostas e ações políticas. (SOUZA, ÁVILA, 2014, p. 15)

Ávila e Souza (2014) destacam ainda que houve uma diferenciação negativa entre escolas urbanas e rurais, cujas últimas foram consideradas inferiores diante a representatividade de civilização e progresso que as últimas representavam naquele momento. A “cidade” assume um caráter emancipador frente às demandas do período. A pressão por mais investimento em educação e pela sistematização destes tornou-se argumento, devido ao atraso do país nessa área, frente às nações consideradas mais prósperas. Bomeny (2001, p. 15), inclusive, aponta que “os

Não foi esta a prioridade. A população, isolada no meio rural, sequer dispunha de mecanismos mais organizados para expressar suas insatisfações e exigir seus direitos. Manteve-se, portanto, um equilíbrio entre baixa demanda e número reduzido de escolas. Esse equilíbrio vai se quebrar o início do século XX” (BOMENY, 2001, p. 14).

problemas de inadequação entre analfabetismo e trabalho industrial estão postos já o início do século XX”. Segue a evolução da taxa de analfabetismo no período.

Gráfico 3 - Evolução da taxa de analfabetismo por década (15 anos ou mais) ⁶⁶

Fonte: SOUZA, 1999, p.172; IBGE, 2015. Elaboração da autora.

O gráfico 3 mostra que de 1900 a 1960 houve um aumento substancial na taxa de alfabetizados. Se no início do século a estatística apontava 65% de analfabetos, em 1960, esse número havia caído para 40%. A partir de tal dado é possível inferir que a educação, no período, de alguma forma, tornou-se mais sistematizada ou, ao menos, obteve mais esforços da sociedade. Tal assunto educacional era pauta no cenário, pois apesar do aumento, o número de analfabetos era ainda muito grande e os índices de escolarização ainda eram ínfimos. Para a compreensão desse processo, cabe realizar uma retrospectiva cronológica de alguns acontecimentos relevantes para a educação, no contexto do objeto da tese, apontados no Quadro 10.

⁶⁶ Os dados divulgados sobre o analfabetismo sofrem pequenas variações. Tais variações podem ser relativas aos dados absolutos e relativos; a faixa etária considerada, ao período de coleta, ao entendimento do que é alfabetização, etc (FERRARO, 1985; SOUZA, 1999; BARROS et al, 2015). De qualquer modo, como ressalta Souza (1999, p. 170-171) “No caso de sociedades com nível educacional elevado, as taxas de analfabetismo podem oferecer informações restritas; para o Brasil, no entanto, onde o nível educacional da população é notoriamente baixo, trata-se de um instrumento útil para a avaliação direta da distribuição de educação básica em grandes populações, tarefa difícil de ser realizada através de testes de determinação do analfabetismo funcional. Apesar de suas limitações, a taxa de alfabetização é um indicador amplo que, além de considerar os resultados da educação escolar, inclui os resultados da educação não escolar (como o aprendizado doméstico, no trabalho, etc.). Além disso, no caso de análises de longos períodos de tempo por meio de cortes censitários decenais, a taxa de alfabetização representa um estoque acumulado no tempo que, ao contrário de, por exemplo, taxas de escolarização, é pouco sensível a flutuações nas datas de recenseamento”.

Quadro 10 – Retrospectiva cronológica de elementos da História da Educação. (1924-1964)

1924	Criação da ABE -Associação Brasileira de Educação
1930	Criação do Ministério da Educação e Saúde
1932	Manifesto dos Pioneiros da Educação Nova
1934	Constituição 1934
1937	Constituição 1937
	Criação do INEP - "Instituto Nacional de Pedagogia".
1942	Lei orgânica do Ensino Secundário
	Criação do Senai -Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
1943	Lei orgânica do Ensino Comercial
1945	Criação da AEC - Associação das Escolas Católicas
1946	Constituição 1946
1946	Lei orgânica do Ensino Normal
	Lei Orgânica do Ensino Primário
1951	Capes - Campanha Nacional de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
1955	Criação do CBPE - Centro Brasileiro de Pesquisas Educacionais
1959	Manifesto dos Educadores Mais uma Vez Convocados
1961	Aprovação da 1ª LDB
1964	Criação do Salário Educação
	Aprovação da Dedução das Despesas com instrução.

Fonte: Bomeny, 2001; Elaboração da autora.

Várias temáticas perpassavam as discussões que originara cada um desses acontecimentos. Inclusive, data do mesmo ano da dedução das despesas com instrução, a criação do salário educação. Segundo Melchior (1979, p. 189), “Foi com a criação do salário-educação que o ensino primário saiu do processo de estagnação e deteriorização em que se encontrava, possibilitando o aumento gradativo nos índices de escolarização”. Assim, assuntos como acesso à formação, obrigatoriedade do ensino, ensino laico, escolas públicas e privadas, financiamento dessas escolas, organização de um sistema, dentre outros, eram constantes nos textos da época, segundo pesquisas diversas (ARANHA, 1989; BOMENY, 2001; MANIFESTO, 2006; SAVIANI, 2008; SEPULVEDA, 2013). Esses debates vinculavam-se às concepções e momentos políticos vivenciados em âmbitos nacional e internacional. Dentre os assuntos, faz-se relevante adentrar nos impasses quanto à existência e, principalmente, ao financiamento das escolas pública e privada, no contexto de disputa e ampliação da educação

escolar. Nesse âmbito, ressaltam-se, dentre os fatos, o Manifesto dos Pioneiros da Educação Nova, a Associação Brasileira de Educação (ABE) e a Associação das Escolas Católicas (AEC).

A ABE, criada em 1924, era uma organização da sociedade civil que reunia professores e interessados em educação, de modo geral. “Tinha como objetivo influir na implantação de políticas para a educação”. (BOMENY, 2001, p. 31). “O ponto culminante da atuação da ABE no período foi a elaboração do Manifesto dos Pioneiros da Educação Nova ⁶⁷, logo após a conferência de 1932, defendendo a democratização da educação escolar e a modernização dos métodos pedagógicos” (CPDOC, 2014, p.1). No Manifesto foram apresentadas propostas quanto ao papel do Estado em face da educação, dentre as quais: a) A da escola única; b) A da educação, enquanto uma função essencialmente pública; e c) Sobre a laicidade, gratuidade, obrigatoriedade e coeducação. A Escola Única assenta-se no princípio de que cabe ao Estado organizar e garantir os meios de tornar a educação efetiva e a escola acessível

[...] aos cidadãos a quem a estrutura social do país mantém em condições de inferioridade econômica para obter o máximo de desenvolvimento de acordo com as suas aptidões vitais. Chega-se, por esta forma, ao princípio da escola para todos, ‘escola comum ou única’, que, tomado a rigor, só não ficará na contingência de sofrer quaisquer restrições, em países em que as reformas pedagógicas estão intimamente ligadas com a reconstrução fundamental das relações sociais. Em nosso regime político, o Estado não poderá, de certo, impedir que, graças à organização de escolas privadas de tipos diferentes, as classes mais privilegiadas assegurem a seus filhos uma educação de classe determinada; mas está no dever indeclinável de não admitir, dentro do sistema escolar do Estado, quaisquer classes ou escolas, a que só tenha acesso uma minoria, por um privilégio exclusivamente econômico. (MANIFESTO, 2006, p. 44)

Para que a Escola Única fosse garantida, somou-se outra consideração acerca do Estado em face à educação que é a própria educação, enquanto uma função essencialmente pública.

[...] do direito de cada indivíduo à sua educação integral, decorre logicamente para o Estado que o reconhece e o proclama, o dever de considerar a educação, na variedade de seus graus e manifestações, como uma função social e eminentemente pública, que ele é chamado a realizar, com a cooperação de todas as instituições sociais (MANIFESTO, 2006, p. 43).

⁶⁷ Foram 161 signatários do Manifesto. Dentre eles, Fernando de Azevedo, Afrânio Peixoto, Sampaio Dória, Anísio Teixeira, Lourenço Filho, Florestan Fernandes, Cecília Meireles, Sérgio Buarque de Holanda, Garcia de Rezende, Nóbrega da Cunha, Paschoal Lemme e Raul Gomes (MANIFESTO, 2006; VIDAL, 2013).

Completando a tríade de propostas defendida pelos pioneiros ⁶⁸ quanto ao papel do Estado e seus princípios, há também os princípios da laicidade, da gratuidade, da obrigatoriedade e da coeducação. Sobre isso, o documento assim se manifesta:

A laicidade, que coloca o ambiente escolar acima de crenças e disputas religiosas, alheio a todo o dogmatismo sectário, subtrai o educando, respeitando-lhe a integridade da personalidade em formação, à pressão perturbadora da escola quando utilizada como instrumento de propaganda de seitas e doutrinas.

A gratuidade extensiva a todas as instituições oficiais de educação é um princípio igualitário que torna a educação, em qualquer de seus graus, acessível não a uma minoria, por um privilégio econômico, mas a todos os cidadãos que tenham vontade e estejam em condições de recebê-la. Aliás o Estado não pode tornar o ensino obrigatório, sem torná-lo gratuito.

A obrigatoriedade que, por falta de escolas, ainda não passou do papel, nem em relação ao ensino primário, e se deve estender progressivamente até uma idade conciliável com o trabalho produtor, isto é, até aos 18 anos, é mais necessária ainda "na sociedade moderna em que o industrialismo e o desejo de exploração humana sacrificam e violentam a criança e o jovem", cuja educação é freqüentemente impedida ou mutilada pela ignorância dos pais ou responsáveis e pelas contingências econômicas.

A escola unificada não permite ainda, entre alunos de um e outro sexo outras separações que não sejam as que aconselham suas aptidões psicológicas e profissionais, estabelecendo em todas as instituições "a educação em comum" ou coeducação, que, pondo-os no mesmo pé de igualdade e envolvendo todo o processo educacional, torna mais econômica a organização da obra escolar e mais fácil sua graduação (MANIFESTO, 2006, p. 45-46).

Havia, portanto, um projeto de educação sendo colocado por este grupo e apresentado no campo político. Tal projeto, contudo, não foi amplamente e nem plenamente aceito. Aliás, foi rechaçado por determinados grupos, por ir contra a escola tradicional e seus pressupostos, principalmente nos aspectos ensino leigo, obrigatoriedade do Estado em garantir educação a todos e coeducação. Segundo Bomeny (2001, p. 49) estes três pontos "[...] constituíram o pomo da discórdia entre educadores que acorriam às conferências da ABE. Temos então, de um lado, os que promoviam e lideravam as reformas e, de outro, os que, em sua maioria católicos, combatiam, acima de tudo, os três aspectos mencionados".

⁶⁸ "[...] ao reunir a assinatura de 26 intelectuais e ao fazer uso do termo pioneiros no subtítulo, a publicação do Manifesto criava um personagem coletivo: os pioneiros da educação nova. A partir desse momento, a literatura sobre educação no Brasil voltaria com frequência a esse personagem coletivo e aos princípios enunciados nessa carta-monumento [...]" (VIDAL, 2013, p. 579).

Desse modo, apesar da luta por esses princípios, a educação foi marcada por conflitos desencadeados entre os defensores da escola pública, representados pelos pioneiros e os defensores da escola particular, representados sobretudo pelos representantes da Igreja Católica Brasileira, integrantes da Associação da Escola Católicas (AEC)⁶⁹.

Os pensadores católicos preconizam a reintrodução do ensino religioso nas escolas por considerar que a verdadeira educação apenas pode ser aquela vinculada à visão moral cristã. Para eles, as escolas leigas “só instruem, não educam”. Politicamente representam uma força conservadora, comprometida com a antiga oligarquia, daí o viés reacionário de seu discurso. Convém lembrar que, no final do século passado, muitas das mais conceituadas escolas pertenciam a religiosos, oferecendo um ensino humanístico restrito às elites. (ARANHA, 1996, p. 199)

O trecho acima discorre sobre os vários interesses que orientavam o posicionamento desse grupo. O último deles apresentado “muitas das mais conceituadas escolas pertenciam a religioso” representa uma face de ferrenha disputa no campo de educação e financiamento. Thomas Kang, no artigo “Educando a elite para garantir o progresso nacional: políticas educacionais e ensino primário no Brasil (1930-1964)”, apresenta uma série de elementos que corroboram com a perspectiva de que “[...] uma possível causa do atraso educacional é o viés elitista das políticas educacionais [...] Em várias ocasiões, as ações tomadas pelo governo federal foram deliberadamente favoráveis à persistência da desigualdade no acesso à educação básica” (KANG, 2014, p. 16). Tal viés, inclusive, configura-se desde o império, dado que a disputa por financiamento público às escolas particulares já se fazia presente. De acordo com Limeira (2010, p. 229) “[...] havia 457 colégios particulares (ensino primário) subvencionados pelo Tesouro Nacional em todo o país, no ano de 1888”. O Quadro a seguir apresenta os dados dos estabelecimentos públicos, particulares e subvencionados ⁷⁰:

⁶⁹ Segundo Sepulveda (2013, p. 197) “Existiram várias associações de escolas católicas ao longo da História, todavia, durante os anos 50 do século passado a AEC era a instituição que se destacava”.

⁷⁰ Limeira (2010, p. 229) salienta que [...] o Decreto 7.247 de 19 de Abril de 1879 (Reforma Leôncio de Carvalho) reafirma as medidas de subvenção a estabelecimentos particulares, registradas na Reforma Couto Ferraz (1854): Art 2.º Subvencionar nas localidades afastadas das escolas publicas, ou em que o numero destas fôr insufficiente, tanto na Côrte como nas provincias, as escolas particulares que inspirem a necessaria confiança e mediante condições razoaveis se prestem a receber e ensinar gratuitamente os meninos pobres da freguezia.

Quadro 11 - Estabelecimentos públicos, particulares e subvencionados (1888)

Província	Escolas públicas	Colégios particulares	Colégios particulares subvencionados	Total
Alagoas	184	23	-	207
Amazonas	109	9	3	121
Bahia	643	26	1	670
Ceará	205	32	-	237
Corte Imperial	93	118	59	270
Espírito Santo	86	19	-	105
Goiás	83	11	1	95
Maranhão	149	14	3	166
Mato Grosso	36	14	-	50
Minas Gerais	1.649	108	-	1.757
Pará	283	51	2	336
Paraíba	78	14	-	92
Paraná	124	23	66	213
Pernambuco	488	200	62	750
Piauí	61	19	4	84
Rio de Janeiro	426	126	246	798
Rio Grande do Norte	152	2	5	159
Rio Grande do Sul	361	-	1	362
Santa Catarina	119	42	13	174
São Paulo	1.021	77	-	1.098
Sergipe	180	27	-	207
Total	6.530	955	466	7.951

Fonte: Limeira, 2010, p. 229.

Apesar de não definir o quantitativo vinculado aos grupos católicos, o quadro 11 fornece, ao menos, um indicativo dessa situação. Essa ausência de definição, contudo, não é significativa já que, como aponta Oliveira e Penin (1986, p. 275) “[...] historicamente falando, defender o ensino particular tem significado defender o ensino religioso já que pelo menos até o momento da Constituinte de 1946, a escola particular foi quase sinônimo de escola religiosa”. Logo, esse quadro apontado sobre a década de 1940 não era diferente no início da República. Assim, considerando o total de escolas no período, tem-se que 6% delas eram particulares subvencionadas, 10% eram particulares e o restante, 84% eram públicas. Contudo, quando observado os dados por província, essa situação se modifica. Por exemplo, mais da metade das escolas do Rio de Janeiro eram subvencionadas. No caso da Corte Imperial, havia mais escolas particulares do que públicas. Portanto, o início da República é marcado com essas situações:

coexistência de vários tipos de instituições, com o financiamento público a instituições particulares (em sua maioria, filantrópicas e confessionais), sem contar o número restrito de escolas no período, dentre outras questões. Sepulveda (2013, p. 197) coloca que

Existia, no Brasil, principalmente a partir do século 20, um anseio dos diversos segmentos sociais por reforma no ensino. Isso se percebia nas diferentes manifestações públicas organizadas pela sociedade civil. [...] a educação canalizava, nesse período, toda a preocupação da sociedade com relação à legislação, a legitimação, o financiamento e, principalmente, aos diferentes papéis que iriam exercer as escolas públicas e privadas no contexto do desenvolvimento nacional.

A questão do financiamento das escolas não tratava somente do aspecto orçamentário. Antes, trazia à tona as questões relativas a um projeto de educação nacional, debate que vai se configurando a partir da década de 20, como apresentado. A história da educação brasileira, nesse quesito, contribui para que se compreenda o financiamento numa perspectiva macro de análise, vinculado diretamente às políticas educativas em jogo. A despeito dessas considerações, o sistema privado de ensino foi se firmando no início da República. Este, em 1932,

[...] respondia por 18,4% das matrículas do ensino fundamental de um total de 2.071.437 de matrículas. Na rede privada, sobressai a Igreja Católica, com as escolas confessionais de prestígio, mantendo e consolidando a tradição de ensino religioso que remonta às missões jesuíticas do início da colonização. A Igreja Católica disputará seu lugar de primazia no sistema educacional privado ao longo de décadas da república no Brasil (BOMENY, 2001, p. 18).

Essas questões educacionais estavam vinculadas aos processos político e econômico que estavam ocorrendo no Brasil. Nesse período, o desempenho econômico do país seguia em ritmo de crescimento. Na década de 30 e nas duas posteriores, a economia começou, gradualmente, a fixar-se no setor interno, surgindo a demanda por industrialização e trabalho qualificado para tal fim.

No início do período, a industrialização baseou-se em certa capacidade ociosa acumulada no final da década de 20; mas, em seguida, processou-se uma clara expansão da base industrial, emergindo novos setores, como os de metalurgia e química. No período 1930/1940, ao lado dos novos setores industriais, verificou-se a expansão do comércio, dos meios de transporte e um certo redirecionamento da economia de fora para dentro. A década de 40 e, mais particularmente, a Segunda Guerra Mundial vieram acelerar sobremaneira o processo acima descrito. As dificuldades de importação acabaram por proteger inúmeros setores da indústria nacional. A economia passou a crescer a taxas muito altas (4,8% ao ano), destacando-se o setor industrial com um

crescimento anual de 7,2%. Esse crescimento prosseguiu na década de 50, de modo que, no final do período, a maior parte do mercado interno já era suprida com bens produzidos no próprio país, complementando-se assim o ciclo de substituição de importações de bens de consumo e iniciando-se (de modo acelerado) a produção de bens duráveis. Foi também na década de 50 que o capital estrangeiro entrou maciçamente para apoiar a industrialização (PASTORE; SILVA, 2001, s/p).

Pastore e Silva (2001), discorrendo sobre o mercado de trabalho no Brasil, trazem contribuições para a compreensão desse cenário de movimentação e reivindicação por formação, também apontado por Bomeny (2001), no tocante à educação.

A pressão por educação aumenta no final dos anos 40. O contexto democratizante do pós-guerra legitima a demanda de benefícios educacionais a segmentos maiores da população. O sentido estritamente pragmático conferido à educação como qualificação de mão-de-obra vai sendo ampliado em uma dimensão política de mais acesso da população carente aos benefícios públicos garantidos em um Estado de Bem-estar (BOMENY, 2001, p. 54).

É nesse contexto, de modo sucinto, e no meio dessas discussões e embates entre esses grupos, que as Constituições de 1934, 1937 e 1946 foram aprovadas. A CF/34 foi aprovada no contexto dos anos trinta, cujo período foi

[...] preparado pelos movimentos sociais da década anterior, a exemplo da fundação do Partido Comunista do Brasil (1922) e das Revoltas Tenentistas (1922 e 1924), que traduzem insatisfações contra as oligarquias e o sistema republicano vigente. Com Getúlio Vargas no poder, a efervescência política se materializa na Revolução Constitucionalista de 1932. No campo econômico, em reação à crise de 1929, busca-se a substituição de importações como alternativa ao desenvolvimento industrial (VIEIRA, 2007a, p.296).

Nesse contexto de efervescência, à educação foi dedicado um espaço significativo (arts. 148 a 158). Ainda de acordo com Vieira (2007a), a estrutura do sistema educacional, contudo, pouco alterou. Ao mesmo tempo em que expressou ideias liberais do período sobre o tema, também manteve uma estrutura conservadora, como o caso do favorecimento do ensino religioso (contrapondo os liberais na defesa da laicidade do Estado). Além disso, forneceu “[...] apoio irrestrito ao ensino privado através da isenção de tributos a quaisquer ‘estabelecimentos particulares de educação gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos’ (art. 154)” (VIEIRA, 2007a, p.297). A novidade ficou a cargo da vinculação de receitas para a educação.

Art 156 - A União e os Municípios aplicarão nunca menos de dez por cento, e os Estados e o Distrito Federal nunca menos de vinte por cento, da renda resultante dos impostos na manutenção e no desenvolvimento dos sistemas educativos.

Parágrafo único - Para a realização do ensino nas zonas rurais, a União reservará no mínimo, vinte por cento das cotas destinadas à educação no respectivo orçamento anual (BRASIL, 1934).

A Constituição, portanto, trazia novidades na área educacional. Entretanto, a mesma foi breve. Em 1937 uma nova CF foi instituída, advinda com o Golpe de Estado efetivado pelo próprio grupo do Getúlio Vargas, iniciando um “Estado Novo”. Há uma série de retrocessos nesta CF em relação à anterior na área de educação ⁷¹. Um desses retrocessos refere-se à própria concepção de educação e educação pública. “É clara a concepção da educação pública como aquela destinada aos que não puderem arcar com os custos do ensino privado. O velho preconceito contra o ensino público presente desde as origens de nossa história permanece arraigado no pensamento do legislador estado-novista” (VIEIRA, 2007a, p.298). Outro retrocesso refere-se ao ensino religioso. A CF

[...] assinala uma tendência conservadora no dispositivo que permite que este ensino se apresente como "matéria do curso ordinário das escolas primárias, normais e secundárias", muito embora não deva se "constituir objeto de obrigação dos mestres ou professores, nem de frequência compulsória por parte dos alunos" (art. 133). A ambigüidade do texto é óbvia, deixando margem a um facultativo, que acabou por tornar-se compulsório, em se considerando a hegemonia da religião católica sobre as demais, bem como a expressiva presença de escolas confessionais no cenário brasileiro (VIEIRA, 2007a, p.298-299).

A Constituição Federal seguinte, de 1946, adveio do término da chamada “Era Vargas” (1930-1945). Ela retoma a ideia de uma Constituição democrática, avançando nalguns pontos e permanecendo do mesmo modo em outros tantos. Oliveira e Penin (1986) discorrem tanto sobre a CF/46 quanto o seu processo de construção e apontam os temas mais discutidos na Assembleia Constituinte em relação à educação. Dentre eles, consta o debate entre Ensino Laico *versus* Ensino Religioso e colocam que

Tanto a questão da responsabilidade pelo ensino extensivo à iniciativa particular (matéria do artigo 167 da Constituição) quanto a questão da responsabilidade dividida entre família e os poderes públicos na educação das crianças (matéria do artigo 166 da Constituição) imbricavam à polêmica já clássica nos debates constituintes, qual seja, ensino laico *versus* ensino religioso (OLIVEIRA E PENIN, 1986, p. 275).

⁷¹ Para aprofundamento, conferir Vieira (2007a).

Esse breve período democrático (que se estendeu até meados de 1964), fez com que ressurgisse na cena intelectual e política reivindicações pela ampliação do acesso à educação. Tais reivindicações voltaram ao cenário com mais afinco, tanto pelo ponto de vista do direito à educação, representado pela volta dos ideais preconizados no Manifesto, por meio do documento denominado “*Mais uma vez reunidos*” (1959) e da Campanha em Defesa da Escola Pública⁷², quanto pela necessidade do governo em ampliar a mão de obra nesse contexto de produção acelerada.⁷³ “O manifesto de 1959 foi divulgado em meio a um debate sobre o ensino básico que não era novo, mas se tornou mais intenso por uma série de razões. Além de se estar vivendo uma situação crítica, era preciso definir o papel do Estado diante da educação” (BOMENY, 2013).

Mesmo com o renascimento de movimentos em prol da educação pública brasileira, com o fortalecimento da União Nacional dos Estudantes (UNE), os Movimentos de Cultura Popular (MCPs)⁷⁴, e o Movimento da Educação de Base (MEB)⁷⁵, por exemplo, a 1ª Lei de Diretrizes e Bases de 1961 (Lei nº 4.024, de 20 de dezembro de 1961) foi aprovada, com inúmeras desvantagens para a educação brasileira e para os movimentos de educação e cultura que haviam sido articulados.

Cabe destacar que o processo para a aprovação da 1ª LDB foi extenso e definido por conflitos no campo intelectual e no campo político. A história da educação traz que o período de 1946 até sua aprovação foi marcado por processos intensos de discussões e ampliação do direito à educação⁷⁶. Sepulveda (2013) coloca que

⁷² “A Campanha em Defesa da Escola Pública surgiu no contexto da etapa final da tramitação do projeto de LDB, quando entrou em cena o *Substitutivo Lacerda* no final de 1958, incorporando as recomendações do III Congresso Nacional dos Estabelecimentos Particulares de Ensino de 1948” (LEHER, 2012, p. 1.164). Ela foi “[...] um dos movimentos cívicos mais notáveis deste século”, escreveu Azanha (1999).

⁷³ No período referido, o presidente do Brasil era Juscelino Kubitschek de Oliveira (1956 a 1961). Ele atuou numa perspectiva desenvolvimentista, nome dado à estratégia política de desenvolvimento adotada durante o seu governo que visava acelerar o processo de industrialização e superar a condição de subdesenvolvimento do país (CPDOC, 2014a).

⁷⁴ Fez parte do Movimento de Cultura Popular da cidade do Recife (PE), o educador Paulo Freire, conhecido tanto por seu método de alfabetização de adultos, quanto por seu posicionamento política acerca da educação e luta de classes.

⁷⁵ Mesmo ligado à Conferência Nacional dos Bispos do Brasil (CNBB), esses movimentos surgiram das forças progressistas da Igreja e não da força conservadora.

⁷⁶ Sepulveda (2013, p. 197) coloca que o período de tramitação da LDB, que vai de 1948 até 1961, coincide com o período conhecido, historicamente, como nacional-desenvolvimentista. Existia um aparente consenso, que tornava comum, entre os diferentes atores sociais, um discurso baseado no nacionalismo e na modernização do Brasil. Assim, diferentes projetos, mergulhados no caldo nacional-desenvolvimentista, se apresentaram à sociedade, defendidos por importantes personalidades de diversos campos sociais.

Esse processo sofreu influência de diversos grupos sociais organizados, como a Associação Brasileira de Educadores - ABE -, a Associação das Escolas Católicas – AEC - e vários outros segmentos da sociedade [...] O projeto seguiu um extenso caminho coberto por discussões, como, por exemplo, aquela entre os centralistas e os descentralistas e, principalmente, entre os defensores da ampliação do serviço público de ensino e os defensores da iniciativa privada. A intensa disputa entre as propostas gerou uma série de projetos substitutivos de lei, dentre eles, o apresentado pelo deputado Carlos Lacerda, com propostas efetivas de privilégio às instituições privadas de ensino (SEPULVEDA, 2013, p. 197).

O texto constitucional foi aprovado com uma série de privilégios a estas instituições. Mesmo com as pressões para que o Estado destinasse recursos apenas para a educação pública, a lei aprovada atendeu, também, as escolas privadas, marcando os interesses das classes representadas no poder (ARANHA, 1996).

Apesar destas vinculações, é inegável certo avanço na ampliação do acesso à escola, mesmo que ainda insuficiente. Os dados da época foram obtidos na Série Estatísticas do Século XX, do IBGE (HASENBALG, 2006), que por sua vez foram retirados dos Anuários Estatísticos Brasileiros (AEB). É somente a partir da AEB de 1955 que é criada uma seção relativa ao ensino extraprimário, incluindo formação do nível médio e superior. Por isso, dados anteriores ao Ensino Superior são precários. De qualquer modo, a tabela abaixo é representativa do processo gradual de ampliação de matrículas.

Tabela 7 - Matrícula geral nos ensinos primário comum, médio e superior - Brasil – 1933/1968

Ano	Primário comum	Índice de crescimento	Médio (secundário e técnico)	Índice de crescimento	Superior (graduação)	Índice de crescimento
1933	2 107 617	100	108 305	100	(1) 22 851	100
1940	3 068 269	146	245 115	226	(1) 20 017	88
1950	4 352 043	206	538 346	497	(1) 44 458	195
1960	7 458 002	354	1 177 427	1090	93 202	408
1968	11 943 506	567	3 205 689	2960	278 205	1217
1970	-	-	-	-	425 478	1 862

Fontes: Anuário estatístico do Brasil 1956. Rio de Janeiro: IBGE, v. 17, 1956; O Brasil em números 1960. Rio de Janeiro: IBGE, 1960. Apêndice do Anuário estatístico do Brasil 1960; Brasil: séries estatísticas retrospectivas 1970. Rio de Janeiro: IBGE, 1970.

(1) Soma das principais modalidades de ensino, não inclui todo o ensino superior.

Fonte: HASENBALG, 2006.

Os dados da tabela 7 mostram o crescimento sequencial do número das matrículas em todas as modalidades⁷⁷ indicadas. No caso do primário comum, o número de matrículas mais do que quintuplica. Um dos fatores apontados é relativo ao demográfico e ao processo de urbanização:

Os fatores demográficos por trás desse incremento são o crescimento populacional e a rápida urbanização, particularmente nas décadas de 1950 e de 1960. Nessas décadas a taxa de crescimento da população chegou a 2,99% e 2,89% anuais, respectivamente; com a população urbana, que era de 18,8 milhões (ou 36,2%), em 1950, passando para 31,3 milhões (44,7%), em 1960, e 52 milhões (55,9%), em 1970 (HASENBALG, 2006, p.107).

Em relação ao Ensino Médio, incluindo seus dois ciclos e todas as suas modalidades, ele possuía um número pequeno de matrículas, tendo sido a modalidade que mais cresceu no período indicado. No texto “A construção da escola pública que temos”, Celso de Rui Beisiegel apresenta o percurso da expansão da rede de ensino secundário público no estado de São Paulo e aponta que a partir de 1945 houve uma expansão das oportunidades de matrícula e que “No curso desse processo a escola pública passou a ser vista e a ser tratada como a escola dos pobres” (BEISIEGEL, s/d, p. 12), corroborando com a perspectiva de Vieira (2007a). Em relação ao Ensino Superior, é importante considerar que ele:

[...] parte de um tamanho muito reduzido no início do período. Mesmo quando as cifras dos primeiros anos não são exaustivas, contando somente as principais carreiras, é muito provável que o número de estudantes universitários em 1933 e 1940 não fosse superior a 30.000. O aumento das matrículas do ensino de graduação é de aproximadamente 12 vezes entre 1933 e 1968, mas esse aumento não é uniforme ao longo do período, acelerando-se na década de 1960 (HASENBALG, 2006, p. 107).

Para Bomeny (2001, p. 15), essa foi uma opção política bem definida em concentrar os recursos e esforços nesse nível de ensino. Para ela, “a concentração de renda, marca de origem do sistema colonial escravista, estendia seus efeitos na concentração de benefícios públicos na escala dos privilégios econômicos já confirmados. [...] A educação foi, ao longo da história republicana, um bem escasso, privilégio de poucos”.

⁷⁷ O termo modalidade que era utilizado não possui hoje o mesmo significado. Segundo a LDB 9394/96, o ensino é composto por níveis (Educação Básica e Ensino Superior) e etapas da Educação Básica (Educação Infantil, Ensino Fundamental e Ensino Médio). A educação especial, a Educação de Jovens e Adultos e o Ensino Técnico são, portanto, modalidades das etapas e níveis citados. Portanto, a tabela se refere às etapas, considerando a Educação Básica e níveis, ao considerar o nível da Educação Superior.

No artigo “O legado educacional do regime militar”, Demerval Saviani resgata justamente a vinculação da educação pública aos interesses e necessidades do mercado no período, incluindo o interesse no Ensino Superior, e expõe que

A articulação entre os empresários e os militares conduziu ao golpe civil-militar desencadeado em 31 de março e consumado em 1º de abril de 1964. Saíram vitoriosas, portanto, as forças socioeconômicas dominantes, o que implicou a adequação da ideologia política ao modelo econômico (SAVIANI, 2008, p. 294).

A orientação era a de que o desenvolvimento de nação estava diretamente ligado à educação. Tal concepção ia ao encontro dos estudos da economia da educação, desenvolvidos no período, cujo expoente foi o economista Theodore Schultz, em meados da década de 50, com a Teoria do Capital Humano. A concepção de capital humano considera que o ser humano, desde que dada a devida educação e as condições básicas de igualdade, como acesso à saúde, por exemplo, impulsiona o desenvolvimento de um país tanto economicamente quanto politicamente. Inclusive, organismos importantes no cenário mundial atuam nas mais diversas áreas primando, justamente, pelo desenvolvimento do capital humano, como a OCDE. Na compreensão da Organização, o capital humano desempenha um papel importante no processo de crescimento econômico (BLONDAL, 2002). Para Schultz, um dos motivos desse foco no campo educacional é o fato dele ser considerado estável do ponto de vista da economia capitalista. Assim, “a educação, certamente, não é um dos setores instáveis da economia; pelo contrário, ela poderá exercer alguma influência reguladora [...]” (SCHULTZ, 1973, p. 27). O autor nos apresenta uma perspectiva na qual a educação é um destaque tendo em vista sua capacidade de regular e assegurar a estabilidade econômica das nações. Nesse sentido, ele colocava que mesmo as políticas públicas de direito, como a educação, só se mantinham gratuitas justamente pelo fato de impactar a economia, em outras palavras, a acumulação de capital. Assim, interessantemente Schultz apontava que “[...] se toda a instrução fosse destinada a fins morais ou ao refinamento do gosto, ela não seria gratuita” (SCHULTZ, 1973, p. 23). Além disso, colocava que “sempre que a instrução elevar as futuras rendas dos estudantes, teremos um investimento” (1973, p. 25). Nessa abordagem a educação é um investimento necessário, seja ela/ele pública(o) ou privada(o).

É nesse contexto de disputas e expansão do ensino, que além de aprovada a LDB, Lei nº 4.024 de 1961, foi aprovada também, quase três anos depois a já mencionada Lei, a de nº 4.357 (BRASIL, 1964a). Ela autorizava a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, alterava a

legislação do imposto sobre a renda e dava outras providências. No seu art. 15 se define a existência da dedução das despesas com instrução.

Art 15. Poderão ser abatidas da renda bruta das pessoas físicas as despesas realizadas com a instrução do contribuinte e do seu cônjuge, filhos e menores de dezoito anos, que crie e eduque, e que não apresentem declaração de rendimento em separado, até o limite de 20% (vinte por cento) da renda bruta declarada, desde que os comprovantes do efetivo pagamento sejam apensados à declaração de rendimentos (BRASIL, 1964a).

Esta inclusão aparece com ressalvas e limites, apontadas neste Art. 15, o único referente ao assunto. Era possível colocá-la como abatimento da renda, desde que tais despesas correspondessem à instrução do contribuinte e seus dependentes menores de dezoito anos e não ultrapassassem o limite de 20% da renda declarada. Entretanto, não especificou o que seriam despesas com instrução.

À procura que explicasse a aprovação dessa lei, foram localizados Projetos de Lei anteriores e a Exposição de Motivos da Lei aprovada, em 1964. O primeiro Projeto de Lei identificado foi o de número 2.384 de 1957 (BRASIL, 1957), proposto pelo então deputado representante do estado do Pará, Gabriel Hermes⁷⁸, da União Democrática Nacional (UDN).

A União Democrática Nacional, fundada a 7 de abril de 1945 como uma ‘associação de partidos estaduais e correntes de opinião’ contra a ditadura estadonovista, caracterizou-se essencialmente pela oposição constante a Getúlio Vargas e ao getulismo. Embora tenha surgido como uma frente, a UDN organizou-se em partido político nacional, participando de todas as eleições, majoritárias e proporcionais, até 1965. [...] Perdeu três eleições presidenciais consecutivas (1945, 1950 e 1955) e apoiou a candidatura vitoriosa de Jânio Quadros em 1960 e o movimento político-militar de 1964. (CPDOC, 2014b)

Hermes foi Deputado Federal nos seguintes mandatos: 1955-1959; 1959-1963; 1963-1967, todos pela UDN. Nos mandatos seguintes, no período militar, foi deputado federal pela Aliança Renovadora Nacional (ARENA)⁷⁹: 1967-1971; 1971-1975 e 1975-1979. A UDN⁸⁰ foi um partido marcado pela vinculação com os militares e as aspirações das camadas médias

⁷⁸ Gabriel Hermes Filho (Castanhal, 22 de maio de 1909 – Rio de Janeiro, 6 de outubro de 1999) foi um contador, industrial, jornalista, advogado e político brasileiro com atuação no estado do Pará.

⁷⁹ A ARENA foi um “Partido político de âmbito nacional, de apoio ao governo, fundado em 4 de abril de 1966 dentro do sistema de bipartidarismo instaurado no país após a edição do Ato Institucional nº 2 (27/10/1965), que extinguiu os partidos existentes, e do Ato Complementar nº 4, que estabeleceu as condições para a formação de novos partidos. Desapareceu em 29 de novembro de 1979, quando o Congresso decretou o fim do bipartidarismo e abriu espaço para a reorganização de um novo sistema multipartidário (CPDOC, 2014c).

⁸⁰ Para detalhamento sobre a UDN e a educação/financiamento, conferir Jesus (2010).

urbanas. A importância disto está no fato de que todos os projetos de lei apresentados relativos a esse tipo de dedução foram propostos ou por partidários da UDN ou futuros arenistas. Ou seja, não foi uma proposição criada no período da ditadura militar, mas foi defendida e propagada por políticos afins.

Esse é o caso do Senador André Broca Filho, nascido em 1912, industrial, advogado, fazendeiro e comerciante. Ele foi prefeito da cidade de Guaratinguetá (SP) de 1947-1951 pelo Partido Social Progressista (PSP); Deputado Estadual, 1951-1955; Deputado Federal, 1955-1959; 1959-1962; 1963-1967 e Deputado Federal, 1967-1971, pela ARENA. Além disso, o vínculo do André Broca Filho com a aeronáutica e, portanto, com o militarismo, é marcante na sua trajetória⁸¹. André Broca Filho foi o proponente do Projeto de Lei da Câmara de nº 1.731 (BRASIL, 1960) que versava sobre alterações no imposto de renda. Uma dessas alterações, como mostrada na introdução deste texto, é relativa à dedução das despesas com instrução. Na exposição de motivos da lei, não há referência específica a esta alteração. De qualquer modo, este PL foi arquivado pela Mesa da Câmara dos Deputados em 1963.

Inclusive, a primeira menção a esta questão encontra-se na Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958 (BRASIL, 1958). No seu artigo 95, havia a permissão para abater despesas de instrução de menores, filhos ou dependentes, desde fossem apensados os comprovantes à declaração de rendimentos. Este artigo foi vetado pelo Presidente da República e mantido pelo Congresso Nacional (NÓBREGA, 2014).

Mesmo com a proposta por parte de alguns deputados e senadores, foi o Projeto de Lei da Câmara, de autoria do Executivo Federal - Presidência da República, que foi posto na Mesa e aprovado em 1964. O PLC de número 55 que discorria sobre as alterações no Imposto de Renda foi apresentado em 01 de junho de 1964, sendo aprovado em 16 de julho do mesmo ano, transformando-se na Lei nº 4.357. Na ocasião, a Presidência da República estava nas mãos dos militares, após o golpe dado no dia 31 de março daquele ano. O Congresso Nacional, transformado em Colégio eleitoral havia recém eleito o Marechal Castelo Branco como presidente da república. Portanto, apesar da ideia não ter advindo do período ditatorial, pode-

⁸¹ André Broca Filho foi presidente das Fábricas Reunidas “Brasil industrial”, criadas em 1940 pela firma “Broca e Meirelles” – esta firma foi considerada de ‘interesse militar’ durante a última Guerra Mundial, pelo Decreto Governamental nº 11.097 de 10/12/1942 (SÃO PAULO, 1984). Ele recebeu, inclusive, condecorações de Comendador da Ordem ao Mérito Aeronáutico, e a Medalha de Ouro da Escola de Especialistas da Aeronáutica, de tão estreito que era seu vínculo com este grupo.

se dizer que a dedução das despesas com instrução é filha da ditadura militar brasileira e suas diversas coligações, como com a classe média brasileira e a igreja católica conservadora.

A lei supracitada passou a conter algo inédito em seu texto: a possibilidade de dedução das despesas com instrução. Foram encontradas duas Exposições de Motivos para este assunto. A mensagem nº 107/64 (BRASIL, 1964c) e a mensagem nº 191/64 (BRASIL, 1964d). A primeira versa sobre a lei propriamente dita (4.357/64) e foi destinada às Comissões de Constituição e Justiça, de Economia e de Finanças da Câmara dos Deputados. Esse Projeto de Lei foi denominado pelo próprio presidente como “uma revisão tributária de emergência”. Os argumentos apresentados foram baseados na necessidade de incrementar a Receita Pública do Estado, considerando algumas questões:

- a) Aumento da receita sem agravar a situação do contribuinte;
- b) Correção de dispositivos tributários- correção monetária dos ativos imobilizados das empresas⁸² (reforço à arrecadação);
- c) Ampliação do processo de arrecadação nas fontes sobre a renda do trabalho – antecipar o recolhimento e suavizar os encargos do contribuinte, além de não limitar o montante a ser recolhido;
- d) Preocupação do governo em melhorar o sistema tributário quanto à sua equidade e propósitos econômicos;

A segunda exposição de motivos versa sobre a Emenda Constitucional (EC) nº 9 (BRASIL, 1964b). A EC nº 9 altera os artigos 38, 39, 41, 45, 81, 82, 83, 95, 132, 138 e 203 e dá outras providências. Esta Mensagem, bem como a anterior, foi oriunda da Presidência da República, na época representada por Castelo Branco. Dentre as proposições, está a contida no artigo 203:

Art. 203. Nenhum imposto gravará diretamente os direitos do autor, nem a remuneração de professores e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais (art. 15, número IV).

O artigo 203 é de relevância, principalmente sua justificativa, já que fornece elementos para entender o papel da educação no período – que foi o mesmo da aprovação da 4.357/64.

- A Emenda procura eliminar certos privilégios que ainda permanecem na CF – a imunidade parlamentar não era um desses, mas deveria ter prazo de resposta à possíveis pedidos judiciais;

⁸² O Ativo Imobilizado é formado pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa, caracterizados por apresentar-se na forma tangível (edifícios, máquinas, etc.). O imobilizado abrange, também, os custos das benfeitorias realizadas em bens locados ou arrendados (PORTAL, 2015).

- A isenção de impostos também foi considerada um privilégio, sendo exceção constitucional o caso dos professores, jornalistas e autores, todas estas criticadas pelo presidente. Reconhece que “todas essas atividades merecem a especial proteção do Estado” e que para esse grupo é necessário, portanto, a elevação dos vencimentos e não a ausência do pagamento de tributos;
- Com a preocupação da eleição futura que aconteceria, é apontada a situação do sufrágio e desenvolvido argumentos a favor da alfabetização que, como visto, estava em torno de 40% da população:

O analfabeto, que permanece nesse estágio em virtude das omissões e deficiências da ação estatal, precisa ser integrado na comunhão nacional pelo reconhecimento de sua condição humana. Eis aí, sem dúvida, um problema de educação, que se resolverá ao longo de um programa a ser cumprido com tenacidade (BRASIL, 1964c).

Nas Exposições de Motivos acima descritas, não há menção direta à questão da dedução que foi aprovada, apenas indícios, conjuntamente com fatos históricos, de como a educação estava sendo pensada por um grupo na época.

Essa dedução permaneceu inalterada até o ano de 1976. A mudança existente foi a relativa ao modo como esse benefício era descontado.

Até o exercício de 1976, ano-base de 1975, o limite de despesas com instrução era até 20% da renda bruta. Com a edição do Decreto-lei nº 1.493, de 7 de dezembro de 1976, a partir do exercício de 1977, ano-base de 1976, o limite passou a ser um valor individual, para o contribuinte, dependentes e menor que o declarante criasse e educasse, desde que não apresentasse declaração em separado (NÓBREGA, 2014, p. 69).

Inicialmente, não havia uma definição sobre o que seriam esses gastos. Constava no Decreto supracitado,

Art. 4º. Poderão ser abatidas da renda bruta, até o limite individual de Cr\$ 8.000,00 (oito mil cruzeiros) ou limite global correspondente a esse valor multiplicado pelo número das pessoas com quem sejam realizadas, as despesas feitas com a instrução do contribuinte, de seus dependentes e dos menores que crie e eduque, desde que não apresentem declaração em separado (BRASIL, 1976).

Foi por meio da lei nº 9.250 de 26 de dezembro de 1995 que foi especificado quais seriam essas despesas de gastos com instrução.

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 efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de R\$ 1.700,00 (um mil e setecentos reais);

Observa-se que não eram considerados os pagamentos efetuados com creche e nem cursos de graduação. O texto da letra b foi alterado quatro vezes, tendo a redação ficado como a apresentada na Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007:

[...] 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 [...] (BRASIL, 2007d).

As leis posteriores foram apenas para definir o limite anual da dedução, não sendo alteradas as despesas elencadas como permitidas. É nesse quadro que serão discutidas questões relativas ao direito à educação e às possíveis distorções que esta dedução, do modo como foi feita, possa ter acarretado à educação pública brasileira.

3.2 A dedução: um subsídio público ou um mecanismo meramente tributário? Aspectos técnicos, teóricos e simulações.

Apresentadas as questões referentes à origem e constituição da dedução das despesas com instrução, faz-se essencial explicar como ela funciona no IRPF, passo a passo, distinguindo-a, inclusive, de outras formas de deduções. Da explicação decorre uma série de questionamentos e a necessidade de adentrar em quesitos mais específicos sobre o assunto. Um desses questionamentos recai sobre a discussão se esse tipo de dedução se constitui em um subsídio indireto e, portanto, um gasto tributário, ou é apenas um mecanismo do IR que visa, exclusivamente, ajustar a capacidade contributiva do contribuinte. Tal discussão é latente e percorre tanto os argumentos dos que são favoráveis à sua ampliação quanto dos que são favoráveis à sua extinção.

Atualmente, ela é uma dedução realizada em relação à base tributável. Ou seja, do montante anual declarado, retira-se o valor das várias deduções apresentadas somadas, dentre elas a dedução supracitada. Esta, entretanto, ao contrário da dedução das despesas médicas, possui um limite, definido por lei, discutido adiante. Dessa equação, atribui-se à alíquota correspondente ao montante anual recebido pelo contribuinte. Assim, as deduções são passíveis de serem computadas quando o declarante opta pelo formulário completo. Caso opte pelo simplificado, tais deduções não são possíveis, pois é aplicado um desconto padrão, ou seja, uma dedução única de 20% do rendimento tributável, possuindo um limite para cada ano calendário.

Fábio de Castro (CASTRO, 2014), no trabalho “Imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição”, sintetiza como funciona a apuração do IRPF, mostrando didaticamente, essa diferenciação:

Quadro 12 – Resumo da apuração do Imposto de Renda da Pessoa Física na Declaração do Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF).

Soma dos rendimentos tributáveis (renda tributável bruta):	
	Recebidos de pessoas jurídicas
	Recebidos de pessoas físicas
	Recebidos do exterior
	Resultado Positivo da Atividade Rural
(-) Deduções (ou desconto simplificado)	
	Contribuição à Previdência Social
	Contribuição à Previdência Privada/Fapi (até 12% do rendimento tributável)
	Dependentes
	Despesas com Instrução (observado o limite individual)
	Despesas Médicas
	Pensão Alimentícia Judicial
	Livro-caixa
(=) Base de Cálculo (renda tributável líquida):	
=> Aplicação da tabela progressiva anual sobre a base de cálculo	
(=) Imposto (Calculado)	
(-) Dedução do imposto:	
	Incentivos (limitados a 6% do imposto)
(=) Imposto Devido	
	(-) Imposto retido na fonte
	(-) Carnê-leão
	(-) Imposto Complementar
	(-) Imposto pago no exterior
(=) Saldo de imposto a Pagar ou a Restituir	

Fonte: CASTRO, 2014, p. 32.

Algumas deduções possuem limitação de valor, como o caso das despesas com instrução. As limitações são definidas por lei. No trabalho recente “História do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física (1922-2013)”, a Receita Federal traz uma tabela indicando o limite

individual de despesas com instrução nos exercícios de 1977 a 2013. Segue a tabela abaixo complementada, inclusive, com os dados para o exercício de 2014 e 2015.

Tabela 8 - Limite individual de despesas com instrução nos exercícios de 1977 a 2014⁸³.

EXERCÍCIO (1)	MOEDA (2)	LIMITE INDIVIDUAL (3)	ISENÇÃO NA TABELA IRPF (4)	IND.(5)=(3)/(4)
1977	Cr\$	8.000,00	35.100,00	0,23
1978	Cr\$	15.000,00	47.300,00	0,32
1979	Cr\$	20.300,00	65.000,00	0,31
1980	Cr\$	29.300,00	94.200,00	0,31
1981	Cr\$	46.000,00	146.000,00	0,32
1982	Cr\$	88.000,00	278.000,00	0,32
1983	Cr\$	172.000,00	542.000,00	0,32
1984	Cr\$	344.000,00	1.084.000,00	0,32
1985	Cr\$	1.032.000,00	2.818.000,00	0,37
1986	Cr\$	3.390.000,00	9.250.000,00	0,37
1987	Cr\$	7.200,00	21.600,00	0,33
1988	Cr\$	25.200,00	75.600,00	0,33
1989	NCr\$	160,00	620,00	0,26
1993	UFIR	650	12.000	0,05
1994	UFIR	650	12.000	0,05
1995	UFIR	650	12.000	0,05
1996	R\$	1.500,00	8.803,44	0,17
1997	R\$	1.700,00	10.800,00	0,16
1998	R\$	1.700,00	10.800,00	0,16
1999	R\$	1.700,00	10.800,00	0,16
2000	R\$	1.700,00	10.800,00	0,16
2001	R\$	1.700,00	10.800,00	0,16
2002	R\$	1.700,00	10.800,00	0,16
2003	R\$	1.998,00	12.696,00	0,16
2004	R\$	1.998,00	12.696,00	0,16
2005	R\$	1.998,00	12.696,00	0,16
2006	R\$	2.198,00	13.968,00	0,16
2007	R\$	2.373,84	14.992,32	0,16
2008	R\$	2.480,66	15.764,28	0,16
2009	R\$	2.592,29	16.473,72	0,16
2010	R\$	2.708,94	17.215,08	0,16
2011	R\$	2.830,84	17.989,80	0,16
2012	R\$	2.958,23	18.799,32	0,16
2013	R\$	3.091,35	19.645,32	0,16
2014	R\$	3.230,46	20.529,36	0,16
2015	R\$	3.375,83	21.453,24	0,16

Fonte: (NÓBREGA, 2014, p. 69-70); (BRASIL, 2011). Complementado pela autora.

⁸³ O autor (Nóbrega, 2014) baseou os dados considerando o exercício, ou seja, o IR do ano no qual ocorre a prestação de contas e não considerando o ano-calendário – sobre o qual os dados são declarados. Portanto, no calendário de 2012 o limite para a dedução era o de R\$ 3.091,35 e não o de R\$ 2.958,23 (BRASIL, 2011).

O limite para o ano de 2012 foi definido pela Lei nº 12.469/2011. O valor era o de R\$ 3.091,35 (BRASIL, 2011). Ocorre um erro comum considerar esse valor como sendo o efetivamente descontado do IR, como no exemplo a seguir, presente na reportagem “Abatimento anual com educação no IR equivale a uma mensalidade escolar”, publicada em 2014, pelo jornal “O Estado de São Paulo”.

O limite anual para abatimento de gastos com educação no Imposto de Renda (IR) já se aproxima do valor de uma única mensalidade nas principais escolas do Brasil. Na declaração deste ano, pode-se deduzir até R\$ 3.230 da base de cálculo do tributo, considerando apenas esse benefício. O montante é similar ao cobrado por mês nos colégios mais bem classificados no último Exame Nacional do Ensino Médio (Enem), divulgado em novembro de 2013. O Colégio Bernoulli, de Minas Gerais, ocupa o topo do ranking e tem mensalidade para o terceiro ano de R\$ 1.459 quase metade da dedução anual. No terceiro lugar da lista, o fluminense São Bento exige desembolso mensal de R\$ 2.807. Já o paulistano Vértice, o quarto mais bem posicionado, cobra R\$ 3.854, valor 19% superior ao abatimento permitido no IR. Essa classificação considera instituições em que mais de 50% dos alunos realizaram a prova do Enem (FERREIRA, 2014, s/p).

Ao contrário do que é colocado pela reportagem, este valor, apesar de integralmente deduzido, não corresponde ao valor que o Estado abre mão de arrecadar, por não se tratar de uma dedução do imposto a ser pago. Vejam-se as simulações⁸⁴ a seguir:

⁸⁴ As simulações foram realizadas a critério da autora, considerando os elementos necessários para mostrar as informações elencadas. Ressalta-se que em todas as simulações as deduções da base tributável (previdência oficial, saúde, previdência privada, pensão alimentícia e doações feitas a fundos dos governos municipal, estadual ou federal e/ou para entidades ligadas à cultura e ao esporte) foram desconsideradas, pois implicariam em uma gama de variáveis que, nesta análise, não possuem peso suficiente para tal empreitada.

Simulação 1 - Imposto sobre a renda anual (Sem deduções) – AC 2014.

1. Rendimentos tributáveis	60.000,00	
2. Deduções		
2.1 Previdência Oficial	0,00	
2.2 Dependente (quantidade) <input type="text"/>	0,00	
O valor da dedução é R\$ 2.156,52 anuais, por dependente.		
2.3 Alimentandos (com decisão judicial para deduzir instrução) <input type="text"/>		
2.4 Despesa com instrução	0,00	
Limitada a R\$ 3.375,83 anuais para o titular e para cada dependente ou alimentando com os quais o titular efetuou despesas com instrução.		
2.5 Despesa médica	0,00	
2.6 Pensão alimentícia	0,00	
2.7 Outras deduções	0,00	
Previdência Privada, Funpresp, FAPI e Parcela isenta de aposentadoria, reserva remunerada, reforma e pensão para declarante com 65 anos ou mais, caso não tenha sido deduzida dos rendimentos tributáveis. Carne-Leão: Livro Caixa		
2.8 Total das deduções	0,00	
* Para mais informações sobre deduções verificar IN RFB nº 1500, de 2014.		
3. Base de Cálculo (1 - 2.8)	60.000,00	
4. Imposto	6.586,18	
Demonstrativo da Apuração do Imposto		
Faixa da Base de Cálculo	Alíquota	Valor do Imposto
1ª Faixa	21.453,24	Isento
2ª Faixa	10.698,24	7,5%
3ª Faixa	10.717,68	15,0%
4ª Faixa	10.696,56	22,5%
5ª Faixa	6.434,28	27,5%
Total	60.000,00	6.586,18
5. Deduções de incentivo		0,00
Estatuto da criança e do adolescente, Estatuto do Idoso, Incentivo à cultura, Incentivo ao audiovisual e Incentivo ao desporto limitadas a 6% do imposto.		
6. Dedução do PRONAS/PCD		0,00
PRONAS/PCD – Programa Nacional de Apoio à Atenção e Saúde de Pessoa com Deficiência limitada a 1% do imposto.		
7. Dedução do PRONON		0,00
PRONON – Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica limitada a 1% do imposto.		
8. Imposto devido I (4-5-6-7)		6.586,18
9. Contribuição patronal Prev. Social emp. doméstico		0,00
Contribuição patronal à Previdência Social paga pelo empregador doméstico, limitada a R\$ 1.152,88 ou ao Imposto devido I (o que for menor)		
10. Imposto devido II (8-9)		6.586,18
11. Alíquota efetiva - % 10,98 Percentual do imposto devido II sobre os rendimentos tributáveis.		
Senhor contribuinte, apesar do seu rendimento estar na faixa de 27,50%, sua alíquota efetiva é de 10,98%		

Fonte: Simulação de Alíquota Efetiva. Ano-calendário de 2014 (RFB, 2015). Elaborado pela autora.

Simulação 2 - Imposto sobre a renda anual (Com dedução da base tributável) – AC 2014.

1. Rendimentos tributáveis	<input type="text" value="60.000,00"/>		
2. Deduções			
2.1 Previdência Oficial	<input type="text" value="0,00"/>		
2.2 Dependente (quantidade) <input type="text" value=""/>	<input type="text" value="0,00"/>		
O valor da dedução é R\$ 2.156,52 anuais, por dependente.			
2.3 Alimentandos (com decisão judicial para deduzir instrução) <input type="text" value=""/>			
2.4 Despesa com instrução	<input type="text" value="3.375,83"/>		
Limitada a R\$ 3.375,83 anuais para o titular e para cada dependente ou alimentando com os quais o titular efetuou despesas com instrução.			
2.5 Despesa médica	<input type="text" value="0,00"/>		
2.6 Pensão alimentícia	<input type="text" value="0,00"/>		
2.7 Outras deduções	<input type="text" value="0,00"/>		
Previdência Privada, Funpresp, FAPI e Parcela isenta de aposentadoria, reserva remunerada, reforma e pensão para declarante com 65 anos ou mais, caso não tenha sido deduzida dos rendimentos tributáveis. Carne-Leão: Livro Caixa			
2.8 Total das deduções	3.375,83		
* Para mais informações sobre deduções verificar IN RFB nº 1500, de 2014.			
3. Base de Cálculo (1 - 2.8)	56.624,17		
4. Imposto	5.657,82		
Demonstrativo da Apuração do Imposto			
	Faixa da Base de Cálculo	Alíquota	Valor do Imposto
1ª Faixa	21.453,24	Isento	0,00
2ª Faixa	10.698,24	7,5%	802,37
3ª Faixa	10.717,68	15,0%	1.607,65
4ª Faixa	10.696,56	22,5%	2.406,73
5ª Faixa	3.058,45	27,5%	841,07
Total	56.624,17	---	5.657,82
5. Deduções de incentivo	<input type="text" value="0,00"/>		
Estatuto da criança e do adolescente, Estatuto do Idoso, Incentivo à cultura, Incentivo ao audiovisual e Incentivo ao desporto limitadas a 6% do imposto.			
6. Dedução do PRONAS/PCD	<input type="text" value="0,00"/>		
PRONAS/PCD – Programa Nacional de Apoio à Atenção e Saúde de Pessoa com Deficiência limitada a 1% do imposto.			
7. Dedução do PRONON	<input type="text" value="0,00"/>		
PRONON – Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica limitada a 1% do imposto.			
8. Imposto devido I (4-5-6-7)	5.657,82		
9. Contribuição patronal Prev. Social emp. doméstico	<input type="text" value="0,00"/>		
Contribuição patronal à Previdência Social paga pelo empregador doméstico, limitada a R\$ 1.152,88 ou ao Imposto devido I (o que for menor)			
10. Imposto devido II (8-9)	5.657,82		
11. Alíquota efetiva - %	9,43	Percentual do imposto devido II sobre os rendimentos tributáveis.	
Senhor contribuinte, apesar do seu rendimento estar na faixa de 27,50%, sua alíquota efetiva é de 9,43%			

Fonte: Simulação de Alíquota Efetiva. Ano-calendário de 2014 (RFB, 2015). Elaborado pela autora.

Simulação 3 - Imposto sobre a renda anual (Com dedução da base tributável e do imposto a ser pago)
– AC 2014.

1. Rendimentos tributáveis		60.000,00
2. Deduções		
2.1 Previdência Oficial		0,00
2.2 Dependente (quantidade) <input type="text"/>		0,00
O valor da dedução é R\$ 2.156,52 anuais, por dependente.		
2.3 Alimentandos (com decisão judicial para deduzir instrução) <input type="text"/>		
2.4 Despesa com instrução		3.375,83
Limitada a R\$ 3.375,83 anuais para o titular e para cada dependente ou alimentando com os quais o titular efetuou despesas com instrução.		
2.5 Despesa médica		0,00
2.6 Pensão alimentícia		0,00
2.7 Outras deduções		0,00
Previdência Privada, Funpresp, FAPI e Parcela isenta de aposentadoria, reserva remunerada, reforma e pensão para declarante com 65 anos ou mais, caso não tenha sido deduzida dos rendimentos tributáveis. Carne-Leão: Livro Caixa		
2.8 Total das deduções		3.375,83
* Para mais informações sobre deduções verificar IN RFB nº 1500, de 2014.		
3. Base de Cálculo (1 - 2.8)		56.624,17
4. Imposto		5.657,82
Demonstrativo da Apuração do Imposto		
	Faixa da Base de Cálculo	Alíquota
1ª Faixa	21.453,24	Isento
2ª Faixa	10.698,24	7,5%
3ª Faixa	10.717,68	15,0%
4ª Faixa	10.696,56	22,5%
5ª Faixa	3.058,45	27,5%
Total	56.624,17	---
		Valor do Imposto
		0,00
		802,37
		1.607,65
		2.406,73
		841,07
		5.657,82
5. Deduções de incentivo		339,47
Estatuto da criança e do adolescente, Estatuto do Idoso, Incentivo à cultura, Incentivo ao audiovisual e Incentivo ao desporto limitadas a 6% do imposto.		
6. Dedução do PRONAS/PCD		56,58
PRONAS/PCD – Programa Nacional de Apoio à Atenção e Saúde de Pessoa com Deficiência limitada a 1% do imposto.		
7. Dedução do PRONON		56,58
PRONON – Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica limitada a 1% do imposto.		
8. Imposto devido I (4-5-6-7)		5.205,19
9. Contribuição patronal Prev. Social emp. doméstico		1.152,88
Contribuição patronal à Previdência Social paga pelo empregador doméstico, limitada a R\$ 1.152,88 ou ao Imposto devido I (o que for menor)		
10. Imposto devido II (8-9)		4.052,31
11. Alíquota efetiva - % 6,75 Percentual do imposto devido II sobre os rendimentos tributáveis.		
Senhor contribuinte, apesar do seu rendimento estar na faixa de 27,50%, sua alíquota efetiva é de 6,75%		

Fonte: Simulação de Alíquota Efetiva. Ano-calendário de 2014 (RFB, 2015). Elaborado pela autora.

Há, portanto, os dois tipos de deduções: as da base tributável e as do imposto devido. A dedução do imposto devido refere-se aos seguintes pagamentos:

- I - Estatuto da Criança e do Adolescente - contribuições aos Fundos controlados pelos Conselhos municipais, estaduais, Distrital e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente;
- II - Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso;
- III - Incentivo à Cultura - a título de doações ou patrocínios, tanto mediante contribuições ao Fundo Nacional de Cultura (FNC) como em apoio direto, desde que enquadrados nos objetivos do Programa Nacional de Apoio à Cultura, a programas, projetos e ações culturais;
- IV - Incentivo à Atividade Audiovisual;
- V - Incentivo ao desporto - doações ou patrocínios no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte;
- VI - Contribuição patronal paga à Previdência Social pelo empregador doméstico incidente sobre o valor da remuneração do empregado;
- VII - Incentivo ao Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (Pronas-PCD) e,
- VIII - Incentivo ao Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (Pronon) (RFB, 2013, s/p).

Todas as deduções citadas possuem limites. Por exemplo, o somatório das deduções relativas ao Estatuto da Criança, aos Fundos do idoso, ao Incentivo à Cultura, ao Incentivo à Atividade Audiovisual e ao Incentivo ao Desporto, está limitado a 6% do imposto devido apurado na declaração de ajuste (RFB, 2013)⁸⁵ No caso do IRPF, apenas uma dedução vinculada à educação é possível: a dedução com instrução.

As Simulações⁸⁶ 1, 2 e 3 foram realizadas com o intuito de mostrar como funcionam as deduções, a diferenciação entre a dedução da base tributável e a dedução do imposto devido e a alteração da alíquota efetiva em cada um dos casos. Segue uma síntese dessas simulações:

⁸⁵ Para mais informações, ver o sítio eletrônico da RFB, que contém os limites de dedução e as regras de cada caso citado. <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoafisica/irpf/2013/perguntao/assuntos/deducoes-imposto-devido.htm>

⁸⁶ O sítio eletrônico da Receita Federal disponibiliza apenas o simulador do exercício de 2015, ano calendário de 2014. Por esse motivo, optou-se por utilizá-la nessas três simulações a título de visualização do sistema. As demais corresponderão ao exercício de 2013, ano calendário de 2012, como já explicado.

Tabela 9 - Síntese das simulações 1, 2 e 3.

Valores em R\$.

Simulações	Rendimento Tributável	Deduções da Base tributável	Imposto Devido I	Deduções do Imposto Devido I	Imposto Devido II	Alíquota Efetiva
1	60.000,00	-	6.586,18	-	6.586,18	10,98%
2	60.000,00	3.375,83	5.657,82	-	5.657,82	9,43%
3	60.000,00	3.375,83	5.657,82	1.605,52	4.052,30	6,75%

Fonte: Simulações 1,2 e 3. Elaborado pela autora.

Na “Simulação 1”, a base de cálculo foi exatamente a mesma apresentada no rendimento tributável. Não houve nenhum tipo de dedução, gerando uma alíquota efetiva de 10,98%, apesar de o rendimento estar na faixa da alíquota máxima de 27,5%.

Na “Simulação 2”, considerando o mesmo rendimento e incluindo somente a dedução das despesas com instrução, no limite do valor permitido, obteve-se uma alíquota efetiva de 9,43%. Ou seja, do imposto devido de R\$6.586,18, no primeiro caso, passou-se a ter um imposto devido de R\$5.657,82, no segundo, uma diferença, nesse caso, de R\$928,36 (ano calendário 2014).

Já na “Simulação 3”, foram incluídas todas as deduções sobre o imposto devido a fim de exemplificar a diferença entre esses dois tipos de deduções presentes no IRPF. Sobre o “imposto devido I” de R\$5.657,82, obteve-se as deduções de R\$ 1.605,52, gerando um “imposto devido II” de R\$4.052,30 e uma alíquota efetiva de 6,75%. Desse modo, enquanto a dedução sobre a base tributável possui um valor relativo, a dedução sobre o imposto devido possui um valor absoluto, configurando-se como um abatimento.

Portanto, uma questão que passa muitas vezes despercebida é referente à alíquota efetiva do IR que é inferior à alíquota da faixa de contribuição. Pelo exemplo é possível verificar a função dos redutores das faixas que é

[...] uma espécie de compensador da carga tributária que deveria ser paga. Desta forma, quanto maior for o seu salário, maior será a sua alíquota efetiva de contribuição - no limite da alíquota da faixa (sendo que a sua totalidade nunca é atingida). (MONTEIRO, 2013, s/p).

Além do redutor da faixa, exemplificado nas simulações, há uma série de outras deduções, como visto, que torna a alíquota efetiva ainda menor, dada as deduções às quais o contribuinte tem direito. As deduções são conhecidas, apesar de não haver unanimidade, por estarem à margem do *benchmark*, ou seja, por serem exceções às regras estruturais do sistema. Por isso, elas são consideradas como sendo benefícios por parte do governo, excetuando a dedução por dependentes, discutida no capítulo 2.

Ainda com base nesses dados, tem-se que a diferença final no valor descontado é de R\$928,36, no caso do valor do ano calendário de 2014. Ou seja, aplica-se ao valor declarado à alíquota correspondente. Se o contribuinte declara o valor integral de R\$3.375,83 e seu rendimento está na alíquota de 27,5%, o seu desconto real será o supracitado, de R\$ 928,36. Portanto, cada contribuinte e/ou dependente que efetua matrículas em instituições pagas recebe, em média, um valor mensal de R\$ 77,36. Esse valor, dependendo de variáveis, sofre oscilações, simuladas adiante. Antes, contudo, é necessário conhecer os dados que a Receita Federal divulga e compreender como ela os computa.

A Receita Federal elabora alguns estudos visando à divulgação e transparência dessas informações, como já vem sendo desenvolvido no texto. Dentre eles, há o “Grandes Números – IRPF- Ano-Calendário 2012”⁸⁷, cujo objetivo foi o de “[...] ampliar o processo de transparência na divulgação de informações por parte dos Órgãos Governamentais, iniciada a partir da publicação da Lei nº 12.527, de 18/11/2011, e regulamentada pelo Decreto nº 7.724, de 16/05/2012” (RFB, 2014). Esse demonstrativo detalhado da RFB apresenta o montante dessa dedução por diversas perspectivas, dentro do conjunto dos dados do IRPF ⁸⁸: declarações por situação fiscal; declarações por gênero; declarações por faixa etária do declarante; declarações por faixa base de cálculo anual; declarações por UF de residência do declarante; declaração por

⁸⁷ Foram encontrados dois documentos “Grandes Números - Ano Calendário 2012”: a) <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/GNIRPFAC2012.pdf> e o b) <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/gn-irpf-ac-2012.pdf>. Os dois documentos divergem em relação aos dados. Tal divergência, contudo, não compromete a análise, já que a variação é pequena. Por exemplo, enquanto o primeiro coloca a existência de 25.617.525 declarantes, o segundo aponta o total de 25.873.856 declarantes. Não foram encontradas informações sobre a diferenciação dos dois documentos. Desse modo, optou-se por trabalhar com o segundo documento, por este possuir mais informações sobre o IR.

⁸⁸ “Em relação aos últimos dados divulgados na página da RFB na internet (anos calendário de 2005 a 2010), houve uma considerável expansão das informações oferecidas. Buscou-se apresentar o perfil dos declarantes de diversas formas (por idade, sexo, ocupação, etc). Dadas as restrições de sigilo fiscal, não foram contemplados todos os aspectos, mas é um importante passo dado no sentido de prover a População, os demais Órgãos do Governo e a Comunidade Acadêmica, de informações que serão de extrema importância para aprimoramento da tributação das Pessoas Físicas, em busca de uma tributação cada vez mais justa e equitativa” (RFB, 2014, s/p).

natureza de ocupação; declaração por ocupação principal do declarante, dentre outras⁸⁹. Tais informações, mesmo incompletas do ponto de vista de um estudo detalhado sobre a dedução da despesa com instrução, possibilitam um panorama da questão no contexto brasileiro. Essa incompletude deve-se ao fato de que não há informações fundamentais, tais quais: quantidade de deduções por declarantes; valores ou faixas de valores declarados por cada grupo de declarantes; diferenciação por tipo de matrícula, se Educação Básica ou Ensino Superior; o valor declarado (se no limite ou inferior) e uma série de outros dados referenciados a ausência no decorrer do texto. De qualquer modo, o primeiro dado relevante para esta análise é referente ao tipo de formulário optado, ou seja, se foi o simplificado ou o completo.

Tabela 10 - Resumo das declarações por tipo de formulário. AC 2012.

Valores em R\$ bilhões

Tipo de Formulário	Qtde Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Excl.	Rendim. Isentos	DEDUÇÕES							Base de Cálculo (RTL)
					Contrib. Previdenciária	Dependentes	Instrução	Médicas	Livro Caixa	Pensão Aliment.	Desc. Padrão	
Completo	10.821.787	667,69	114,36	294,76	55,28	29,03	18,01	45,92	15,48	11,86	0,00	496,27
Simplificado	15.052.089	529,07	67,06	271,61	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	93,96	435,10
Total	25.873.856	1.196,76	181,43	566,37	55,28	29,03	18,01	45,92	15,48	11,86	93,96	931,37

Fonte: RFB, 2014b, p. 1.

Esse dado é importante, pois somente quem declara pelo modo completo é que pode realizar algum tipo de dedução. Foram 10.821.787 declarantes no formulário completo, gerando um valor de R\$ 18 bilhões relativos à declaração das despesas com instrução. Considerando a razão entre o valor total e o limite da dedução do ano calendário de 2012 (R\$3.091,35), obteve-se o total de declarantes que utilizou essa dedução. Um pouco mais do que a metade (53,8%) declarou a dedução com as despesas com instrução. Nota-se que se tem como pressuposto que cada declarante apresentou o valor limite permitido, já que a Receita Federal não disponibilizou microdados como estes. Por isso, os cálculos são aproximados, podendo haver mais declarantes do que o indicado (no caso da declaração ser inferior ao limite permitido) ou menos declarantes (considerando que um mesmo indivíduo pode apresentar as deduções das despesas com instrução também dos seus dependentes). Quando estimados também o dado em relação ao

⁸⁹ Aqui há uma diferenciação entre contribuintes e declarantes, pois nem todos os declarantes são efetivamente contribuintes no IRPF.

quantitativo de dependentes ⁹⁰, tem-se que apenas 22,9% das pessoas, entre declarantes e dependentes, utilizaram a dedução, conforme apresentado na tabela 11, a seguir.

Tabela 11 – Declarantes das “despesas com instrução” (simplificado e completo). AC 2012.

Tipo de formulário	Qt de declarantes (D)	Dependentes (Dep)	D+Dep	Valor declarado da despesa com instrução	Estimativa do qt de pessoas que utilizam a dedução	% dos declarantes que utilizam a dedução	% dos dependentes que utilizam a dedução	% declarantes + dependentes que utilizam a dedução
Declarantes (completo)	10.821.787	14.670.434	25.492.221	18.000.000.000	5.822.699	53,8	39,7	22,8
Declarantes (simplificado)	15.052.069	0	0	0	0	0	0	0
Total	25.873.856	14.670.434	25.492.221	18.000.000.000	5.822.699	22,5	39,7	22,8

Fonte: RFB, 2014b. Elaboração da autora.

Para se ter uma dimensão dos beneficiários diretos dessa dedução, utilizando os mesmos critérios estabelecidos no caso acima, outros dados são fundamentais, inclusive os que permitem dimensionar o que esse grupo representa considerando não só os declarantes do IRPF, mas a população brasileira, como um todo. Segue a tabela e a decorrida análise das declarações por faixa base de cálculo anual⁹¹.

⁹⁰ Como os contribuintes possuem dependentes e não há esse dado desmembrado e correlacionado, não é possível ter exatidão de quantos contribuintes fazem uso, de fato, dessa dedução. O cálculo para estimar o quantitativo de dependentes foi realizado considerando a razão entre valor apresentado na dedução por dependentes (R\$ 28.970.000.000,00) e o limite estabelecido (R\$ 1.974,72), obtendo-se o quantitativo de 14.670.434 dependentes. O valor da dedução por dependente, no Ano Calendário de 2012 era o de R\$ 1.974,72 (BRASIL, 2011).

⁹¹ A faixa de base de cálculo anual corresponde aos seguintes rendimentos mensais, segundo a Lei nº 12.469/2011 (BRASIL, 2011).

Base de Cálculo Mensal (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.637,11	-	-
De 1.637,12 até 2.453,50	7,5	122,78
De 2.453,51 até 3.271,38	15	306,8
De 3.271,39 até 4.087,65	22,5	552,15
Acima de 4.087,65	27,5	756,53

Tabela 12 - Resumo das declarações por faixa base de cálculo anual. AC 2012.*Valores em R\$ bilhões*

Faixa de BC Anual	Qtde Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Excl.	Rendim. Isentos	DEDUÇÕES							Base de Cálculo (RTL)
					Contrib. Previdenciária	Dependentes	Instrução	Médicas	Livro Caixa	Pensão Aliment.	Desc. Padrão	
Até R\$ 19.645,32	11.376.866	182,19	38,26	225,12	6,51	6,61	2,19	6,80	1,79	2,28	23,39	136,77
De R\$ 19.645,33 a 29.442,00	5.687.373	186,80	18,08	57,84	8,08	8,11	4,24	7,67	1,90	1,65	19,70	135,46
De R\$ 29.442,01 a R\$ 39.256,56	2.871.538	131,84	14,29	46,51	5,67	4,34	2,82	5,49	1,15	1,13	13,98	97,25
De R\$ 39.256,57 a R\$ 49.051,80	1.598.482	93,77	10,46	31,62	3,73	2,42	1,86	3,91	0,81	0,84	10,30	69,90
Maior que R\$ 49.051,80	4.339.597	602,15	100,34	205,28	31,28	7,56	6,90	22,05	9,83	5,97	26,59	492,00
Total	25.873.856	1.196,76	181,43	566,37	55,28	29,03	18,01	45,92	15,48	11,86	93,96	931,37

Fonte: RFB, 2014b, p. 4.

Esse resumo possibilita uma série de considerações. A primeira delas refere-se à quantidade de declarantes por faixa de Base de Cálculo e o respectivo dado com instrução e com dependente.

Tabela 13 - Declarantes que fazem uso da dedução por faixa de BC anual (%).

Faixa de BC anual	Qt de declarantes (D)	Dependentes (Dep)	D+Dep	Valor declarado da despesa com instrução	Estimativa do qt de pessoas que utilizam a dedução	% dos declarantes que utilizam a dedução	% dos dependentes que utilizam a dedução	% declarantes + dependentes que utilizam a dedução
Até R\$ 19.645,32	11.376.866	3.347.310	14.724.176	2.190.000.000	708.428	6,2	21,2	4,8
De R\$ 19.645,33 a 29.442,00	5.687.373	4.106.911	9.794.284	4.240.000.000	1.371.569	24,1	33,4	14,0
De R\$ 29.442,01 a 39.256,56	2.871.538	2.197.780	5.069.318	2.820.000.000	912.223	31,8	41,5	18,0
De R\$ 39.256,57 a 49.051,80	1.598.482	1.225.490	2.823.972	1.860.000.000	601.679	37,6	49,1	21,3
Maior que R\$ 49.051,80	4.339.597	3.828.391	8.167.988	6.900.000.000	2.232.035	51,4	58,3	27,3
Total	25.873.856	14.705.882	40.579.738	18.010.000.000	5.825.934	22,5	39,6	14,4

Fonte: RFB, 2014b. Elaboração da autora.

Um dado interessante e importante de ser observado é o referente a primeira faixa de BC. Os declarantes nesta faixa recebiam rendimentos mensais de até R\$ 1.637,11, totalizando um rendimento anual de até, no máximo, R\$ 19.645,32. Parcela desse grupo declara no formulário completo, mesmo sendo isento, a fim de incluir certas deduções permitidas. No caso da dedução das despesas com instrução, esse grupo, estimado em 708 mil pessoas⁹², declarou o valor de mais de dois bilhões de Reais. Ou seja, esse grupo, ao mesmo tempo em que declara um rendimento na faixa de isenção, deduz os gastos com instrução e, possivelmente, com dependentes a fim de obter uma restituição do Imposto de Renda. A primeira pergunta a ser feita é referente ao fato de como um declarante com salário tão baixo, comparativamente, a ponto de ser isento, consegue arcar com os custos de uma educação paga.

Uma das justificativas para a existência desse tipo de declaração está no fato de que alguns proventos não são tributáveis, como o caso de lucros e dividendos. Ou seja, a pessoa recebe lucros e dividendos e declara apenas o mínimo necessário no IRPF, a fim de obter, inclusive valores restituídos. Essa é uma das formas possíveis de planejamento fiscal. Tal processo não se constitui em evasão fiscal, apenas em elisão fiscal. É importante pontuar a diferenciação entre estes conceitos.

A evasão fiscal consiste na atuação de, propositadamente omitir ou esconder a ocorrência do evento tributável, constituindo-se em um crime (SIQUEIRA, 2011). Por elisão fiscal compreende-se que é “[...] um conjunto de sistemas legais que visam diminuir o pagamento de tributos. O contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos” (IBPT, 2013)⁹³. Mais detalhadamente, “[...] é o afastamento da incidência tributária resultante da adoção da alternativa legal menos onerosa ou de lacuna da lei. É legítima e lícita, pois é alcançada por escolha feita dentro do ordenamento jurídico” (SIQUEIRA, 2011, p.150). Tal entendimento, contudo, não é acordado na área.

Esse tema de elisão tem suscitado duas grandes óticas de abordagem: ou se diz que a elisão ocorre onde houver lacuna do ordenamento jurídico ou se diz que a elisão ocorre com base no exercício de um direito individual apoiado na liberdade de contratar e de iniciativa que permite ao contribuinte realizar toda e qualquer operação que seja lícita (ESAF, 2002, p. 19).

92 Como a estimativa é feita considerando o limite de R\$ 3.094,35, esse quantitativo que declara pode ser maior, considerando que possam ter sido apresentados valores inferiores ao limite.

93 Módulo V, Capítulo 3.

Grosso modo, alguns países compreendem legalmente a elisão fiscal como uma forma de fraude tributária, como é o caso da França, Bélgica e Alemanha. Já a Itália, Reino Unido e o Brasil, por exemplo, ainda a aceitam como uma forma de planejamento tributário⁹⁴. O Planejamento tributário visa

Evitar a incidência do fato gerador do tributo⁹⁵.

Reduzir o montante do tributo, sua alíquota ou reduzir a base de cálculo do tributo.⁹⁶

Retardar o pagamento do tributo, postergando (adiando) o seu pagamento, sem a ocorrência da multa⁹⁷ (BASTOS, 2010, s/p).

Isso não significa, contudo, não questioná-la. Sobre essa questão, Salvador (2007, p. 116), crítico do assunto, aponta que o sistema brasileiro “[...] tem sido um instrumento a favor da concentração de renda, agravando o ônus fiscal dos mais pobres e aliviando o das classes mais ricas”. Outro dado que permite identificar as características dos declarantes que utilizam a dedução refere-se à faixa etária do declarante. Contudo, não há registro disponível sobre a faixa etária dos dependentes ou qualquer outro dado que os definam. Apenas dos declarantes.

Tabela 14 - Resumo das declarações por faixa etária do declarante. AC 2012.

Valores em R\$ bilhões

Faixa Etária	Qtde Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Excl.	Rendim. Isentos	DEDUÇÕES							Base de Cálculo (RTL)
					Contrib. Previdenciária	Dependentes	Instrução	Médicas	Livro Caixa	Pensão Aliment.	Desc. Padrão	
Até 18 anos	40.090	0,95	0,09	0,56	0,00	0,00	0,01	0,01	0,01	0,00	0,15	0,77
19 a 30 anos	2.419.153	69,90	5,11	17,77	1,79	0,82	0,79	0,91	0,44	0,08	9,77	55,47
31 a 40 anos	6.361.027	265,06	22,73	79,49	11,73	7,48	4,64	6,95	2,80	1,32	24,40	206,32
41 a 50 anos	5.947.737	284,33	30,64	111,04	16,29	10,86	6,87	11,13	3,83	3,37	17,31	215,40
51 a 60 anos	5.414.077	292,55	41,98	130,37	15,13	6,93	4,42	12,38	3,80	3,83	19,76	227,06
61 a 70 anos	3.542.270	187,80	43,34	110,03	6,75	2,26	1,11	8,48	2,67	2,15	15,53	149,50
71 a 80 anos	1.420.845	62,83	23,98	73,76	2,31	0,51	0,14	3,77	1,60	0,85	4,61	49,74
Acima de 80 anos	728.657	33,33	13,56	43,35	1,27	0,16	0,03	2,30	0,33	0,26	2,43	27,11
Total	25.873.856	1.196,76	181,43	566,37	55,28	29,03	18,01	45,92	15,48	11,86	93,96	931,37

Fonte: RFB, 2014b, p. 4.

⁹⁴ Para detalhamento do assunto, conferir Bastos (2015).

⁹⁵ Exemplo: substituir a maior parte do pró-labore dos sócios de uma empresa, por distribuição de lucros, pois a partir de janeiro de 1996 eles não sofrem incidência do IR nem na fonte nem na declaração. Dessa forma, evita-se a incidência do INSS (20%) e do IR na Fonte (até 27,5%) sobre o valor retirado como lucros em substituição do pró-labore. (BASTOS, 2010, s/p)

⁹⁶ Exemplo: ao preencher sua Declaração de Renda, você pode optar por deduzir até 20% da renda tributável como desconto padrão (limitado a R\$ 9.400,00) ou efetuar as deduções de dependentes, despesas, plano de previdência privada, etc. Você certamente escolherá o valor maior, que lhe permitirá uma maior dedução da base de cálculo, para gerar um menor Imposto de Renda a pagar (ou maior valor a restituir). (BASTOS, 2010, s/p)

⁹⁷ Exemplo: transferir faturamento da empresa do dia 30 (ou 31) para o 1º dia do mês subsequente. Com isto, ganha-se 30 dias adicionais para pagamento do PIS, COFINS, SIMPLES, ICMS, ISS, IRPJ e CSLL (lucro real por estimativa), se for final de trimestre até 90 dias de IRPJ e CSLL (Lucro presumido ou lucro real trimestral) e 10 a 30 dias se a empresa pagar IPI (BASTOS, 2010, s/p).

Os dados disponibilizados por faixa etária permitem verificar a pirâmide etária de declarantes e um pouco do comportamento em relação às deduções. Todos os números relativos às deduções se encontram numa maior magnitude dos 41 aos 60 anos. A Tabela 15 e os gráficos 4 e 5 a seguir trazem as estimativas relativas aos dependentes e a instrução.

Tabela 15 - Declarantes por faixa etária que fazem uso da dedução (%).

Faixa Etária	Qt de declarantes (D)	Dependentes (Dep)	D+Dep	Valor declarado da despesa com instrução	Estimativa do qt de pessoas que utilizam a dedução	% dos declarantes que utilizam a dedução	% dos dependentes que utilizam a dedução	% declarantes + dependentes que utilizam a dedução
<=18 anos	40.090	0	40.090	10.000.000	3.232	8,1	0,0	8,1
19 a 30 anos	2.419.153	415.249	2.834.402	790.000.000	255.304	10,6	61,5	9,0
31 a 40 anos	6.361.027	3.787.879	10.148.906	4.640.000.000	1.499.507	23,6	39,6	14,8
41 a 50 anos	5.947.737	5.499.514	11.447.251	6.870.000.000	2.220.175	37,3	40,4	19,4
51 a 60 anos	5.414.077	3.509.358	8.923.435	4.420.000.000	1.428.410	26,4	40,7	16,0
61 a 70 anos	3.542.270	1.144.466	4.686.736	1.110.000.000	358.718	10,1	31,3	7,7
71 a 80 anos	1.420.845	258.264	1.679.109	140.000.000	45.244	3,2	17,5	2,7
>80 anos	728.657	81.024	809.681	30.000.000	9.695	1,3	12,0	1,2
TOTAL	25.873.856	14.695.754	40.569.610	18.010.000.000	5.820.285	22,5	39,6	14,3

Fonte: RBF, 2014b. Elaboração da autora.

A Tabela 15 traz alguns dados interessantes para se pensar a questão da dedução das despesas com instrução. Um deles se refere ao montante declarado com tais gastos.

Gráfico 4 – Valor declarado das despesas com instrução por faixa etária.

Fonte: Tabela 15. Elaboração da autora.

Os números absolutos mostram os maiores valores na faixa etária dos 41 aos 50 anos. Contudo, quando observados o número de declarantes e dependentes, a atenção volta-se para a segunda faixa etária, como traz o gráfico abaixo.

Gráfico 5 – Valor declarado das despesas com instrução por faixa etária (declarantes e dependentes).

Fonte: Tabela 15. Elaboração da autora.

O dado que mais se destaca nas estimativas realizadas por faixa etária refere-se ao número de dependentes. Dos 19 aos 30 anos, 61% dos dependentes utilizam a dedução das despesas com instrução. Considerando que o declarante se encontra formado, empregado e em idade de constituição de famílias e filhos, o dado é relevante para ao menos desmembrar a dedução relativa ao Ensino Básico e ao Ensino Superior. Observa-se que o quantitativo de dependentes que a utiliza, no conjunto de declarantes nesta faixa etária, é muito superior às demais. Nas faixas seguintes, o percentual de dependente que faz uso da dedução diminui, mostrando-se estável.

Existe ainda outro dado disponibilizado que mostra a natureza da ocupação do declarante e auxilia na compreensão tanto da dedução quanto na identificação das pessoas que declaram IR no Brasil, colaborando com a discussão sobre a restrição de declarantes e, principalmente, contribuintes no IR.

Tabela 16 - Resumo da declaração por natureza de ocupação. AC 2012.

Valores em R\$ bilhões

Natureza da Ocupação	Qtde Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclus.	Rendim. Isentos	DEDUÇÕES								Base de Cálculo (RTL)
					Contrib. Previdenciária	Dependentes	Instrução	Médicas	Livro Caixa	Pensão Aliment.	Desc. Padrão		
Não informado	2.489.961	63,37	4,35	12,58	2,00	1,77	0,71	0,99	0,36	0,13	8,15	49,45	
Invalído	625	0,02	0,00	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,02	
Empregado de empresa setor privado, exceto instil. financ.	6.067.447	325,75	33,08	60,63	15,27	10,58	6,56	10,59	0,56	2,91	23,59	256,43	
Adaptação: Empregado empresa priv., inclusive inst. financ.	10.975	0,32	0,03	0,07	0,01	0,01	0,00	0,01	0,00	0,00	0,04	0,24	
Empregado de Instituições financeiras públicas e privadas	703.018	55,83	7,24	10,00	3,29	1,28	1,10	2,24	0,08	0,45	2,80	44,66	
Empregado ou contratado de organismo internacional ou de ONG	38.122	1,81	0,19	0,68	0,07	0,04	0,03	0,06	0,01	0,01	0,16	1,43	
Profissional liberal ou autônomo sem vínculo de emprego	2.741.155	102,01	9,97	54,46	2,50	1,44	0,88	2,65	8,92	0,65	9,72	75,48	
Proprietário de empr. ou firma indiv. ou empregador-titular	4.524.413	123,53	57,70	263,47	2,24	1,53	0,92	3,28	2,10	0,88	14,79	98,38	
Capitalista que auferiu rendim. de capital, incluis. aluguéis	127.156	8,03	5,98	10,39	0,04	0,03	0,02	0,39	0,02	0,03	0,71	6,83	
Membro ou servidor público da administração direta federal	386.278	44,00	4,84	7,39	3,72	0,80	0,61	2,20	0,17	0,66	1,16	34,77	
Servidor público de autarquia ou fundação federal	429.742	35,18	3,35	5,17	2,68	0,84	0,53	1,92	0,20	0,48	1,48	27,13	
Empregado empr. púb. ou econ. mista fed., exc. inst. financ.	296.369	30,36	2,69	4,05	2,48	0,74	0,53	1,18	0,04	0,49	0,86	24,07	
Membro ou servidor público da admin. direta estadual e do DF	1.133.711	80,32	7,79	12,57	5,57	2,06	1,43	4,01	0,63	0,97	4,31	61,46	
Servidor público de autarquia ou fundação estadual e do DF	593.859	37,26	3,40	5,35	2,26	1,02	0,72	1,91	0,39	0,38	2,38	28,28	
Empregado empr. púb. ou ec. mista est. e DF, exc. inst. fin.	182.018	13,71	1,30	2,22	1,00	0,43	0,30	0,75	0,04	0,21	0,60	10,41	
Membro ou servidor público da administração direta municipal	930.531	48,61	3,87	5,61	2,59	1,45	0,88	2,09	0,25	0,35	3,83	37,25	
Servidor público de autarquia ou fundação municipal	351.467	17,96	1,42	2,13	0,96	0,54	0,33	0,78	0,12	0,12	1,45	13,72	
Empregado de empr. púb. ou soc. de economia mista municipal	100.219	5,87	0,51	0,86	0,34	0,17	0,11	0,26	0,03	0,06	0,40	4,51	
Adaptação: Membro ou servidor púb. adm. direta qqer esfera	5.275	0,15	0,01	0,03	0,01	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,02	0,12	
Adaptação: Servidor púb. autarquia ou fund. qualquer esfera	909	0,03	0,00	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,02	
Adaptação: Empreg. emp. púb. ou mista qqer est. inc. finan.	1.292	0,04	0,01	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,03	
Militar	601.733	33,82	2,77	3,39	2,73	1,98	1,35	2,06	0,06	1,12	1,36	23,30	
Aposentado, militar res. ou refor., pens. prev., exc. cd. 62	2.751.678	125,46	22,39	66,94	4,12	1,55	0,65	6,88	0,15	1,61	11,69	99,73	
Aposentado, militar refor. ou pens. prev. com moléstia grave	250.690	6,87	2,09	13,93	0,41	0,15	0,05	0,58	0,02	0,18	0,71	5,28	
Adaptação: Apos., mil. refor. ou pens., incl. com mol. grave	8.383	0,21	0,04	0,19	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	0,03	0,16	
Beneficiário de pensão alimentícia	103.337	3,54	0,32	1,23	0,04	0,03	0,03	0,10	0,01	0,01	0,50	2,85	
Bolsista	27.792	0,78	0,07	0,66	0,03	0,01	0,01	0,02	0,01	0,00	0,08	0,63	
Adaptação: Bolsista ou beneficiário pensão aliment. judicial	15	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Espólio	97.122	1,36	0,99	3,14	0,01	0,01	0,00	0,05	0,01	0,00	0,13	1,17	
Natureza da ocupação não especificada anteriormente	834.987	29,22	4,96	18,66	0,88	0,55	0,26	0,89	1,28	0,16	2,82	22,51	
Microempreendedor Individual - MEI	83.577	1,33	0,04	0,54	0,01	0,02	0,00	0,01	0,02	0,00	0,20	1,07	
Total	25.873.856	1.196,76	181,43	566,37	55,28	29,03	18,01	45,92	15,48	11,86	93,96	931,37	

Fonte: RFB, 2014b, p. 27.

Dos dados apresentados pela Receita Federal, optou-se em elencar os dez maiores relativos à dedução das despesas com instrução, para fim de análise pormenorizada.

Tabela 17 - Resumo da declaração por natureza de ocupação. AC 2012.

	Natureza da Ocupação	Qt de declarantes (D)	Dependentes (Dep)	D+Dep	Rendimentos Tributáveis	Valor declarado da despesa com instrução	Estimativa do qt de pessoas que utilizam a dedução	% dos declarantes que utilizam a dedução	% dos dependentes que utilizam a dedução	% declarantes + dependentes que utilizam a dedução
1	Empregado de empresa setor privado, exceto inst. Financeira	6.067.447	5.357.722	11.425.169	325.750.000.000	6.560.000.000	2.122.050	35,0	39,6	18,6
2	Empregado de instituições financeiras	703.018	648.193	1.351.211	55.830.000.000	1.100.000.000	355.832	50,6	54,9	26,3
3	Profissional Liberal ou autônomo sem vínculo empregatício	2.741.155	729.217	3.470.372	102.010.000.000	880.000.000	284.665	10,4	39,0	8,2
4	Proprietário de empr. Ou firma indiv. Ou empregador titular	4.524.413	774.793	5.299.206	123.530.000.000	920.000.000	297.605	6,6	38,4	5,6
5	Membro ou servidor público da administração direta federal	386.278	405.121	791.399	44.000.000.000	610.000.000	197.325	51,1	48,7	24,9
6	Membro ou servidor público da administração direta estadual e do DF	1.133.711	1.043.186	2.176.897	80.320.000.000	1.430.000.000	462.581	40,8	44,3	21,2
7	Servidor público de autarquia ou fundação estadual ou do DF	593.859	516.529	1.110.388	37.260.000.000	720.000.000	232.908	39,2	45,1	21,0
8	Membro ou servidor público da administração direta municipal	930.531	734.281	1.664.812	48.610.000.000	880.000.000	284.665	30,6	38,8	17,1
9	Militar	601.733	987.482	1.589.215	33.620.000.000	1.350.000.000	436.702	72,6	44,2	27,5
10	Aposentado, militar res. Ou refor.	2.751.678	784.921	3.536.599	125.460.000.000	650.000.000	210.264	7,6	26,8	5,9

Fonte: RFB, 2014b. Elaboração da autora.

O maior valor absoluto das despesas com instrução refere-se aos empregados de empresas do setor privado (1), seguido do valor apresentado pelos membros ou servidores público da administração direta estadual e do DF (6). Quando esse valor é relativizado em relação ao quantitativo de declarantes, de dependentes e de ambos, tem-se que as “naturezas de ocupações”, 2, 5, 6, 7 e 9 são aquelas que mais fazem uso desta dedução.

Tabela 18 – Natureza da ocupação e dados relativos. AC 2012.

Natureza da Ocupação		% dos declarantes que utilizam a dedução	% dos dependentes que utilizam a dedução	% declarantes + dependentes que utilizam a dedução
2	Empregado de instituições financeiras	50,6	54,9	26,3
5	Membro ou servidor público da administração direta federal	51,1	48,7	24,9
6	Membro ou servidor público da administração direta estadual e do DF	40,8	44,3	21,2
7	Servidor público de autarquia ou fundação estadual ou do DF	39,2	45,1	21,0
9	Militar	72,6	44,2	27,5

Fonte: Tabela 17. Elaboração da autora.

Pelos dados elencados, percentualmente, quem mais utiliza essa dedução é a ocupação ‘Militar’, seguido pelo “Membro público da administração direta federal”. Ou seja, substancialmente, pessoas com vínculos empregatícios federais. Inclusive, este quadro corrobora com a ideia de que quem paga imposto de renda, no Brasil, é basicamente, o assalariado. Os especialistas entrevistados, concordam com esse argumento. Diz Salvador, criticando a ausência de tributação sobre lucros e dividendos e sobre a renda fundiária, que “[...] quando falamos de imposto de renda nesse país, estamos falando de imposto sobre trabalhadores assalariados e sobre servidores públicos [...] Os ricos entre os trabalhadores mais ricos”. Portanto, outras informações sobre os beneficiários desta dedução, do ponto de vista do IRPF, fazem-se complementares, como os dados sobre quem paga Imposto de Renda no universo da população brasileira. Afonso (2014, p. 31) ressalta que “[...] três quartos da população estavam isentos do imposto e que 44% dos declarantes estavam na faixa isenta, ou seja, apenas 14,4 milhões eram alcançados pelo tributo”. Tendo em consideração também esse quadro nacional, a tributação sobre a renda, no Brasil, é um mecanismo particularmente tenso,

do ponto de vista econômico, mas, principalmente, social, já que abrange pequena parcela da população, como aponta Afonso. O tributo sobre a renda incide, diretamente e aproximadamente, apenas sobre os 14% da população brasileira, já que o restante ou não recebe mais do que o limite de isenção ou não declara imposto, como o caso daqueles que estão no mercado informal de trabalho. Outro dado relevante é relativo às declarações por UF de residência do declarante, pois permite aprofundar a identificação de parte dos beneficiários da dedução e contribui para o entendimento das igualdades/desigualdades entre os entes federados.

Tabela 19 - Resumo das declarações por UF de residência do declarante. AC 2012.

Valores em R\$ bilhões

UF Declarante	Qtde Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclus.	Rendim. Isentos	DEDUÇÕES							Base de Cálculo (RTL)
					Contrib. Previdenciária	Dependentes	Instrução	Médicas	Livro Caixa	Pensão Aliment.	Desc. Padrão	
Acre	67.062	3,1	0,2	0,5	0,17	0,11	0,05	0,11	0,02	0,05	0,22	2,37
Alagoas	204.103	8,9	0,8	2,7	0,49	0,26	0,17	0,38	0,09	0,10	0,63	6,88
Amapá	70.721	3,5	0,3	0,3	0,23	0,19	0,13	0,20	0,01	0,08	0,16	2,51
Amazonas	308.140	13,8	1,0	3,5	0,75	0,58	0,31	0,48	0,23	0,19	0,93	10,42
Bahia	1.082.049	44,9	4,6	15,3	2,53	1,41	0,96	2,31	0,30	0,46	3,08	34,01
Ceará	585.735	24,7	2,7	8,3	1,27	0,67	0,45	0,95	0,38	0,34	1,82	18,85
Distrito Federal	654.852	47,8	5,8	15,7	3,21	0,96	0,93	2,38	0,33	0,73	2,19	37,22
Espírito Santo	495.750	22,2	2,2	9,6	0,98	0,53	0,33	0,83	0,33	0,21	1,85	17,19
Exterior	9	0,0	0,0	0,0	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Goiás	778.543	31,9	3,1	13,4	1,43	0,94	0,59	1,38	0,63	0,28	2,58	24,10
Maranhão	337.573	13,3	0,9	2,6	0,69	0,51	0,34	0,59	0,13	0,15	0,96	9,95
Mato Grosso	390.615	15,6	1,4	6,4	0,72	0,47	0,24	0,62	0,43	0,14	1,25	11,82
Mato Grosso do Sul	339.384	14,6	1,4	6,6	0,66	0,40	0,20	0,53	0,25	0,14	1,23	11,23
Minas Gerais	2.408.678	103,7	13,3	48,0	4,69	2,57	1,53	3,54	1,47	0,99	8,77	80,45
Não informado	18.721	0,6	1,0	1,5	0,05	0,01	0,01	0,02	0,00	0,01	0,03	0,52
Pará	504.111	22,5	1,9	5,2	1,22	0,92	0,59	1,07	0,32	0,25	1,47	16,76
Paraíba	259.343	11,7	1,0	3,2	0,59	0,30	0,17	0,39	0,10	0,14	0,92	9,17
Paraná	1.604.777	67,6	9,4	39,1	2,59	1,49	0,83	1,86	0,96	0,48	6,44	53,13
Pernambuco	712.972	31,9	3,7	12,0	1,76	0,86	0,54	1,39	0,29	0,33	2,35	24,58
Piauí	193.827	7,8	0,6	2,0	0,40	0,25	0,16	0,30	0,05	0,09	0,60	5,98
Rio de Janeiro	2.797.609	155,5	25,8	71,0	7,44	3,06	2,08	6,57	1,77	1,73	10,83	122,73
Rio Grande do Norte	269.080	12,7	1,2	3,3	0,68	0,32	0,19	0,42	0,14	0,17	0,96	9,91
Rio Grande do Sul	1.843.955	78,0	11,9	40,2	3,46	1,53	0,94	2,47	1,28	0,77	7,03	60,70
Rondônia	183.581	7,5	0,5	2,1	0,36	0,26	0,11	0,30	0,11	0,09	0,58	5,67
Roraima	51.479	2,4	0,2	0,4	0,12	0,08	0,03	0,06	0,02	0,04	0,19	1,90
Santa Catarina	996.822	41,6	6,2	21,4	1,73	0,87	0,52	1,23	0,51	0,38	4,03	32,46
São Paulo	8.391.582	393,6	79,1	228,8	16,19	9,04	5,30	14,98	5,11	3,34	31,79	309,22
Sergipe	190.993	9,8	0,9	2,3	0,56	0,26	0,19	0,36	0,07	0,13	0,68	7,56
Tocantins	131.790	5,5	0,4	1,2	0,30	0,19	0,09	0,22	0,13	0,05	0,39	4,10
Total	25.873.856	1.196,76	181,43	566,37	55,28	29,03	18,01	45,92	15,48	11,86	93,96	931,37

Fonte: RFB, 2014b, p. 8.

Tabela 20 – A dedução segundo o resumo das declarações por UF de residência do declarante. AC 2012.

UF Declarante	Qt de declarantes (D)	Dependentes (Dep)	D+Dep	Valor declarado da despesa com instrução	% do valor total	Estimativa do qt de pessoas que utilizam a dedução	% dos declarantes que utilizam a dedução	% dos dependentes que utilizam a dedução	% declarantes + dependentes que utilizam a dedução
AC	67.062	55.704	122.766	50.000.000	0,3	16.174	24,1	29,0	13,2
AL	204.103	131.664	335.767	170.000.000	0,9	54.992	26,9	41,8	16,4
AP	70.721	96.216	166.937	130.000.000	0,7	42.053	59,5	43,7	25,2
AM	308.140	293.713	601.853	310.000.000	1,7	100.280	32,5	34,1	16,7
BA	1.082.049	714.025	1.796.074	960.000.000	5,3	310.544	28,7	43,5	17,3
CE	585.735	339.289	925.024	450.000.000	2,5	145.567	24,9	42,9	15,7
DF	654.852	486.145	1.140.997	930.000.000	5,2	300.839	45,9	61,9	26,4
ES	495.750	268.392	764.142	330.000.000	1,8	106.749	21,5	39,8	14,0
Exterior	9	0	9	0	0,0	0	0,0	0,0	0,0
GO	778.543	476.017	1.254.560	590.000.000	3,3	190.855	24,5	40,1	15,2
MA	337.573	258.264	595.837	340.000.000	1,9	109.984	32,6	42,6	18,5
MT	390.615	238.008	628.623	240.000.000	1,3	77.636	19,9	32,6	12,4
MS	339.384	202.560	541.944	200.000.000	1,1	64.697	19,1	31,9	11,9
MG	2.408.678	1.301.450	3.710.128	1.530.000.000	8,5	494.929	20,5	38,0	13,3
Não Informado	18.721	5.064	23.785	10.000.000	0,1	3.235	17,3	63,9	13,6
PA	504.111	465.889	970.000	590.000.000	3,3	190.855	37,9	41,0	19,7
PB	259.343	151.920	411.263	170.000.000	0,9	54.992	21,2	36,2	13,4
PR	1.604.777	754.537	2.359.314	830.000.000	4,6	268.491	16,7	35,6	11,4
PE	712.972	435.505	1.148.477	540.000.000	3,0	174.681	24,5	40,1	15,2
PI	193.827	126.600	320.427	160.000.000	0,9	51.757	26,7	40,9	16,2
RJ	2.797.609	1.549.587	4.347.196	2.080.000.000	11,5	672.845	24,1	43,4	15,5
RN	269.080	162.048	431.128	190.000.000	1,1	61.462	22,8	37,9	14,3
RS	1.843.955	774.793	2.618.748	940.000.000	5,2	304.074	16,5	39,2	11,6
RO	183.581	131.664	315.245	110.000.000	0,6	35.583	19,4	27,0	11,3
RR	51.479	40.512	91.991	30.000.000	0,2	9.704	18,9	24,0	10,5
SC	996.822	440.569	1.437.391	520.000.000	2,9	168.211	16,9	38,2	11,7
SP	8.391.582	4.577.864	12.969.446	5.300.000.000	29,4	1.714.461	20,4	37,5	13,2
SE	190.993	131.664	322.657	190.000.000	1,1	61.462	32,2	46,7	19,0
TO	131.790	96.216	228.006	90.000.000	0,5	29.113	22,1	30,3	12,8
Total	25.873.856	14.700.818	40.574.674	18.010.000.000	100,0	5.825.934	22,5	39,6	14,4

Fonte: RBF, 2014b. Elaboração da autora.

Apesar de o valor absoluto⁹⁸ ser referente aos declarantes do estado de São Paulo, quando verificado relativamente em relação aos declarantes e dependentes, tal montante não se destaca. O destaque encontra-se no Distrito Federal, onde 45,9% dos declarantes utilizam a dedução, 61,9% dos dependentes e 26,37% considerando ambos como sendo usuários. Outros dados referem-se aos estados de Rondônia e Roraima. O valor relativo das deduções são os menores do conjunto indicado.

É importante notar que todo gasto tributário, mesmo sendo no âmbito federal, implica também nos repasses aos outros entes federados. O Imposto de Renda, no caso analisado, apesar de ser da competência da União o de recolhê-lo, é também sua obrigação reparti-lo com estados e municípios. Segue texto constitucional relativo ao assunto:

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; [...] (BRASIL, 1988).

Desse modo, do valor total declarado de 18 bilhões de Reais, em torno de 4 bilhões deixa de chegar aos cofres públicos, inicialmente, da União, mas devido aos repasses, aos estados e municípios. Portanto, os estados e os municípios que proporcionalmente mais utilizam a dedução, são também aqueles que mais contribuem para que ocorra uma redistribuição desigual, já que todos os estados e municípios deixam de receber parcelas dos valores deduzidos, pois a União repassa porcentagens do IR aos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM), tema referenciado no capítulo 4. Assim, toda vez que o Governo Federal opta por criar ou aumentar um GT, a sua relevância é nacional, tanto pelo repasse de verbas

⁹⁸ Cabe destacar que as pequenas variações existentes entre as diferentes tabelas e informações quando desmembradas, deve-se ao fato de que se considera, para a estimativa da quantidade de pessoas que utilizam a dedução, o valor máximo permitido por lei, que no AC de 2012 foi de R\$ 3.091,35. Além disso, deve-se ao fato de que o número apresentado não é absoluto, pois é divulgado em bilhões. Logo, variações são compreensíveis.

quanto pela implicação de políticas específicas que tais benefícios criam e/ou induzem. Assim, a disputa por esse Fundo Público traz mais implicações do que aparentemente é divulgado.

As Tabelas e seus cálculos provenientes permitem dimensionar o perfil dos declarantes que mais faz uso da dedução e tecer algumas considerações sobre os dados analisados ⁹⁹.

- Menos da metade dos declarantes são usuários em potencial dessa dedução (10.821.787 declarantes de um universo de 25.873.856).
- Estimando os dependentes, tem-se que de um universo de 40.544.290 usuários em potencial (declarantes modo completo, dependentes e modo simplificado), apenas 14,36% utilizam esta dedução. Desse modo, o valor de quatro Bilhões de Reais atende a um grupo muito particular.
- Declarantes de todas as faixas utilizam a dedução, incluindo aqueles que declaram uma BC anual na faixa de isenção e na alíquota mínima.
- A utilização se dá numa curva ascendente de acordo com a faixa de BC anual. Ou seja, quem declara os maiores rendimentos, são aqueles que também mais utilizam a dedução.
- Declarantes com rendimentos isentos de imposto ou com alíquota mínima também fazem uso da dedução, possivelmente a fim de restituição, configurando-se como um instrumento de obtenção de restituição via elisão fiscal.
- Em relação à faixa etária, tem-se que o maior quantitativo de declarantes que faz uso da dedução encontra-se na faixa dos 41 aos 50 anos. Contudo, ao ser considerado apenas os dependentes, essa porcentagem, substantivamente se altera e os declarantes da faixa etária dos 19 aos 30 anos são os que utilizam substancialmente a dedução.
- A Tabela 14, acerca da faixa etária, permite ainda vincular que as deduções referentes à faixa etária dos 19 aos 30 anos tendem a recair sobre a Educação Básica, principalmente sobre creches e pré-escolas, cujo acesso público ainda é restrito, como será discutido no capítulo 4.
- Quanto à natureza de ocupação, confirmou-se a tendência dos declarantes do IRPF: os servidores públicos, de modo geral, são os que mais utilizam a dedução, por serem, também, aqueles que se encontram diretamente vinculado ao IR via folha de pagamento, etc.

⁹⁹ Essas conclusões são parciais e estimadas, já que para tais cálculos foram encontrados alguns limitantes: não foi possível estabelecer correlações entre as variáveis; os dados utilizados foram apenas os já divulgados pela RFB; dentre outras questões já apontadas no decorrer do texto.

Considerando esses dados já disponibilizados e as análises realizadas, optou-se por simular algumas situações, a fim de verificar o peso da dedução, agora num caráter individual.

Tabela 21 – Resumo de simulações do Imposto de Renda. AC 2012.

Alíquota	Base de Cálculo Mensal	Rendimento Tributável	Deduções	Base de Cálculo	Imposto Devido	Alíquota Efetiva
Isento	até R\$1.637,11	R\$ 19.000,00	Sem dependente	R\$ 19.000,00	R\$ -	0,00%
			C/ 1 dependente	R\$ 17.025,28	R\$ -	0,00%
			C/ instrução	R\$ 15.908,65	R\$ -	0,00%
			C/ 1 dep e 1 instr.	R\$ 13.933,93	R\$ -	0,00%
7,50%	De R\$1.637,12 até 2.453,50	R\$ 20.000,00	Sem dependente	R\$ 20.000,00	R\$ 26,60	0,13%
			C/ 1 dependente	R\$ 18.025,28	R\$ -	0,00%
			C/ instrução	R\$ 16.908,65	R\$ -	0,00%
			C/ 1 dep e 1 instr.	R\$ 14.933,93	R\$ -	0,00%
		R\$ 29.000,00	Sem dependente	R\$ 29.000,00	R\$ 701,60	2,42%
			C/ 1 dependente	R\$ 27.025,28	R\$ 553,50	2,05%
			C/ instrução	R\$ 25.908,65	R\$ 469,75	1,81%
			C/ 1 dep e 1 instr.	R\$ 23.933,93	R\$ 321,65	1,34%
15%	De R\$2.453,50 até R\$3.271,38	R\$ 30.000,00	Sem dependente	R\$ 30.000,00	R\$ 818,45	2,73%
			C/ 1 dependente	R\$ 28.025,28	R\$ 628,50	2,24%
			C/ instrução	R\$ 26.908,65	R\$ 544,75	2,02%
			C/ 1 dep e 1 instr.	R\$ 24.933,93	R\$ 369,65	1,48%
		R\$ 39.000,00	Sem dependente	R\$ 39.000,00	R\$ 2.168,45	5,56%
			C/ 1 dependente	R\$ 37.025,28	R\$ 1.872,24	5,06%
			C/ instrução	R\$ 35.908,65	R\$ 1.704,75	4,75%
			C/ 1 dep e 1 instr.	R\$ 33.933,93	R\$ 1.408,54	4,15%
22,50%	De R\$3.271,38 até R\$4.087,65	R\$ 40.000,00	Sem dependente	R\$ 40.000,00	R\$ 2.374,20	5,94%
			C/ 1 dependente	R\$ 38.025,28	R\$ 2.022,24	5,32%
			C/ instrução	R\$ 36.908,65	R\$ 1.854,75	5,03%
			C/ 1 dep e 1 instr.	R\$ 34.933,93	R\$ 1.558,54	4,46%
		R\$ 49.000,00	Sem dependente	R\$ 49.000,00	R\$ 4.399,20	8,98%
			C/ 1 dependente	R\$ 47.025,28	R\$ 3.954,89	8,41%
			C/ instrução	R\$ 45.908,65	R\$ 3.703,65	8,07%
			C/ 1 dep e 1 instr.	R\$ 43.933,93	R\$ 3.259,34	7,42%
27,50%	Acima de R\$4.087,65	R\$ 50.000,00	Sem dependente	R\$ 50.000,00	R\$ 4.671,61	9,34%
			C/ 1 dependente	R\$ 48.025,28	R\$ 4.179,89	8,70%
			C/ instrução	R\$ 46.908,65	R\$ 3.928,65	8,38%
			C/ 1 dep e 1 instr.	R\$ 44.933,93	R\$ 3.484,34	7,75%
		R\$ 180.000,00	Sem dependente	R\$ 180.000,00	R\$ 40.421,61	22,46%
			C/ 1 dependente	R\$ 178.025,28	R\$ 39.878,56	22,40%
			C/ instrução	R\$ 176.908,65	R\$ 39.571,49	22,37%
			C/ 1 dep e 1 instr.	R\$ 174.933,93	R\$ 39.028,44	22,31%

Fonte: Simulações elaboradas pela autora.

As simulações foram realizadas considerando as seguintes variáveis: valor do rendimento tributável (mínimo e máximo de cada alíquota, incluindo os rendimentos isentos), a existência da dedução por dependente, por instrução e por ambas. A seleção destas variáveis objetivou identificar o valor efetivo que o declarante deixa de pagar no seu Imposto Devido. Ou seja, qual o comportamento do cálculo do Imposto com as diversas situações possíveis ¹⁰⁰.

Como visto nas tabelas anteriores, mesmo declarantes que tem rendimentos isentos, também optam pela dedução. Como não há imposto devido, existe a possibilidade de restituição. Este cálculo, contudo, não se encontra presente nos simuladores da RF. De qualquer modo, é uma opção existente (simulações alíquota “isento”).

As simulações 5 e 6 são referentes a alíquota de 7,5%. Trabalhando com o mínimo e com o máximo, tem-se, na simulação 5a que qualquer dedução pode implicar numa mudança de alíquota efetiva. Inclusive, a alíquota efetiva é elemento preponderante na análise do Imposto de Renda, já que se excetuando um quantitativo significativo de dinheiro (simulações alíquota “27,5%”), ela encontra-se sempre muito aquém da faixa correspondente. Isso acontece pelo redutor de faixa, já explicado e, também como mostrado nas simulações, pelas deduções existentes. Em relação ao redutor de faixa, ele existe “[...] para garantir a progressividade. Você ganha R\$ 2.000,00. Até R\$ 1.800,00 você não paga nada. Só vai pagar da diferença. Ninguém paga 27,5% de imposto de renda. Muitos poucos” (Entrevista com Evilásio Salvador).

A RF calculava o montante das deduções, considerando a alíquota média. O modo de calculá-las foi alterado. Em 2011, o DGT (AC 2012) trouxe a seguinte consideração sobre o aperfeiçoamento metodológico realizado:

Para uma melhor análise da série histórica é necessário destacar que houve o aperfeiçoamento metodológico do cálculo, com impacto relevante no montante da renúncia estimada, dos seguintes gastos tributários: [...] (ii) deduções do rendimento tributável – IRPF. - Despesas Médicas - Despesas com Educação A mudança metodológica consistiu na divisão dos contribuintes por faixas de renda e aplicação da alíquota marginal específica de cada faixa correspondente sobre o valor dos rendimentos isentos e não tributáveis e sobre as deduções do rendimento tributável, enquanto que

¹⁰⁰ Salienta-se que essas duas variáveis são restritas, tendo em vista a gama de deduções possíveis de serem realizadas. Inclusive, as deduções com a previdência oficial e com as despesas médicas apresentam valores superiores, não sendo, contudo, objeto desta Tese. Logo, com a inclusão destas, dentre outras variáveis, tem-se que as alíquotas efetivas são ainda menores do que as simuladas.

anteriormente, era aplicada a alíquota média do imposto de renda da pessoa física sobre o total desses valores (RFB, 2011, p. 110)¹⁰¹.

Considerando essa alteração na análise das simulações, tem-se as seguintes situações relativas aos valores individuais que estas deduções implicam, observando o Imposto Devido e suas alterações.

Tabela 22 – Comparativo dos valores anuais e mensais das deduções com dependentes e com instrução (2012).

Alíquotas Marginais	Dependentes		Instrução		Total	
	Anual	Mensal	Anual	Mensal	Anual	Mensal
7.5	148,10	12,34	231,85	19,32	379,95	31,66
15	296,20	24,68	463,70	38,64	759,90	63,32
22.5	444,30	37,00	695,55	57,96	1.139,85	94,96
27.5	543,00	45,25	850,00	70,83	1.393,00	116,08

Fonte: Tabela 21 - Resumo de simulações do Imposto de Renda. AC 2012. Elaboração da autora.

A Tabela 22, oriunda dos dados obtidos com as simulações constantes na Tabela 21, permite pontuar o que as deduções com dependente e com instrução implicam em termos financeiros. Os valores estão especificados considerando a alíquota marginal de cada faixa e BC anual. Dependendo da faixa na qual o rendimento tributável se encontra, chega-se a um valor anual de até R\$ 543,00 com dependentes e R\$ 850,00 com a dedução das despesas com instrução. O declarante, excetuando a sua própria instrução, deduz conjuntamente seus dependentes e a instrução destes, totalizando um valor de até R\$ 1.393,00. Desses valores, decorre uma série de críticas tanto em prol do seu aumento quanto do seu fim ou avaliação.

No texto “O benefício infantil universal: uma proposta de unificação do apoio monetário à infância” (SOUZA; SOARES, 2011), os autores analisam a gama de benefícios monetários

¹⁰¹ Antes dessa alteração, era ainda mais difícil estimar o valor gasto com as deduções. Souza e Soares (2011, p. 16), avaliam que “É muito difícil estimar quanto é efetivamente gasto anualmente com a dedução por dependente do IRPF. Os dados publicados pela Receita Federal são, até o momento, defasados e pouco transparentes neste sentido: os Grandes Números – DIRPF 2005, os mais recentes, apontam apenas que a dedução por dependentes somou R\$ 18,6 bilhões naquele ano, mas, sem a distribuição das deduções de acordo com as alíquotas marginais em vigor, é impossível estimar o subsídio real embutido na dedução”.

para crianças com 15 anos ou menos. Enfocam o Programa Bolsa Família, o salário-família¹⁰² e a dedução para dependente menor de 16 anos no pagamento do Imposto de Renda Pessoa Física. Eles analisam o valor do benefício, a cobertura, a focalização e o custo fiscal de cada um. Apontam que as políticas em prol da infância podem ser pensadas em três vias: provisão direta de bens e serviços (como no caso da oferta de vagas nas escolas públicas e/ou custeadas pelo poder público); provisão de bens para serem repassados às crianças por intermédio dos pais (por exemplo, a cesta básica) e a transferência de dinheiro aos pais para que estes comprem bens e serviços para seus filhos (programas como Bolsa Família). Eles concluem que “[...] o sistema atual é fragmentado, sem coordenação entre benefícios que são parcialmente superpostos, exclui quase um terço das crianças e transfere valores maiores para crianças mais ricas” (SOUZA; SOARES, 2011, p. 6).

A dedução por dependentes é justificada tributariamente pela necessidade de igualar a capacidade contributiva. Do ponto de vista social, é justificada com o intuito de evitar que crianças e idosos tenham que contribuir com o orçamento familiar, tendo que, por isso, exercer atividade remunerada. Assim, dependentes de modo geral e as crianças e idosos, em particular, “[...] são vulneráveis porque não possuem – ou não deveriam possuir – renda própria do trabalho, mas representam um custo adicional ao domicílio e, portanto, diluem a renda domiciliar” (SOUZA; SOARES, 2011, p. 9).

Outro benefício que a pesquisa traz é o “Programa Bolsa Família” (PBF)¹⁰³. Esse Programa, criado em 2003, possui dois componentes: “[...] um benefício fixo e sem condicionalidades, direcionado para as famílias extremamente pobres, e um benefício variável e com condicionalidades, direcionado para famílias pobres ou extremamente pobres com filhos de até 15 anos” (SOUZA; SOARES, 2011, p. 19). O segundo benefício é pago por criança até um limite de três benefícios por família. Em 2007, foi ampliado também para famílias que possuem adolescentes de 16 ou 17 anos (limitado a dois por família). Em ambos, considera-se a renda domiciliar *per capita*. Segundo o Decreto nº 6.917 (BRASIL, 2009c)

¹⁰² Não se discorrerá sobre o salário família, pois o mesmo não interfere na análise relativa à dedução, no presente contexto.

¹⁰³ Criado pela MP nº 132/2003 (BRASIL, 2003b), o PBF foi em grande medida uma reorganização do que já havia antes, uma vez que outros programas já faziam transferências monetárias a famílias pobres para garantir o bem-estar dos seus filhos, como o Programa de Erradicação do Trabalho Infantil (Peti), o Bolsa Escola federal, o Bolsa Alimentação e o Cartão Alimentação. O PBF consolidou, unificou e expandiu a cobertura destes programas pré-existentes. (SOUZA; SOARES, 2011, p. 19).

Art. 18. O Programa Bolsa Família atenderá às famílias em situação de pobreza e extrema pobreza, caracterizadas pela renda familiar mensal per capita de até R\$ 140,00 (cento e quarenta reais) e R\$ 70,00 (setenta reais), respectivamente (BRASIL, 2009c).

Os valores a serem recebidos, encontram-se assim discriminados:

Art. 19. I - benefício básico, no valor mensal de R\$ 68,00 (sessenta e oito reais), destinado a unidades familiares que se encontrem em situação de extrema pobreza; II - benefício variável, no valor mensal de R\$ 22,00 (vinte e dois reais) por beneficiário, até o limite de R\$ 66,00 (sessenta e seis reais) por família, destinado a unidades familiares que se encontrem em situação de pobreza ou extrema pobreza e que tenham em sua composição: III - benefício variável vinculado ao adolescente, no valor mensal de R\$ 33,00 (trinta e três reais) por beneficiário, até o limite de R\$ 66,00 (sessenta e seis reais) por família, destinado a unidades familiares que se encontrem em situação de pobreza ou extrema pobreza e que tenham em sua composição adolescentes com idade de dezesesseis a dezessete anos matriculados em estabelecimentos de ensino (BRASIL, 2009c).

Com base nesses dados, os autores pontuam que esse benefício é menor do que a dedução por dependentes existente e que, além disso, enquanto este possui limite máximo de beneficiários (três benefícios por família), a dedução não possui limites. Outra questão apontada e relevante é sobre a condicionalidade dos programas. Enquanto a dedução não exige contrapartida nem da família e nem do Estado,

O benefício variável do PBF é condicionado, ou seja, as famílias devem cumprir certas contraprestações para fazer jus a este. Elas são relativamente brandas para qualquer indivíduo de classe média: basicamente, frequência à escola e vacinação em dia. É possível, no entanto, que para o público-alvo do PBF – justamente o mais marginalizado – estas contraprestações não sejam tão simples em função de falta de informação, vulnerabilidade social ou até falta de estrutura de oferta pública (SOUZA; SOARES, 2011, p. 20).

Além disso, eles pontuam a questão de que o Programa não só coloca condicionalidades, como também pune, caso as mesmas não sejam satisfeitas. Ou seja, a conclusão na qual os autores chegam é a de que o único destes benefícios que possui transparência é o PBF. Resumindo, a dedução das despesas com dependentes é maior do que o próprio PBF, não é transparente, não implica em condicionalidades, não possui limites, não é punitiva. O pressuposto dos autores é de que a dedução por dependentes se constitui um benefício. Contudo, nem a RFB, nem a literatura a considerada desse modo, como já explicado. Entretanto, tal análise é fecunda por auxiliar no comparativo relativo à dedução das despesas com instrução – não abordada pelos autores. Segue Tabela com os dados comparativos sobre os valores das deduções e do PBF.

Tabela 23 – Comparativo dos valores das deduções e do PBF (AC 2012).

Deduções/Benefícios	Período	Alíquotas				Tipo de Benefício		
		7.5	15	22.5	27.5	Extrema pobreza	Crianças	Adolescentes
Dependentes	Anual	148,10	296,20	444,30	543,00	-	-	-
	Mensal	12,34	24,68	37,00	45,25	-	-	-
Instrução	Anual	231,85	463,70	695,55	850,00	-	-	-
	Mensal	19,32	38,64	57,96	70,83	-	-	-
BF variável	Anual	-	-	-	-	816,00	264,00	396,00
	Mensal	-	-	-	-	68,00	22,00	33,00

Fonte: Tabela 21 - Resumo de simulações do Imposto de Renda. AC 2012. Brasil, 2009. Elaboração da autora.

Pelos motivos elencados e pelos valores concedidos é que Fernando Gaiger chama esse tipo de benefício de “Bolsa Rico”, parafraseando o “Programa Bolsa Família”. Diz o entrevistado:

O que eu acho mais terrível desse gasto tributário em educação é que não se percebe isso. É que está ajudando a financiar com o argumento da qualidade. E o de dependente nem se discute. [...]. É um privilégio. É uma bolsa “rico” (Entrevista com Fernando Gaiger da Silveira, 2014).

Especificamente sobre a dedução das despesas com instrução, cabe destacar, nesse conjunto, que não há nenhum tipo de obrigatoriedade por parte dos pais/usuários e nem por parte das instituições que recebem indiretamente esse valor, assim como com a dedução por dependentes. A diferença entre elas reside no fato de que a despesa com instrução é considerada pelo próprio governo como um benefício, enquanto que a despesa com dependentes, não.

Há, portanto, uma série de questões vinculadas à despesa com instrução. Questões de ordem tributária, de ordem social e de ordem educacional, certamente. As questões educacionais precisam ganhar visibilidade, pois urge cada vez mais, como visto, a necessidade de transparência e avaliação sobre este, dentre outros benefícios.

CAPÍTULO 4

A DEDUÇÃO E OS ATUAIS ARGUMENTOS EDUCACIONAIS

O sistema educacional é um instrumento para superar a desigualdade, objetivo especialmente relevante nos países com altos níveis de desigualdade como o nosso, ou está, ao contrário, sendo usado para mantê-la?

Otaviano Helene¹⁰⁴

Como apontado na introdução deste texto, há perspectivas díspares aparecendo em torno da temática da dedução das despesas com instrução. Com o intuito de apresentar as posições e levantar os argumentos elencados, optou-se por apresentar duas discussões atuais sobre a temática. A primeira é relativa à recente Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), impetrada no Superior Tribunal Federal em março de 2013. A segunda discussão gira em torno da garantia do direito à educação e do financiamento público para a educação pública, no contexto do Plano Nacional de Educação. Enquanto a primeira discorre sobre a ampliação da dedução, a segunda, mesmo que indiretamente, apresenta argumentos e proposições que possibilitam refutar o mecanismo da dedução, no âmbito da educação enquanto uma política pública. A seleção do PNE como uma contraposição a ADI deu-se devido tanto à ausência de um posicionamento declaradamente contrário ao posto pela Ação, quanto da própria amplitude em termos educacionais contida no PNE. Assim, ambas servem de base para a apresentação dos argumentos sendo, portanto, utilizadas outras fontes sobre os posicionamentos.

A ADI nº 4.927/2013 busca a declaração de inconstitucionalidade dos tetos de dedução impostos de maneira específica para os anos bases de 2012 a 2014, definidos pela Lei nº 9.250/95 (BRASIL, 1995b). Além disso, destacam-se os aspectos relevantes da argumentação apresentada a favor do fim do teto da dedução das despesas com instrução ou sua ampliação, principalmente no que se refere aos argumentos relativos à educação. A ADI é uma ação própria para declarar que uma norma ou parte dela ofende a atual Constituição Federal (CF/88). Ou

¹⁰⁴ Cf. Helene, 2013.

seja, parte do pressuposto de que uma norma que viola dispositivos constitucionais é inconstitucional e não pode figurar no ordenamento jurídico¹⁰⁵.

No caso da ADI a ser analisada, esta data do dia 25 de março de 2013 e foi apresentada ao ministro presidente do Supremo Tribunal Federal, com pedido cautelar ¹⁰⁶ contra a Câmara dos Deputados, o Senado Federal e a Presidência da República, questionando os Itens 7, 8 e 9 do inciso II do art. 8º da Lei Federal nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995 (BRASIL, 1995b), com redação dada pela Lei nº 12.469, de 2011 (BRASIL, 2011). Os dispositivos legais questionados nessa ação são os vinculados à dedução das despesas com instrução privada. Os itens 7, 8 e 9 do inciso II do art. 8º questionados são os seguintes:

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

OII – das deduções relativas:

7 - R\$ 3091,35 (três mil, noventa e um reais e trinta e cinco centavos) para o ano-calendário de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)

8 - R\$ 3230,46 (três mil, duzentos e trinta reais e quarenta e seis centavos) para o ano-calendário de 2013; (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)

9 - R\$ 3375,83 (três mil, trezentos e setenta e cinco reais e oitenta e três centavos) a partir do ano-calendário de 2014 (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011).

A ADI refere-se diretamente ao tema e traz argumentos favoráveis para que a dedução se mantenha ou seja ampliada no sistema, o que será discutido neste capítulo.

A segunda perspectiva, pensada a partir do Plano Nacional de Educação (BRASIL, 2014a) e seus embates, vai de encontro à primeira, pois discorre sobre uma perspectiva pública de educação, seja nos ideais, seja no financiamento. Logo, possibilita argumentos contrários à ampliação e/ou manutenção deste mecanismo. Tal perspectiva, contudo, não se apresenta

¹⁰⁵ Essa ação é impetrada diretamente no Supremo Tribunal Federal, já que sua função essencial é defender o ordenamento constitucional. Ela só pode ser impetrada por aqueles taxativamente indicados na CF: presidente da república, a mesa do Senado, a mesa da Câmara, Câmara Legislativa do DF, governador de estado ou do DF, Procuradoria Geral da União (PGU), Conselho Federal da OAB, partido político com representação no congresso e confederação sindical ou entidade de classe nacional (art. 103 da CF/88).

¹⁰⁶ Quanto ao pedido de medida cautelar, ele visa atender situações urgentes. Sua decisão é temporária, será substituída pela decisão final da ADI, é reversível, revogável, e assegura o resultado útil do processo. Apesar de não ser uma obrigatoriedade, o pedido de medida cautelar ocorre na maioria das ADIs simplesmente porque faz sentido suspender uma norma que está sendo questionada. Se o STF entender que a norma é constitucional, ele indefere a ADI e revoga a liminar que concedeu a cautelar. Como a suspensão é temporária, caso seja revogada, a norma passa a vigor normalmente. Mas, se o STF entender que a norma é inconstitucional, defere a ADI e a suspensão da norma passa a ser definitiva (DIDIER, 2009).

unânime na construção e debate do PNE, sendo, portanto, uma de suas linhas argumentativas¹⁰⁷. O PNE constitui-se como “[...] um instrumento de planejamento do nosso Estado democrático de direito que orienta a execução e o aprimoramento de políticas públicas do setor” (BRASIL, 2014a, p. 7). Ele é definidor e orientador de políticas nos mais diversos âmbitos. A sua existência consta no artigo 214 da Constituição Federal.

Art. 214. A lei estabelecerá o plano nacional de educação, de duração decenal, com o objetivo de articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação para assegurar a manutenção e desenvolvimento do ensino em seus diversos níveis, etapas e modalidades por meio de ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009)

I - erradicação do analfabetismo;

II - universalização do atendimento escolar;

III - melhoria da qualidade do ensino;

IV - formação para o trabalho;

V - promoção humanística, científica e tecnológica do País.

VI - estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do produto interno bruto. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009)

O primeiro PNE, aprovado pela Lei nº 10.172 de 9 de janeiro de 2001 (BRASIL, 2001a), vigorou até o ano de 2011¹⁰⁸. Nele estavam contidos um diagnóstico da educação, diretrizes e objetivos e metas para cada nível e modalidade de ensino, bem como sobre o financiamento e avaliação da educação. O PNE tinha como principais objetivos “[...] elevar a escolaridade da população, melhorar a qualidade de ensino, reduzir as desigualdades e democratizar a gestão do ensino público. Para tanto, foram estabelecidas 294 metas, com prazos entre 2001 e 2011” (ROTZSCH, 2013). Dessas metas, apenas 33% foram cumpridas. Saviani (2008) salienta o alto índice de dispersão desse texto, já que continha 295 metas, caracterizando um Plano com dificuldades operacionais, além da não definição do que seria principal e do que seria secundário para os 10 anos seguintes. Além disso, na época, um dos pontos de tensão no debate era referente ao percentual que deveria ser aplicado na educação pública. A proposta no item 11.3 sobre o financiamento era:

Elevação, na década, através de esforço conjunto da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, do percentual de gastos públicos em relação ao PIB, aplicados em educação, para atingir o mínimo de 7%. Para tanto, os recursos

¹⁰⁷ No decorrer do capítulo a tensão existente entre os diversos segmentos da sociedade envolvidos na construção do PNE será mostrada, já que não há unanimidade em relação ao financiamento do Estado para a Educação.

¹⁰⁸ A primeira legislação que instituiu a existência de um PNE foi a de 1934. Para detalhamento histórico ver Cury (1998).

devem ser ampliados, anualmente, à razão de 0,5% do PIB, nos quatro primeiros anos do Plano e de 0,6% no quinto ano (BRASIL, 2001a).

Tal proposta foi vetada pelo presidente na época, Fernando Henrique Cardoso (FHC) com o argumento de que tal montante contrariaria

[...] o disposto na Lei Complementar nº 101/2000, por não indicar fonte de receita correspondente e não estar em conformidade com o PPA. Saliente-se que a ampliação anual de despesa em meio ponto percentual do PIB, prevista no texto, representaria um acréscimo em torno de R\$ 5 bilhões/ano sem qualquer indicação de fonte de arrecadação ou da forma como esse esforço seria compartilhado entre União, Estados e Municípios (BRASIL, 2001a).

O argumento girava em torno do orçamento. Na época esse montante a mais seria em torno de R\$ 5 bilhões ao ano, tendo sido ressaltada a questão da fonte de recursos. Embates marcaram essa discussão. Cury (1998), Valente e Romano (2002) e Aguiar (2010), trazem um panorama sobre esse primeiro Plano, tanto sobre o processo de sua elaboração, quanto sobre o conteúdo em si.

Essa não foi uma lei originada de um projeto que tivesse trâmite corriqueiro no parlamento federal. Ao contrário, ela surgiu da pressão social produzida pelo "Fórum Nacional em Defesa da Escola Pública". As inúmeras entidades ali presentes forçaram o governo a se mover ao darem entrada, na Câmara dos Deputados, em 10 de fevereiro de 1998, no Plano Nacional de Educação, elaborado coletivamente por educadores, profissionais da educação, estudantes, pais de alunos etc., nos I e II Congressos Nacionais de Educação (CONEDS) (VALENTE E ROMANO, 2002, p. 96).

Esse projeto ficou conhecido como PNE da Sociedade Brasileira¹⁰⁹. Além deste PNE, outro foi a este apensado, advindo do governo. Logo, estavam postos dois “PNEs”: “PNE da sociedade versus PNE de FHC – dois projetos de Brasil”, como discorreram os autores.

As duas propostas de PNE materializavam mais do que a existência de dois projetos de escola, ou duas perspectivas opostas de política educacional. Elas traduziam dois projetos conflitantes de país. [...] O PNE da Sociedade Brasileira reivindicava o fortalecimento da escola pública estatal e a plena democratização da gestão educacional, como eixo do esforço para se universalizar a educação básica. Isso implicaria propor objetivos, metas e meios audaciosos, incluindo a ampliação do gasto público total para a manutenção e o desenvolvimento do ensino público. O custo seria mudar o dispêndio, equivalente a menos de 4% do PIB nos anos de 1990, para 10% do PIB, ao fim dos 10 anos do PNE [...]. O PNE do governo insistia na permanência da atual política educacional e nos seus dois pilares fundamentais: máxima centralização, particularmente na esfera federal, da formulação e da gestão política educacional, com o progressivo abandono,

¹⁰⁹ Janete Lins Azevedo (AZEVEDO, 2010) apresenta como PNE - Proposta da Sociedade Civil.

pelo Estado, das tarefas de manter e desenvolver o ensino, transferindo-as, sempre que possível, para a sociedade (VALENTE E ROMANO, 2002, p. 98-99).

O que cabe destacar é que o Plano foi aprovado trazendo consigo toda gama de embates, mostrando dois Projetos distintos de educação, duas visões diferenciadas sobre o fazer política educativa, mesmo que visando a fins comuns, como a erradicação do analfabetismo, por exemplo.

Em essência, o novo PNE, que deveria ter sido aprovado em 2011 (PNE 2011-2020), traz as mesmas discussões, tendo sido aprovado somente em 2014 (PNE 2014-2024). Tal demora decorreu do fato de que governo e a própria sociedade civil não concordavam em vários pontos, principalmente no tocante ao financiamento da educação. Seguindo a mesma linha das discussões realizadas no PNE anterior e em toda a história da educação, no Brasil, grande parte das discussões versava sobre o lugar da educação pública e do setor privado na garantia do direito à educação e, portanto, das metas acordadas. Ou seja, setores concordam com uma série de metas, entretanto, divergem quanto ao *modus operandi* de garanti-las (BRASIL, 2014a; PINO, ZAN, 2013), argumento a ser desenvolvido no capítulo.

O PNE (2014-2024) apresenta uma organização diferenciada do primeiro que como visto trouxe várias metas e diagnósticos. Na proposta atual são apresentadas dez diretrizes, a saber:

- I - erradicação do analfabetismo;
- II - universalização do atendimento escolar;
- III - superação das desigualdades educacionais, com ênfase na promoção da cidadania e na erradicação de todas as formas de discriminação;
- IV - melhoria da qualidade da educação;
- V - formação para o trabalho e para a cidadania, com ênfase nos valores morais e éticos em que se fundamenta a sociedade;
- VI - promoção do princípio da gestão democrática da educação pública;
- VII - promoção humanística, científica, cultural e tecnológica do País;
- VIII - estabelecimento de meta de aplicação de recursos públicos em educação como proporção do Produto Interno Bruto - PIB, que assegure atendimento às necessidades de expansão, com padrão de qualidade e equidade;
- IX - valorização dos (as) profissionais da educação;
- X - promoção dos princípios do respeito aos direitos humanos, à diversidade e à sustentabilidade socioambiental (BRASIL, 2014a).

Com base nestas diretrizes, traz vinte metas com suas respectivas estratégias, apresentadas a seguir e desenvolvidas no decorrer do capítulo.

Quadro 13 – Metas do PNE (2014-2024)

Meta 1: universalizar, até 2016, a educação infantil na pré-escola para as crianças de 4 (quatro) a 5 (cinco) anos de idade e ampliar a oferta de educação infantil em creches de forma a atender, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) das crianças de até 3 (três) anos até o final da vigência deste PNE.
Meta 2: universalizar o ensino fundamental de 9 (nove) anos para toda a população de 6 (seis) a 14 (quatorze) anos e garantir que pelo menos 95% (noventa e cinco por cento) dos alunos conclua essa etapa na idade recomendada, até o último ano de vigência deste PNE.
Meta 3: universalizar, até 2016, o atendimento escolar para toda a população de 15 (quinze) a 17 (dezessete) anos e elevar, até o final do período de vigência deste PNE, a taxa líquida de matrículas no ensino médio para 85% (oitenta e cinco por cento).
Meta 4: universalizar, para a população de 4 (quatro) a 17 (dezessete) anos com deficiência, transtornos globais do desenvolvimento e altas habilidades ou superdotação, o acesso à educação básica e ao atendimento educacional especializado, preferencialmente na rede regular de ensino, com a garantia de sistema educacional inclusivo, de salas de recursos multifuncionais, classes, escolas ou serviços especializados, públicos ou conveniados.
Meta 5: alfabetizar todas as crianças, no máximo, até o final do 3º (terceiro) ano do ensino fundamental.
Meta 6: oferecer educação em tempo integral em, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) das escolas públicas, de forma a atender, pelo menos, 25% (vinte e cinco por cento) dos (as) alunos (as) da educação básica.
Meta 7: fomentar a qualidade da educação básica em todas as etapas e modalidades, com melhoria do fluxo escolar e da aprendizagem de modo a atingir as seguintes médias nacionais para o Ideb:
Meta 8: elevar a escolaridade média da população de 18 (dezoito) a 29 (vinte e nove) anos, de modo a alcançar, no mínimo, 12 (doze) anos de estudo no último ano de vigência deste Plano, para as populações do campo, da região de menor escolaridade no País e dos 25% (vinte e cinco por cento) mais pobres, e igualar a escolaridade média entre negros e não negros declarados à Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE.
Meta 9: elevar a taxa de alfabetização da população com 15 (quinze) anos ou mais para 93,5% (noventa e três inteiros e cinco décimos por cento) até 2015 e, até o final da vigência deste PNE, erradicar o analfabetismo absoluto e reduzir em 50% (cinquenta por cento) a taxa de analfabetismo funcional.
Meta 10: oferecer, no mínimo, 25% (vinte e cinco por cento) das matrículas de educação de jovens e adultos, nos ensinos fundamental e médio, na forma integrada à educação profissional.
Meta 11: triplicar as matrículas da educação profissional técnica de nível médio, assegurando a qualidade da oferta e pelo menos 50% (cinquenta por cento) da expansão no segmento público.
Meta 12: elevar a taxa bruta de matrícula na educação superior para 50% (cinquenta por cento) e a taxa líquida para 33% (trinta e três por cento) da população de 18 (dezoito) a 24 (vinte e quatro) anos, assegurada a qualidade da oferta e expansão para, pelo menos, 40% (quarenta por cento) das novas matrículas, no segmento público.
Meta 13: elevar a qualidade da educação superior e ampliar a proporção de mestres e doutores do corpo docente em efetivo exercício no conjunto do sistema de educação superior para 75% (setenta e cinco por cento), sendo, do total, no mínimo, 35% (trinta e cinco por cento) doutores.
Meta 14: elevar gradualmente o número de matrículas na pós-graduação stricto sensu, de modo a atingir a titulação anual de 60.000 (sessenta mil) mestres e 25.000 (vinte e cinco mil) doutores.
Meta 15: garantir, em regime de colaboração entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no prazo de 1 (um) ano de vigência deste PNE, política nacional de formação dos profissionais da educação de que tratam os incisos I, II e III do caput do art. 61 da Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996, assegurado que todos os professores e as professoras da educação básica possuam formação específica de nível superior, obtida em curso de licenciatura na área de conhecimento em que atuam.
Meta 16: formar, em nível de pós-graduação, 50% (cinquenta por cento) dos professores da educação básica, até o último ano de vigência deste PNE, e garantir a todos (as) os (as) profissionais da educação básica formação continuada em sua área de atuação, considerando as necessidades, demandas e contextualizações dos sistemas de ensino.
Meta 17: valorizar os (as) profissionais do magistério das redes públicas de educação básica de forma a equiparar seu rendimento médio ao dos (as) demais profissionais com escolaridade equivalente, até o final do sexto ano de vigência deste PNE.
Meta 18: assegurar, no prazo de 2 (dois) anos, a existência de planos de Carreira para os (as) profissionais da educação básica e superior pública de todos os sistemas de ensino e, para o plano de Carreira dos (as) profissionais da educação básica pública, tomar como referência o piso salarial nacional profissional, definido em lei federal, nos termos do inciso VIII do art. 206 da Constituição Federal.
Meta 19: assegurar condições, no prazo de 2 (dois) anos, para a efetivação da gestão democrática da educação, associada a critérios técnicos de mérito e desempenho e à consulta pública à comunidade escolar, no âmbito das escolas públicas, prevendo recursos e apoio técnico da União para tanto.
Meta 20: ampliar o investimento público em educação pública de forma a atingir, no mínimo, o patamar de 7% (sete por cento) do Produto Interno Bruto - PIB do País no 5º (quinto) ano de vigência desta Lei e, no mínimo, o equivalente a 10% (dez por cento) do PIB ao final do decênio.

Fonte: BRASIL, 2014a.

As metas do PNE ampliam o acesso à educação pública (ainda que projetem apenas 50% de atendimento na creche), procuram efetivar a permanência dos alunos e promover a qualidade, considerada como fluxo e aquisição de conhecimento. Tais metas indicam um esforço na garantia desses aspectos, sobretudo relativo à Educação Básica (educação infantil, ensino fundamental e ensino médio e suas modalidades).

Tem-se, portanto, um quadro que mostra duas tendências divergentes sobre assuntos que impactam a política educacional do país. De um lado a ADI, defendendo o subsídio indireto à instituição paga¹¹⁰, e de outro, um indicativo da valorização da educação pública, no texto representado pelos argumentos da Campanha Nacional Pelo Direito à Educação (CAMPANHA), uma das linhas de defesa do PNE¹¹¹.

Este capítulo visa, portanto, identificar os aspectos educacionais que permeiam a discussão sobre o benefício fiscal da dedução das despesas com instrução, bem como dialogar com os argumentos elencados em prol de uma ou outra abordagem.

4.1. Os argumentos vinculados ao direito à educação.

Este tópico tem por objetivo apresentar os argumentos vinculados ao direito à educação que aparecem nas duas linhas argumentativas apresentadas. A primeira delas, a ADI 4927/2013, constrói seus argumentos com base no direito à educação, relatando a inconstitucionalidade do limite existente e a garantia deste. Segundo o seu texto,

¹¹⁰ A dedução das despesas com instrução, apesar de incidir diretamente e sobretudo nas instituições privadas, não exclui a possibilidade de serem deduzidas despesas oriundas de instituições públicas. Inclusive, foi aprovada pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados, no dia 24 de setembro de 2015, a PEC nº 395/2014 que altera a redação do inciso IV do art. 206 da Constituição Federal, referente à gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais (BRASIL, 2014). Noutras palavras, ela permite que as universidades públicas cobrem por cursos de extensão, pós-graduação *latu sensu* e mestrados profissionais – prática já existente em algumas universidades. Logo, a dedução não se refere apenas às instituições privadas.

¹¹¹ Como linha argumentativa do grupo que defendia o financiamento público para a educação pública, os posicionamentos apresentados são oriundos da Campanha Nacional Pelo Direito à Educação. Havia duas linhas principais nas discussões do Plano: a “roda” do direito à educação, por um lado e as Fundações Empresariais por outro, focando na argumentação do direito à aprendizagem. Tais perspectivas divergiram quanto a uma série de questões, pois enquanto a primeira linha compreende o direito à educação em suas múltiplas composições, a segunda o restringe ao direito à aprendizagem. Tais abordagens estiveram presentes e em disputa na construção do PNE (CAMPANHA, 2015).

A imposição de limites tão reduzidos à dedutibilidade das despesas com educação na base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas ofende, conforme se demonstrará, diversos comandos constitucionais, como o conceito de renda (art. 153, III), a capacidade contributiva (art. 145, § 1º), o não-confisco tributário (art. 150, IV), o direito à educação (arts. 6º, *caput*, 23, V, 205, 208, 209 e 227), que a Constituição admite não ser plenamente garantido pelo Poder Público (art. 150, VI, *c*), a dignidade humana (art. 1º, III), a proteção da família (art. 226) e a razoabilidade (art. 5º, LIV), (ADI 4927/2013/2013).

O direito à educação é garantido pela CF/88, nos artigos mencionados pela ADI, reproduzidos e comentados na sequência. O primeiro deles consta no Título II que discorre sobre os Direitos e as Garantias Fundamentais asseguradas pela CF. No seu capítulo II (Dos direitos sociais), a educação aparece como um desses direitos, sendo da competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a de proporcionar os meios de acesso à mesma¹¹².

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 64, de 2010).

Já no Capítulo III (Da educação, da cultura e do desporto), a Seção I trata sobre a Educação. Em seus 14 artigos, traz a definição de um modo geral do que compreende como elementos na garantia desse direito à educação. Dentre esses artigos, há quatro que são relevantes nessa discussão, inicialmente. Portanto, segue o quadro com os artigos relativos à Educação Básica e os respectivos elementos integrantes dessa garantia.

¹¹² TÍTULO III (Da Organização do Estado). CAPÍTULO I (Da organização político-administrativa). 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).

Quadro 14 – Artigos 205, 206, 208 e 209 da CF/88.

Art. 205.	A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho..
Art. 206.	O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:
	I - igualdade de condições para o acesso e permanência na escola;
	II - liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber;
	III - pluralismo de idéias e de concepções pedagógicas, e coexistência de instituições públicas e privadas de ensino;
	IV - gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais;
	V - valorização dos profissionais da educação escolar, garantidos, na forma da lei, planos de carreira, com ingresso exclusivamente por concurso público de provas e títulos, aos das redes públicas
	VI - gestão democrática do ensino público, na forma da lei;
	VII - garantia de padrão de qualidade.
	VIII - piso salarial profissional nacional para os profissionais da educação escolar pública, nos termos de lei federal.
Art. 208	O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:
	I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria;
	II - progressiva universalização do ensino médio gratuito;
	III - atendimento educacional especializado aos portadores de deficiência, preferencialmente na rede regular de ensino;
	IV - educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade;
	V - acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um;
	VI - oferta de ensino noturno regular, adequado às condições do educando;
	VII - atendimento ao educando, em todas as etapas da educação básica, por meio de programas suplementares de material didático escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde.
	§ 1º - O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo.
	§ 2º - O não-oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente.
	§ 3º - Compete ao Poder Público recensear os educandos no ensino fundamental, fazer-lhes a chamada e zelar, junto aos pais ou responsáveis, pela freqüência à escola.
Art. 209.	O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições:
	I - cumprimento das normas gerais da educação nacional;
	II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.
Art. 213	Os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, que:
	I - comprovem finalidade não-lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação;
	II - assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades.
	§ 1º - Os recursos de que trata este artigo poderão ser destinados a bolsas de estudo para o ensino fundamental e médio, na forma da lei, para os que demonstrarem insuficiência de recursos, quando houver falta de vagas e cursos regulares da rede pública na localidade da residência do educando, ficando o Poder Público obrigado a investir prioritariamente na expansão de sua rede na localidade [...]

Fonte: BRASIL, 1988. Elaboração da autora.

Para Goldschmidt (2003, p. 47-48), no que diz respeito ao direito educacional, é importante não confundir a legislação de ensino com o próprio direito à educação. Segundo ele,

[...] a educação, como norma, é concebida como o sistema de regras que regem a relação de ensino-aprendizagem, na sua estrutura e no seu desenvolvimento. Trata-se de uma concepção estritamente normativa, que põe em relevo a legislação atinente ao ensino. [...] Como ramo da ciência jurídica, o direito educacional identifica-se por possuir um conjunto de princípios, normas e institutos próprios [...]

Nesse sentido, os artigos elencados no Quadro 14 foram selecionados por serem aqueles que tratam da essência do direito educacional. Há uma série de princípios constitutivos presentes nos artigos e que corroboram para compreender a questão da relação da educação pública X privada e, conseqüentemente, a existência de mecanismos diversos relativos a ela.

O artigo 205 é elemento central no debate a favor da dedução, como foi visto pelos elementos elencados na argumentação da ADI 4927/2013. Ou seja, é um direito de todos cujo dever é compartilhado entre Estado e família. Nessa argumentação, à família compete a escolha da escola para o seu filho e o poder público, por não garantir “uma escola ideal”, deve arcar integralmente ou em partes com esse custo. Há aqui duas linhas de argumentação que se apresentam, na maioria das vezes, correlacionadas na execução de políticas educacionais: a prerrogativa da escolha dos pais e o custeamento dessa escolha pelo Estado, culminando nas chamadas políticas de “*School Choice*” ou “livre escolha de escolas”.

As políticas de livre escolha de escolas são ainda incipientes no Brasil, considerando que até o momento não há diretrizes sobre tais políticas. No cenário internacional, esse quadro é diferente, sendo estas desenvolvidas em alguns países, como Estados Unidos e Inglaterra. As políticas de escolha de escolas são variadas. Dentre vários tipos, destaca-se a “*Tuition tax credits*” que são deduções no imposto de renda de instituições e/ou pessoas físicas que realizam doações para a educação. As doações são preferencialmente, destinadas às escolas públicas, porém podem ser usadas para financiar bolsas em instituições privadas (MATHESON; McKNIGHT, 1997)¹¹³.

¹¹³ O tipo “*Homeschooling*” não foi considerado por se tratar de um tipo de escolha educacional e não de escolha de escola. Ademais, os tipos apresentados não excluem outros que possam existir. Para aprofundamento ver Barbosa, 2013.

Há, portanto, uma literatura que considera as deduções existentes como uma política de “livre escolha de escolas”. Inclusive, tais políticas, apesar de serem intensificadas a partir da década de 1980, já se apresentavam como possibilidade desde a década de 1950 (SCHOOL, 2012). Inclusive foi criado, na Bélgica, o “Pacto Escolar” que, estabelecido em 1958, determinou que o Estado subsidiasse “todas as escolas, inclusive as livres, e não apenas as oficiais”, como vinha fazendo (WALTENBERG; VANDENBERGHE, 2006, p. 176). Esses subsídios já indicavam uma livre escolha das escolas por parte dos pais, sob custódia do Estado.

Há divergência, contudo, quanto ao fato de tais deduções serem consideradas políticas de *School Choice*. No caso brasileiro, como visto no capítulo 3, ela não foi implementada enquanto uma política educacional e nem pretendeu se configurar como uma. O debate estava vinculado à disputa orçamentária e às ideologias de grupos, consequentemente a perspectivas de acesso à educação. Portanto, apesar de ser apontada na literatura americana como uma forma dessas políticas, tal situação, apesar de coincidir historicamente, não representa a dedução das despesas com instrução, no Brasil, no contexto da sua criação.

Portanto, outras questões vinculam-se ao princípio presente no artigo 205 da CF/88, tais quais, o pluralismo de ideias e de concepções pedagógicas e a coexistência de instituições públicas e privadas de ensino (artigo 206); a garantia de padrão de qualidade (artigo 206) e o fato do ensino ser livre à iniciativa privada (artigo 209). Observa-se que o fato de ser livre à iniciativa privada não autoriza o uso da verba pública a este fim. Ao contrário, temos no artigo 213 que os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, com exceção das escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas que, como visto no capítulo 3, constituiu-se num ponto nevrálgico da disputa na política educacional.

Adiante, o texto da ADI 4927/2013 traz a delimitação do objeto da ação direta, apresentando os limites materiais do pedido¹¹⁴. Duas são as censuras em princípio oponíveis ao art. 8º, II, *b*, da Lei nº 9.250/95, apontados como limites materiais:

- a sua insuficiência objetiva, por não contemplar inúmeras atividades essenciais à formação e ao aprimoramento intelectual e profissional do cidadão, como, entre outras, a aquisição de material didático, as aulas particulares e os cursos de idiomas, de artes e pré-vestibulares;

¹¹⁴ Todo recurso tem limites formais (regras ligadas à sua forma), materiais (ao seu conteúdo) e temporais (data para sua interposição sob pena de prescrição do pedido, quando não mais poderá ser debatido no judiciário).

- a sua insuficiência quantitativa, por estabelecer – em relação às despesas autorizadas – limite de dedução claramente irrealista.

Apesar de apontar ambas as censuras, o texto ainda delimita que é apenas contra o segundo defeito que a Ação é direcionada, por decorrer de uma conduta ativa do legislador: a de fixar teto simbólico. Portanto, a Ação trata das despesas com educação e busca a declaração de inconstitucionalidade dos tetos de dedução de impostos de maneira específica para os anos bases de 2012 a 2014, definidos pela Lei nº 9.250/95. Assim, um dos elementos apontados é relativo às deduções existentes que não possuem teto de desconto, como as da saúde e pensão alimentícia, por exemplo. A questão da dedução das despesas com saúde merece algumas considerações, já que é tão exaltada quando o assunto se refere às demais deduções, por não possuir limite.

De acordo com os estudos de Carlos Araújo Leonetti (2003), essa dedução pode ser compreendida, conceitualmente, de modos distintos. A primeira delas estaria relacionada à ideia de bem-estar.

Para Andrews¹¹⁵, a dedutibilidade das assim chamadas despesas médicas (em sentido lato) se justificaria pelo fato de que um sistema ideal de tributação de renda deveria levar em conta as diferenças quanto ao bem-estar dos contribuintes, e não apenas quanto à sua capacidade contributiva. As despesas médicas revelariam com grande fidelidade tais diferenças, uma vez que o bem-estar do indivíduo está intimamente ligado ao seu estado de saúde (LEONETTI, 2003, p. 24-25).

Nesse sentido, a dedução das despesas com saúde, inicialmente limitada ao termo despesas médicas, possui um caráter involuntário, segundo constata o autor. “Em outras palavras: os gastos médicos não se caracterizam como autêntico consumo (tributável), porquanto ninguém realiza tais despesas porque quer, mas por absoluta necessidade”. (LEONETTI, 2003, p. 25). Leonetti questiona tal posicionamento, dizendo que o argumento não parece de todo convincente.

As despesas com moradia, alimentação, higiene e transporte, por exemplo, também são igualmente necessárias e nem por isso são dedutíveis [...] A nós parece que a justificativa invocada por Andrews, qual seja, a da diferenciação do bem-estar material, é mais aceitável, porque calcada nos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. A igualdade tributária poderia ser aqui invocada porque o fato de um contribuinte necessitar de mais cuidados

¹¹⁵ O autor cita indiretamente o posicionamento de William Andrews, na obra “Personal deductions on a ideal income tax. Harvard Law Review, v.86, p.346.

médicos do que outro implica que ambos não se encontram em situação equivalente, o que exige tratamento diferenciado. Já a capacidade contributiva também merece ser citada, uma vez que, a nosso ver, esta não pode ser medida apenas pela renda (bruta) do indivíduo, mas deve levar em conta gastos extraordinários em que este é obrigado a incorrer, como é o caso das despesas médicas (LEONETTI, 2003, p. 25).

O autor ainda complementa a perspectiva de que tal dedução se configura como uma forma indireta do Estado arcar com o ônus do atendimento (ou sua ausência) médico-hospitalar, já que este é garantido constitucionalmente. Entretanto, considera que “Essa medida se revela paliativa e discriminatória, à medida que exclui do benefício as famílias de renda inferior ao limite mínimo para fins de tributação” (LEONETTI, 2003, p. 25).

Desse modo, são três ideias acerca do tema que o autor traz em suas reflexões. Para além destas, inclui-se ainda as referentes ao caso brasileiro, discutido em entrevista com Evilásio Salvador que apresenta mais duas perspectivas, sendo a primeira também, mas não somente, vinculada à ideia de bem-estar.

Pelas condições concretas, mas na realidade o debate sobre saúde está ligada a sua própria condição de existência, condições de vida ou morte, em outras palavras, e vincula a discussão ao trabalho porque está vinculado à construção do Estado de bem-estar social, que diz o seguinte: ‘Oh, o capitalismo tem que proteger a mão de obra, garantir a reprodução da força de trabalho para ela retornar’ (Entrevista com Evilásio Salvador, 2014).

A segunda já aponta para questões históricas brasileiras e de disputa pelo fundo público “[...] a saúde nasce com outros interesses de financiamento, das Santas Casas [...]” (Entrevista com Evilásio Salvador, 2014). Há ainda uma sexta ideia que aponta para o surgimento dessa dedução como forma de fiscalizar e atribuir impostos a médicos e dentistas no exercício da profissão, (Entrevista com Fernando Gaiger da Silveira, 2014), como pode ser também verificado por meio da Lei que a criou (BRASIL, 1947), especificada adiante.

Portanto, são seis ideias, não necessariamente excludentes, que procuram justificar a existência (e muitas vezes, a permanência), dessa dedução: a) corrobora para o bem-estar; b) possui caráter involuntário, c) é uma questão de igualdade tributária e de capacidade contributiva, d) visa o bem-estar do trabalhador e) surgiu no âmbito do financiamento público, para subsidiar instituições e f) refere-se a uma questão tributária de controle e arrecadação das atividades médicas e odontológicas.

Essa dedução foi criada pela Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947 (BRASIL, 1947) que permitiu que pagamentos feitos a médicos e dentistas pelo contribuinte e seus dependentes pudessem ser abatidos da renda bruta. Os pagamentos deviam ser especificados e comprovados, com indicação do nome e endereço de quem os recebeu. Atualmente, ela abrange uma gama de descontos.

Consideram-se despesas médicas ou de hospitalização os pagamentos efetuados a médicos de qualquer especialidade, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, hospitais, e as despesas provenientes de exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias. [...] Consideram-se também despesas médicas ou de hospitalização: os pagamentos efetuados a empresas domiciliadas no Brasil destinados à cobertura de despesas com hospitalização, médicas e odontológicas, bem como a entidades que assegurem direito de atendimento ou ressarcimento de despesas da mesma natureza; as despesas de instrução de deficiente físico ou mental, desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais (RFB, 2015, s/p).

Uma surpresa encontrada no texto referente às deduções legais com gastos de saúde foi o fato de que as despesas com instrução específicas de deficiente físico ou mental “[...] desde que a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento efetuado a entidades destinadas a deficientes físicos ou mentais”, são computadas como gastos de saúde, o que merece, sem dúvida, uma pesquisa à parte. A despeito desse assunto, chama a atenção também o fato de que

São dedutíveis da base de cálculo do IRPF as despesas médicas comprovadas independentemente da especialidade, inclusive as relativas à realização de cirurgia plástica, reparadora ou não, com a finalidade de prevenir, manter ou recuperar a saúde, física ou mental, do paciente¹¹⁶ (RFB, 2015, s/p).

Compreendendo as permissões legais da dedução das despesas com saúde, no caso brasileiro, tem-se que dos seis elementos elencados, o caráter involuntário e de bem-estar do trabalhador deixam de fazer sentido, uma vez que permitem uma gama de procedimentos, não necessariamente primordiais, como o caso de plásticas para fins estéticos. Observa-se que não se questiona aqui a legitimidade de tais opções, mas o papel do Estado em fornecê-la, mesmo que parcialmente, frente um sistema público de saúde ainda carente de uma gama de materiais e profissionais¹¹⁷. Há propostas nessa área objetivando limitar a dedução dos gastos de saúde.

¹¹⁶ As despesas com prótese de silicone não são dedutíveis, exceto quando o valor dela integrar a conta emitida pelo estabelecimento hospitalar relativamente a uma despesa médica dedutível (RFB, 2015, s/p).

¹¹⁷ Para detalhamento do assunto, conferir Mendes e Weiller (2015), no artigo “Renúncia fiscal (gasto tributário) em saúde: repercussões sobre o financiamento do SUS”.

Uma destas propostas propõe permitir a dedução apenas de gastos “[...] com doenças catastróficas ou crônicas graves, como câncer, ataques cardíacos e outras desgraças sejam passíveis de dedução do IRPF” (SOARES et al, 2009, p. 35).

Realizado esse “parêntesis” para explicar, resumidamente, a questão da dedução das despesas com saúde, cabe mencionar o outro limite que a ADI apresenta e que foi denominado por estraneidade¹¹⁸ à discussão de políticas públicas, no qual aponta que

[...] o direito à educação impõe ao Estado prestações positivas e negativas, aquelas voltadas à oferta de instrução pública de qualidade e acessível a todos os legitimados, estas consistentes na abstenção de comportamentos que entrem, para os optantes, o acesso à instrução particular. Versa esta Ação Direta apenas sobre uma de tais prestações negativas – a proibição da exigência de IRPF sobre as quantias empregadas pelo cidadão na instrução privada –, não importando a judicialização de políticas públicas¹¹⁹ e repelindo, bem por isso, a invocação da reserva do possível, que nunca constituiu óbice à impugnação judicial de tributos, mormente quando destituída de efeitos patrimoniais pretéritos (ADI 4927/2013, 2013, p 7).

Segundo o argumento, compreendem-se prestações positivas como um termo usado para indicar uma obrigação de fazer ou dar do Estado e prestações negativas, a obrigação de abster-se ou de proibir.

No caso, o direito à educação tem uma série de desdobramentos, como a construção e manutenção de escolas públicas, concurso para professores, licitação para compra de material escolar, dentre outras. Essas obrigações são consideradas prestações positivas. Mas, o direito à educação implica também numa prestação negativa, dada a proibição da exigência de IRPF sobre os valores gastos com educação (prestação negativa), segundo leitura do autor da Ação. Em relação ao princípio da reserva do possível, alega-se que só se pode exigir do Estado uma

¹¹⁸ O termo “estraneidade” consta desta forma na ADI 4927/2013/2013. Não foi identificado o que o proponente quis dizer ao utilizá-lo.

¹¹⁹ Por judicialização das políticas públicas compreende-se que uma decisão judicial que garanta um direito do cidadão é direcionada para atender uma política geral de desenvolvimento e, nesse sentido, o juiz passa a ser coautor das políticas públicas. Por exemplo, se cidadão processa o município por não ter vaga em creches e o seu pedido é julgado procedente, o município é obrigado, por decisão judicial, a fornecer a vaga. A decisão serve como fundamento para inclusão de mais valores na proposta orçamentária para que sejam ampliadas as creches e, consequentemente, as vagas. Assim, surge da participação judicial uma política pública (DIDIER, 2009).

prestação em benefício do interessado se não ofender os limites da razoabilidade ¹²⁰. Ou seja, devem ser observadas as condições sociais, econômicas e estruturais do ente requisitado¹²¹.

Portanto, a ADI 4927/2013 tem como foco mostrar a incongruência entre os tetos de dedução e o panorama atual e desenvolve isso a partir de dois argumentos: As insuficiências da educação pública e o custo médio da instrução particular no Brasil e a estimativa dos valores em discussão. Para isso, ela traz, por um lado, dados do Censo Escolar do ano de 2011, na tentativa de mostrar a insuficiência da educação pública no quesito vagas. Por outro lado, apresenta dados do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica, para veicular a ideia de que a insuficiência é ainda maior, pois diz respeito à qualidade dessa educação. Trabalha ainda com uma terceira ideia que é a de mostrar os custos privados da educação no Brasil (CURI et al, 2009).

Os argumentos referem-se, basicamente, ao direito e ao financiamento da educação. No debate sobre o direito à educação, a primeira questão elencada é a questão da garantia do acesso a ela, inclusive enquanto um primeiro componente da qualidade da educação. Segundo texto de Oliveira e Araújo (2005), a noção de qualidade de ensino é de difícil consenso. Relatam que, no Brasil,

[...] a qualidade de ensino foi percebida de três formas distintas. Na primeira, a qualidade determinada pela oferta insuficiente; na segunda, a qualidade percebida pelas disfunções no fluxo ao longo do ensino fundamental; e na terceira, por meio da generalização de sistemas de avaliação baseados em testes padronizados (OLIVEIRA E ARAÚJO, 2005, p. 6).

Enquanto a ADI elenca o acesso e a qualidade como argumentos, a discussão presente no trâmite do PNE aborda as três dimensões: acesso, a permanência e a qualidade, bem como o financiamento na garantia destas. Seguem os argumentos, de ambas as perspectivas, relativos aos temas.

¹²⁰ Razoabilidade - O princípio da razoabilidade é uma diretriz de senso comum, ou mais exatamente, de bom-senso, aplicada ao Direito. Esse bom-senso jurídico se faz necessário à medida que as exigências formais que decorrem do princípio da legalidade tendem a reforçar mais o texto das normas, a palavra da lei, que o seu espírito. Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício de discricão, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitadas das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida (JUSBRASIL, 2014).

¹²¹ Quanto aos limites temporais do pedido, a ADI 4927/2013/2013 destaca que a ação se limita aos anos-bases 2012 (exercício 2013) a 2014 (exercício 2015) e que não recai sobre os exercícios anteriores, ou seja, caso seja deferida, está vetada qualquer correção relativa aos anos não especificados na Ação. Tal limite evita que os valores estimados no decorrer dos argumentos, sejam considerados demasiados, já que abriria precedente para quaisquer ações retroativas.

4.1.1. O Acesso

A questão do “acesso” perpassa ambos os argumentos, embora de modo sutilmente diferenciado. A ADI apresenta os dados a seguir sobre o assunto¹²²:

Tabela 24 - Número de Matrículas na Educação Básica por Modalidade e Etapa de Ensino, segundo a Dependência Administrativa – Brasil -2011.

Matrículas de Educação Básica por Modalidade e Etapa de Ensino												
Dependência Administrativa	Total Geral	Ensino Regular							Educação de Jovens e Adultos		Educação Especial	
		Educação Infantil		Ensino Fundamental			Ensino Médio	Educação Profissional (Concomitante e Subsequente)	Fundamental	Médio	Classes Especiais e Escolas Exclusivas	Classes Comuns (Alunos Incluídos)
		Creche	Pré-Escola	Total	Anos Iniciais	Anos Finais						
Total	50.972.619	2.298.707	4.681.345	30.358.640	16.360.770	13.997.870	8.400.689	993.187	2.681.776	1.364.393	193.882	558.423
Federal	257.052	1.359	1.193	25.096	7.084	18.012	114.939	97.610	1.196	14.935	724	896
Estadual	19.483.910	8.114	56.538	9.705.014	2.872.378	6.832.636	7.182.888	313.687	986.259	1.206.737	24.673	178.617
Municipal	23.312.980	1.461.034	3.493.307	16.526.069	11.138.287	5.387.782	80.833	22.335	1.647.993	43.722	37.687	346.299
Privada	7.918.677	828.200	1.130.307	4.102.461	2.343.021	1.759.440	1.022.029	559.555	46.328	98.999	130.798	32.611

Fonte: MEC/Inep/Deed.

Notas:

- 1) Não inclui matrículas em turmas de atendimento complementar e atendimento educacional especializado (AEE).
- 2) O mesmo aluno pode ter mais de uma matrícula.
- 3) Ensino fundamental: inclui matrículas de turmas do ensino fundamental de 8 e 9 anos.
- 4) Ensino médio: inclui matrículas no ensino médio integrado à educação profissional e no ensino médio normal/magistério.
- 5) Educação especial classes comuns: as matrículas já estão distribuídas nas modalidades de ensino regular e/ou educação de jovens e adultos.
- 6) Educação de jovens e adultos: inclui matrículas de EJA presencial e semipresencial e EJA integrada à educação profissional de nível fundamental e médio.

FONTE: ADI 4927, 2013, p. 10. Tabela 4.

Os dados apresentados são utilizados para mostrar a dimensão do atendimento da rede privada na Educação Básica. Apesar de a dimensão ser distinta em diferentes localidades, a média nacional indica que a rede privada atendia a aproximadamente 15% das matrículas nacionais. Quando olhado mais atentamente, têm-se os seguintes percentuais:

¹²² As tabelas apresentadas neste item são oriundas do Resumo Técnico do Censo Escolar de 2011 e estavam desta maneira dispostas no texto da ADI 4927/2013.

Gráfico 6 - Distribuição Percentual da Matrícula na Educação Básica por Etapa de Ensino e Dependência Administrativa constante no Censo Escolar (2011).

Fonte: ADI, 2013, p. 11. Gráfico 3.

Quando se considera, desse modo, cada etapa distintamente (análise que não é realizada pela ADI), verifica-se que o número de matrículas por etapas e modalidades é distinto, mas não há qualquer discussão acerca da oferta de vagas.

Assim, mesmo apresentando a tabela e o gráfico, a Ação não realiza um debate sobre os dados neles apresentados. Utiliza-os apenas para posteriormente apontar a situação do Ensino Superior no Brasil. Traz que: “No que toca ao ensino superior, os números são ainda mais expressivos: das 1.852 instituições ativas em 2003, 1.652 eram privadas (com 2.750.652 alunos, ou 70,77% do total), e apenas 270 eram públicas (com 1.136.370 alunos, ou 29,23% do total)¹²³” (ADI, 2013, p. 11).

Os dados evidenciam que, enquanto na Educação Básica, a instrução privada é uma exceção, no ensino superior tal situação se inverte – conclusão não explícita no texto da Ação. No argumento “acesso”, a única questão referenciada é, portanto, a existência ou não de vagas e os dados são corretamente oriundos do Censo Escolar, numa relação simplista de que o grupo que se encontra nas instituições particulares lá está pela ausência de vagas. Entretanto, é

¹²³ Esses dados foram retirados de duas referências, segundo consta na ADI 4927/2013: McCOWAN (2005) e SENHORAS et al (2013).

necessário distinguir a oferta, da matrícula. Utilizar uma tabela e gráfico como este, referente à matrícula, não significa necessariamente apontar ausência de vagas na escola pública. Há variáveis que devem ser consideradas. Para isso seria necessário outro tipo de cálculo, considerando o dado de vagas disponíveis e o de matrículas efetivadas, ou seja, o mapeamento da oferta e da efetiva demanda atendida no contexto da oferta proporcionada. Tais dados, contudo, não são possíveis, pois nem sequer integram a base de dados do Educacenso¹²⁴. Portanto, para tal levantamento, seria necessária a coleta de dados em cada município e em cada estado. A urgência de tais dados deve-se ao fato de que possibilitaria mapear efetivamente a questão de vagas. A título de exemplificação, seguem os dados¹²⁵ relativos à rede de ensino do município de Vitória-ES.

Tabela 25 – Matrículas e vagas ociosas da rede municipal de ensino de Vitória-ES (2014).

Etapas de Ensino	Matrículas	Vagas ociosas	% de vagas ociosas
Educação Infantil	19.215	1.500	7,8
Ensino Fundamental	27.195	3.400	12,5

Fonte: INEP, 2014; VITÓRIA, 2015.

Quando obtidos os dados relativos à cobertura da rede privada de ensino¹²⁶, no que se refere à Educação Infantil, tem-se que esta é responsável por 3.900 matrículas (INEP, 2015). Considerando as vagas ociosas, pode-se inferir que a capacidade de atendimento da rede pública é maior do que a que está colocada – o que em teoria diminuiria o quantitativo de instituições particulares. Os dados sobre essas vagas “ociosas” são computados calculando-se a capacidade

124 O Educacenso é um sistema de preenchimento de dados relativos ao Censo Escolar, feito diretamente na Internet. “O Educacenso é um sistema amigável, de fácil operação e com funcionalidades que permitem avaliar em tempo real a consistência das informações prestadas. Além disso, o sistema permite a disponibilização de relatórios com informações consolidadas da escola que possibilitam a verificação e análise dos dados declarados” (MEC, 2015, s/p). Em tal coleta, contudo, não se encontram dados relativos às vagas ofertadas pela rede pública e não preenchidas. O MEC e INEP não possuem tais informações, como foi constatado via requerimento de Acesso à informação sob a argumentação de que “[...] a Educação brasileira é descentralizada, sendo a educação básica – educação infantil, ensino fundamental e ensino médio – de competência dos estados e municípios. Sendo o Ministério da Educação o formulador e o indutor da política nacional de educação, não possuindo competência legal para impor ou recomendar, aos sistemas de ensino, os mais diversos procedimentos ou regras escolares. Desta forma, esclarecemos que no âmbito da Educação Básica não temos informações sobre vagas ociosas na rede pública. Conforme informado anteriormente o dado não é coletado pelo Censo Escolar realizado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – INEP” (E-SIC, 2015).

125 Não estão sendo considerados os dados relativos à EJA. Apenas relativos ao ensino regular. Os valores são aproximações.

126 Esse dado é subestimado já que há muitas “creches” que existem clandestinamente, principalmente nos bairros de periferia. Logo, a demanda é maior do que a que está colocada.

lógica de cada turma (capacidade física e permissão legal), contrapondo-o com as matrículas efetivadas. Logo, o motivo de tais vagas não estarem sendo ocupadas refere-se, portanto, a outras variáveis que não exclusivamente a ausência de vagas, o que leva a constatação de que o argumento do acesso não se resume apenas a esse item “vagas”, mas talvez a “vagas onde eu quero e na escola em que eu quero” para determinada parcela da população. Logo, tal debate sobre o direito à educação, nessas perspectivas necessita ser ampliado em análises como esta.

O PNE traz, das 20 metas elencadas, metade vinculada ao acesso, na perspectiva do direito à educação (metas 1, 2, 3, 4, 9, 11, 12, 13, 14 e 16). Pelas metas é possível perceber que a questão do acesso engloba especificidades, como bem retrata a meta 4,

Universalizar, para a população de 4 (quatro) a 17 (dezessete) anos com deficiência, transtornos globais do desenvolvimento e altas habilidades ou superdotação, o acesso à educação básica e ao atendimento educacional especializado, preferencialmente na rede regular de ensino, com a garantia de sistema educacional inclusivo, de salas de recursos multifuncionais, classes, escolas ou serviços especializados, públicos ou conveniados.

Essa meta, por exemplo, é representativa do debate mais ampliado sobre o acesso, inclusive quando permite que esse acesso aconteça via classes, escolas ou serviços especializados, públicos ou conveniados (PLOENNES, 2012; NASSIF, 2013). Outra meta representativa do assunto é a meta 1

Universalizar, até 2016, a educação infantil na pré-escola para as crianças de 4 (quatro) a 5 (cinco) anos de idade e ampliar a oferta de educação infantil em creches de forma a atender, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) das crianças de até 3 (três) anos até o final da vigência deste PNE.

Observa-se, portanto, que um grande gargalo que possuímos no tocante a disponibilização de vagas refere-se a uma etapa da educação infantil, a creche. Tal dado corrobora com os dados disponibilizados no capítulo 3, acerca da faixa etária do contribuinte. Assim, apesar do debate não se restringir a “vagas”, o que os dados indicam é que a etapa que possui menos vagas é também onde percentualmente há o maior número de dependentes que utilizam o sistema privado: Educação Infantil e Ensino Superior. Tal inferência, contudo, é superficial devido à ausência de dados pormenorizados, como anteriormente explicado.

Tendo em vista esses elementos do “acesso” na Educação Básica, a argumentação de que “não tem escola pública suficiente” torna-se, em parte, válido, porém ainda incompleto para justificar a existência ou ampliação da dedução das despesas com instrução. Tal incompletude

deve-se a vários fatores como, por exemplo, o fato de que o montante empregado na dedução já teria sido o suficiente para abarcar esse quantitativo de alunos, como será visto no tópico 4.2, sobre o financiamento.

Outro fator da incompletude do argumento consiste na própria compreensão do acesso enquanto uma garantia integral. Ou seja, o Estado custeia a Escola Pública tendo como pressuposto de que a mesma é garantida a todas as pessoas, sem distinção econômica, de gênero, religiosa, etc. Já o foco da instituição privada é fixado nos destinatários em potencial que podem pagá-la ou aqueles que podem ser subvencionados pelo Estado (como o caso do PROUNI). Assim, o investimento em educação especial e em educação de jovens e adultos, por exemplo, é secundário e/ou inexistente nessas instituições, tendo em vista que a primeira é mais onerosa e a segunda não é vantajosa, já que este público historicamente esteve à margem da escolarização devido a razões, sobretudo, econômicas. Assim, somente a escola pública, gratuita, garante ou aproxima-se da garantia de uma educação a todos, sem distinção. Ao mesmo tempo, é também essa escola que possui a prerrogativa de distinguir as pessoas nas suas especificidades, quando apresentadas (CURY, 2002).

Conclui-se que tanto a ADI quanto a abordagem do PNE abordam o argumento do “acesso” – mas o compreendem de modo diferente. Enquanto a primeira o utiliza para justificar a existência de instituições privadas, o segundo o identifica a fim de que esse acesso seja inteiramente garantido, em todas as etapas e modalidades, para todas as pessoas, sem exceção ou discriminação de algum tipo.

4.1.2. A Qualidade

Apresentado o argumento da insuficiência de vagas, o texto da ADI procura mostrar também a baixa qualidade do serviço público oferecido na Educação Básica. Para isso, dentre todos os elementos possíveis de serem analisados acerca da qualidade (ARAÚJO, FERNANDES, 2009; FERNANDES, 2010; OLIVEIRA, 2007, 2007a; OLIVEIRA, ARAÚJO, 2005; OLIVEIRA, 1999; ENGUITA, 2002; GENTILI, 2002), opta por utilizar os dados do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb).

Oliveira (2007a), mesmo reconhecendo a importância de indicadores como o Ideb, ressalta a problemática que existe quando se passa a considerá-lo como um indicador de qualidade, pelo fato desta qualidade aparecer ligada exclusivamente aos resultados.

[...] indicadores de resultados representam apenas uma das dimensões da qualidade da educação que devemos buscar e que o Ideb representa uma contribuição nesse particular. Ela deve ser acompanhada de outras duas: a dimensão de insumos e a de processos (OLIVEIRA, 2007a, p. 33).

Portanto são três dimensões de qualidade a serem consideradas: os insumos, os processos e os resultados. Os insumos são as condições básicas para que uma escola possa funcionar, ou seja, diz respeito às estruturas prévias e de manutenção que possibilitam o bom funcionamento do cotidiano escolar. A estrutura física, as condições materiais, equipamentos, instalações, os profissionais destinados são apenas alguns exemplos dos insumos escolares.

A segunda dimensão, a de processos, refere-se ao desenvolvimento do processo educacional o que é, do ponto de vista da pesquisa e de questões objetivas, a dimensão mais difícil de apreender, já que diz respeito aos processos vivenciados no desenvolvimento das aulas, de todos os momentos vividos e das relações estabelecidas no âmbito escolar (FERNANDES, 2010). É na terceira dimensão, a de resultados, que se encontram indicadores, modos de tentar medi-la e monitorá-la a partir de critérios acordados por quem os elabora. É essa dimensão que a ADI traz como argumento, na figura do Ideb.

O Ideb é um indicador de monitoramento e de qualidade educacional, segundo definição oficial, que relaciona as informações de dois outros indicadores: rendimento escolar (aprovação) e desempenho acadêmico. Os dados sobre aprovação são retirados do Censo Escolar e sobre o desempenho das notas obtidas em exames padronizados, como a Prova Brasil (censitária) e o *SAEB* - Sistema de Avaliação da Educação Básica (amostral). A nota do Ideb varia de 0 a 10. A meta colocada para as escolas é que elas alcancem, no mínimo, a nota 6,0, em 2021¹²⁷(FERNANDES, 2007). Essa média (seis) foi estipulada por ser esta a nota média dos países desenvolvidos, especificamente, os países que compõe a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Com base nisso, a ADI traz as seguintes tabelas¹²⁸ na intenção de mostrar a precariedade da Educação Básica pública:

¹²⁷ Essa data foi estipulada pelo simbolismo, considerando que no ano posterior, o Brasil comemorará o bicentenário de sua independência.

¹²⁸As tabelas foram retiradas pelo proponente da Ação, do sítio eletrônico: <http://sistemasideb.inep.gov.br/resultado/> e acessada em 17.03.2013. Os resultados marcados em verde referem-se ao Ideb que atingiu a meta.

Tabela 26 - IDEB 2005, 2007, 2009, 2011 e Projeções para o BRASIL.

ANOS INICIAIS DO ENSINO FUNDAMENTAL									
	IDEB Observado				Metas				
	2005	2007	2009	2011	2007	2009	2011	2013	2021
Total	3.8	4.2	4.6	5.0	3.9	4.2	4.6	4.9	6.0
Dependência Administrativa									
Pública	3.6	4.0	4.4	4.7	3.6	4.0	4.4	4.7	5.8
Estadual	3.9	4.3	4.9	5.1	4.0	4.3	4.7	5.0	6.1
Municipal	3.4	4.0	4.4	4.7	3.5	3.8	4.2	4.5	5.7
Privada	5.9	6.0	6.4	6.5	6.0	6.3	6.6	6.8	7.5

ANOS FINAIS DO ENSINO FUNDAMENTAL									
	IDEB Observado				Metas				
	2005	2007	2009	2011	2007	2009	2011	2013	2021
Total	3.5	3.8	4.0	4.1	3.5	3.7	3.9	4.4	5.5
Dependência Administrativa									
Pública	3.2	3.5	3.7	3.9	3.3	3.4	3.7	4.1	5.2
Estadual	3.3	3.6	3.8	3.9	3.3	3.5	3.8	4.2	5.3
Municipal	3.1	3.4	3.6	3.8	3.1	3.3	3.5	3.9	5.1
Privada	5.8	5.8	5.9	6.0	5.8	6.0	6.2	6.5	7.3

ENSINO MÉDIO									
	IDEB Observado				Metas				
	2005	2007	2009	2011	2007	2009	2011	2013	2021
Total	3.4	3.5	3.6	3.7	3.4	3.5	3.7	3.9	5.2
Dependência Administrativa									
Pública	3.1	3.2	3.4	3.4	3.1	3.2	3.4	3.6	4.9
Estadual	3.0	3.2	3.4	3.4	3.1	3.2	3.3	3.6	4.9
Privada	5.6	5.6	5.6	5.7	5.6	5.7	5.8	6.0	7.0

Fonte: ADI, 2013, p. 12-13.

Com os dados da tabela, a Ação procura mostrar que a rede pública possui qualidade inferior quando comparada à rede particular. Contudo, há aqui alguns equívocos não considerados pelo proponente da ADI 4927/2013, dentre eles o fato de que o Ideb não é um instrumento perfeito e nem retrata as várias dimensões que compõem a qualidade escolar (OLIVEIRA, 2007). Segundo, no seu cálculo não se considera o dado de que as condições

socioeconômicas dos alunos influenciam os resultados¹²⁹. E o terceiro equívoco é o fato das notas serem dadas via mecanismos distintos: enquanto para o cálculo da rede pública, o espaço amostral é censitário, na rede privada ele é apenas amostral.

Além disso, a ADI incorre no equívoco de fazer afirmações sobre qualidade considerando apenas a terceira dimensão. No documento “Indicadores da Qualidade na Educação”, Ação Educativa e UNICEF apresentam algumas questões sobre a qualidade na educação. A ideia colocada é a de que quem tem que analisar, observar, definir o que é qualidade é a própria comunidade escolar, não existindo, assim, uma receita única. A proposta é de que seja feita uma avaliação com a comunidade escolar, baseada em sete dimensões: ambiente educativo, prática pedagógica, avaliação, gestão escolar democrática, formação e condições de trabalho dos profissionais da escola e acesso, permanência e sucesso na escola. Pelo documento é possível compreender que a qualidade educacional não se refere somente ao aspecto da aprovação/reprovação, muito menos à questão da proficiência¹³⁰.

Já no PNE há outra concepção de qualidade, mais abrangente, a qual integra os elementos constituintes: insumos, processos e também os resultados. Tal visão, inclusive, justifica a demanda orçamentária de 10% do PIB, com base no custo-aluno-qualidade (CAQ), incluído como a Meta 20 “ampliar o investimento público em educação pública de forma a atingir, no mínimo, o patamar de 7% (sete por cento) do Produto Interno Bruto - PIB do País no 5 (quinto) ano de vigência desta Lei e, no mínimo, o equivalente a 10% (dez por cento) do PIB ao final do decênio”.

[...] a Meta 20 existe para garantir todas as outras metas que trazem as perspectivas de avanço para a educação brasileira, nas dimensões da universalização e ampliação do acesso, qualidade e equidade em todos os níveis e etapas da educação básica, e à luz de diretrizes como a superação das desigualdades, valorização dos profissionais da educação e gestão democrática (MARTINS, 2014, p. 23).

¹²⁹ Há algumas pesquisas que vinculam diretamente o fator socioeconômico às notas dos estudantes utilizadas para compor esse indicador (REVA, 2012). Apesar da minha não concordância de ser o fator socioeconômico o único fator a pesar no cálculo do Ideb, é evidente a sua preponderância, excetuando-se alguns pontos fora da curva normal (FERNANDES, 2010).

¹³⁰ Cabe ressaltar que a questão da proficiência é colocada em xeque quando iniciamos por questionar quais parâmetros são utilizados para definir os conteúdos e habilidades a serem avaliadas e se tais conteúdos são importantes para quaisquer aluno e aluna do Brasil (FERNANDES, 2010).

Apesar de a qualidade aparecer associada às várias dimensões que compõem a garantia do direito à educação, tem-se na Meta 7 o enfoque no Ideb (BRASIL, 2014a).

Fomentar a qualidade da educação básica em todas as etapas e modalidades, com melhoria do fluxo escolar e da aprendizagem de modo a atingir as seguintes médias nacionais para o Ideb:

Ideb	2015	2017	2019	2021
EF iniciais	5,2	5,5	5,7	6,0
EF finais	4,7	5,0	5,2	5,5
EM	4,3	4,7	5,0	5,2

A Meta 7 foi um foco de discussão. Enquanto a Campanha a considerou equivocada por utilizar o Ideb como parâmetro, outras coalizões a consideraram uma meta ideal (PNE PRA VALER, 2105). Como resultado, teve-se a manutenção do Ideb, porém as estratégias foram relativizadas, tendo sido adotadas tanto algumas na perspectiva da Campanha, cujo conceito de qualidade era mais abrangente, quanto do grupo conservador. Foram 36 estratégias aprovadas, dentre elas, as vinculadas tanto aos resultados, como também às questões de acesso, formação docente, programas complementares, mobilização social, etc¹³¹. Ou seja, assume-se na Meta uma perspectiva ampliada de qualidade, por mais que seja utilizado o Ideb como parâmetro. Portanto, o Ideb apresenta-se como ponto convergente que referencia aspectos da qualidade nas duas perspectivas. A diferença é que enquanto na ADI ou no discurso de quem utiliza esse argumento a favor da dedução, a questão aparece desvinculada de outras variáveis, no PNE vem acompanhada, em certa medida, destas.

É interessante como os argumentos a favor da dedução, do ponto de vista da qualidade, são enviesados. Ou seja, ao mesmo tempo em que aponta a “baixa” qualidade da Educação Básica Pública, argumenta a baixa qualidade do ensino superior não universitário, ou seja, a baixa qualidade do ensino das instituições superiores privadas. Com essas razões, o texto conclui que “[...] Ciente da dupla insuficiência – quantitativa e qualitativa – do serviço público, a Constituição franqueia o setor à iniciativa privada (art. 209) e garante a liberdade de escolha do cidadão (art. 206, III)” (ADI, 2013, p. 13). A construção do argumento mostra-se falha por vários motivos. O primeiro consiste na relação feita no que se chama “dupla ineficiência”, como visto. A segunda, ao vinculá-las como motivos que justificam a existência de instituições

¹³¹ Conferir: Brasil, 2014.

privadas. A Constituição franqueia o setor à iniciativa privada, primordialmente, não por ineficiência do setor público, no caso educacional, como discorrido no capítulo 3. Historicamente, a educação privada brasileira esteve vinculada às instituições confessionais. Atualmente, há novos atores nessa cena, com a existência de uma gama de instituições com fins lucrativos e que são beneficiárias em potencial dos incentivos no campo da educação privada (OLIVEIRA, 2009). Quanto à defesa da garantia de liberdade do cidadão, apesar de fortemente elencada pelos defensores das escolas privadas, com e sem fins lucrativos, traz em si algumas questões no que diz respeito à função do Estado na garantia da educação. Barbosa (2013), citando o posicionamento de Tomasevski (2001) acerca da política de *vouchers* – uma das políticas cujo pressuposto é a escolha dos pais – pontua que tal política

[...] demonstra, em um nível maior de abstração, o raciocínio de aumentar a competitividade e/ou ampliar liberdade de escolha dos pais na educação. Para a autora, com a introdução do programa de *vouchers*, a distinção entre público e privado, estatal e não-estatal, escola gratuita e escola paga (e toda a diversidade que estes incorporam) é corroída, além de levar o debate para o campo da economia, focando na escolha do consumidor e competitividade. (BARBOSA, 2013, p. 27).

Há outros argumentos que corroboram com a ideia de que a educação não se limita às perspectivas econômicas. Azanha (1999), discorrendo sobre o pensamento de Roque Spencer Maciel de Barros, considerado um defensor da escola pública, traz que “A ideia de liberdade de ensino deve servir a um propósito ético e não pode ser confundida com uma mercadoria sujeita aos interesses da livre concorrência do mercado” (AZANHA, 1999, s/p). Ademais, aponta para o que já se colocava como uma “confusão” (induzida) de argumentos.

O quadro educacional de hoje tem fortes semelhanças com aquele de há quarenta anos naquilo que apresenta de confusão conceitual induzida. Confunde-se a liberdade de ensino com a desregulamentação permissiva, principalmente no ensino superior; confunde-se o papel do Estado como educador com o de simples provedor de recursos para interesses que não são os públicos; e, por fim, confunde-se a qualidade da educação com uma suposta satisfação do consumidor simplesmente aturdido pela insegurança do futuro de seus filhos (AZANHA, 1999, s/p).

Ignorando tais colocações muito debatidas na política educacional (CURY, 1992; DALE, 1994; 1995; MÉSZÁROS, 2002; BARBOSA, 2013) a argumentação desenvolvida na ADI continua na linha da defesa da qualidade da instituição privada e, portanto, na justificativa do seu uso. O texto traz na sequência características das Escolas Particulares (com mais de 10

alunos concluintes, que informaram mensalidade e responderam questões de background familiar), conjuntamente com características socioeconômicas dessas escolas¹³².

Tabela 27 - Características das Escolas Particulares apresentadas no texto da ADI 4927/2013

Anualidade	% de Escolas	Nota (média)	Nota Objetiva (média)	% de Escolas	Anualidade (média)
Anualidade maior ou igual a R\$ 10.000	34,04%	57,0	Nota objetiva maior ou igual a 60 pontos	9,36%	R\$ 19.323,9
Anualidade entre R\$ 5.000 e R\$ 10.000	56,60%	47,2	Nota objetiva entre 50 e 60 pontos	38,30%	R\$ 11.707,5
Anualidade menor ou igual a R\$ 5.000	9,36%	42,4	Nota objetiva menor ou igual a 50 pontos	52,34%	R\$ 6.997,7

Fonte: ADI 4927/2013, p. 14.

Essa tabela aparece no texto para mostrar que quanto mais cara a mensalidade, maior é a nota atingida no Exame Nacional do Ensino Médio (Enem), numa lógica simplista entre causa e efeito, relação esta que poderia sugerir, também, um maior financiamento da escola pública – o que não é feito no texto. Na tentativa de corroborar com essa ideia de que a qualidade está associada ao preço das mensalidades, a ADI traz a seguinte tabela:

Tabela 28 - Características das Escolas Particulares.

Grupos por mensalidades	Nota objetiva	Anualidade
50 primeiras	59,05	R\$ 18.510,74
51 ^a a 100 ^a	52,01	R\$ 10.653,66
101 ^a a 150 ^a	48,77	R\$ 8.016,39
151 ^a a 200 ^a	44,89	R\$ 6.271,00
200 ^a a 235 ^a	43,34	R\$ 4.769,27
<u>Total</u>	50,08	R\$ 9.955,38

Fonte: ADI 4927/2013, p. 14.

Os autores da ADI fizeram um recorte da tabela original, na sequência, com a seguinte justificativa: “Foram omitidos, por não terem relevância para a presente ação, dados relativos à

¹³² As tabelas 27 e 28 foram retiradas pelo proponente da ADI, do texto escrito por Andréa Zaitune Curi, Naércio Aquino Menezes Filho e Ernesto Martins Faria “A relação entre Mensalidade Escolar e Proficiência no ENEM. In <http://www.anpec.org.br/encontro2009/inscricao.on/arquivos/000-c5eb653b0963602b4037e0ae9e07493.pdf>, p.10 (CURI; MENEZES-FILHO; FARIA, 2009).

composição do corpo discente por sexo e por grupo étnico”. Obviamente, os dados retirados não corroboram com a ideia debatida, quando apresentam um cenário de desigualdade no que diz respeito à participação das raças nestas escolas elitizadas.

Tabela 29 - Características Socioeconômicas das Escolas Particulares.

Grupos por mensalidade	Nota Objetiva	Anualidade em R\$	Sexo: masculino	Raça: branco	Raça: negro
50 primeiras	59,05	18.510,74	45,1%	87,5%	0,5%
51a - 100a	52,31	10.653,66	44,0%	79,2%	1,4%
101a - 150a	48,77	8.016,39	41,4%	81,4%	2,3%
151a - 200a	44,89	6.271,00	38,1%	72,5%	4,7%
201a - 235a	43,34	4.769,27	40,2%	74,7%	2,7%
Total	50,08	9.955,38	41,9%	79,3%	2,3%

Fonte: ADI 4927/2013, p. 14.

Em seguida ao argumento da qualidade relacionada ao valor da mensalidade, a ADI 4927/2013 apresenta outro resultado da pesquisa “A relação entre Mensalidade Escolar e Proficiência no ENEM”, com a seguinte citação e gráfico:

A figura mostra a relação entre o efeito escola estimado (no modelo com controle por background familiar) e o valor da anualidade. Notamos uma relação positiva indicando que escolas com mensalidade maior têm um efeito no desempenho do aluno no ENEM maior. Assim, podemos dizer que a mensalidade é uma boa *proxy* da qualidade da escola. Os pais estão pagando mais, mas os filhos apresentam um desempenho melhor (aprendem mais) mesmo controlando por background familiar. Destaca-se mais uma vez a concavidade da curva, indicando que existe um ‘limite’ no valor da mensalidade a partir do qual não vale mais a pena o alto valor pago pela qualidade do ensino em termos de aprendizado. (CURI; MENEZES-FILHO; FARIA, 2009, p. 18)

Gráfico 7 - Valor da Anualidade versus efeito escola estimado.

Fonte: ADI 4927/2013, 2013, p. 15.

A tentativa aqui é a de argumentar a favor da ampliação do teto, o que justificaria o pedido de medida cautelar dos exercícios de 2013 e 2014. Conjuntamente com essa perspectiva, outra é elencada na demonstração das anualidades: o custo da educação superior. A conclusão com esses dois dados é a de que “[...] os custos anuais com a educação privada, em qualquer nível, situam-se muito além dos tetos de dedutibilidade estabelecidos na legislação do IRPF” (ADI, 2013, p.17).

É segundo os argumentos acima elencados, que o texto reitera a defesa da ampliação do teto ou sua ausência, com base na ideia de que o limite imposto ofende os comandos constitucionais apresentados no início do capítulo. Nas palavras contidas na Ação: “Resta indagar se essa mutilação deliberada resiste ao teste de constitucionalidade” (ADI, 2013, p. 17). Indagação, esta, constatada adiante:

[...] a Constituição autoriza o ensino privado e prestigia a escolha do cidadão que, por déficit de vagas ou de eficiência da instrução pública, se vê forçado àquele caminho. Em conclusão, a dedutibilidade das despesas com instrução da base de cálculo do IRPF não é favor fiscal sujeito ao alvedrio do legislador [...] (ADI, 2013, p. 20-21).

É importante compreender que essa questão tem sido tratada por diversos órgãos públicos. Como visto na introdução deste texto, há uma gama de Processos e de Projetos de Lei acerca do assunto. O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil requereu algumas medidas¹³³ com a Ação, demandando um conjunto de posicionamentos sobre a questão. Dentre as medidas, solicitou a “notificação do Exmo. Sr. Advogado-Geral da União para se manifestar sobre o mérito da presente ação, nos termos do Art. 8º da Lei nº 9.868/99 e da exigência constitucional do Art. 103, § 3º”. A Advocacia Geral da União (AGU) foi obrigada a se posicionar sobre tais argumentos. No seu posicionamento foram apresentadas as justificativas desfavoráveis a tal Ação, integrando na análise, portanto, considerando diversos atores envolvidos, dentre eles, a questão do ensino privado.

Deve-se ter presente, ainda, que, como forma de concretizar o direito constitucional à educação, a Carta da República assegura, em seu artigo 206, inciso IV, a gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais. O acesso ao ensino particular, por sua vez, constitui mera faculdade à disposição dos contribuintes que detêm capacidade econômica suficiente para dele usufruir, não havendo determinação constitucional que imponha ao Estado o dever de arcar, integralmente, com os custos respectivos. Com efeito, o acesso à educação não deve ser assegurado, primordialmente, mediante a possibilidade de dedução das despesas realizadas com instrução, uma vez que se trata de mero benefício fiscal conferido àqueles que deixam de utilizar o sistema público de ensino para buscá-lo em instituições particulares. (AGU, 2014, p. 13)

O posicionamento da AGU, portanto, inviabiliza a ampliação, mas não se refere a situação já posta desde 1964, qual seja, o financiamento parcial do ensino privado, opção do contribuinte, via dedução limitada das despesas com instrução.

[...] ao se afastar o limite de dedução de despesas de instrução não se está a promover o direito à educação, que demanda uma atuação positiva do ente estatal, apresentado pelo oferecimento de uma educação gratuita. Pelo contrário: o pedido da ADI privilegia o ensino privado e subtrai do Estado receitas inquestionavelmente importantes para a efetivação do verdadeiro direito à educação, por meio de estabelecimentos públicos, a ser usufruído por todos os cidadãos. Sobretudo, pela parcela menos favorecida da população (AGU, 2014, p. 5).

133 As medidas foram: A) a concessão de medida cautelar, com base no art. 10, § 3º, da Lei nº 9.868/99 (BRASIL, 1999); B) a notificação da PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, da CÂMARA DOS DEPUTADOS, e do SENADO FEDERAL, por intermédio de seus Presidentes, para que, como responsáveis pela elaboração das normas impugnadas, manifestem-se, querendo, sobre o mérito da presente ação, no prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 6º, parágrafo único da Lei nº 9.868/99; C) a notificação do Exmo. Sr. Procurador Geral da República para que emita o seu parecer, nos termos do art. 103, § 1º da Carta Política.

No trecho acima consta uma ideia principal, apesar de não ter sido desenvolvida: considera-se a questão do financiamento vinculada à garantia do “verdadeiro direito à educação”, considerando que é por meio dele que as parcelas menos favorecidas da população se fazem inclusas nesse direito.

Conclui-se, portanto, que o mesmo argumento do “direito à educação” é elencado nas duas perspectivas, o que leva à constatação de que esse direito, a despeito de todas as convenções e acordos sobre o tema, é ainda elemento em construção e encontra-se constantemente em disputa. Ou seja, tal argumento por si mesmo não representa o posicionamento acerca do tema.

4.2. Os argumentos vinculados ao financiamento da educação

Argumentos educacionais e econômicos elencados, a opção presente na ADI foi a de fazer uma estimativa dos valores, na tentativa de mostrar como a ausência do teto pouco oneraria o Estado, ou desoneraria, dependendo da perspectiva, tendo como pressuposto o fato de que tal assunto encerra nessa questão de orçamento. A pretensão de apresentar essa estimativa foi a de mostrar o pouco impacto se tal Ação fosse acatada. Para esse fim, foram apresentados dados da Receita Federal, originados da série anual “Grandes Números DIRPF” (Declaração do Imposto de Renda de Pessoa Física), adentrado especificamente na área do financiamento da educação. No caso, a ADI utilizou os Grandes Números DIRPF de 2011, cujo ano-calendário é o de 2010, por ter sido o último divulgado pela Receita até aquele momento. Os dados apresentados pela Receita foram os seguintes:

Quadro 15 - Grandes Números DIRPF 2011 - Ano-Calendário 2010

Quantidade de Declarantes por Situação Fiscal		Quantidade de Declarantes por Faixa de Idade	
	milhões		mil
Nº de Declarantes.....	23,96	Total:.....	23.960
Com IR Devido.....	12,05	Até 10 anos.....	13
Sem IR Devido.....	11,91	10 a 20 anos.....	230
		20 a 30 anos.....	3.756
		30 a 40 anos.....	5.667
		40 a 50 anos.....	5.698
		50 a 60 anos.....	4.653
		60 a 70 anos.....	2.490
		70 a 80 anos.....	1.025
		80 a 90 anos.....	369
		90 a 100 anos.....	56
		Acima de 100 anos.....	4
Quantidade de Declarantes por Sexo			
	milhões		
Total:.....	23,96		
Masculino.....	14,10		
Feminino.....	9,86		
Não Informado/Inválido.....	0,01		
Quantidade de Declarantes por Tipo de Formulário			
	milhões		
Nº de Declarantes.....	23,96		
Formulário Completo.....	10,29		
Formulário Simplificado.....	13,67		
Cálculo do Imposto		Deduções	
	R\$ bilhões		R\$ bilhões
Rendimentos Tributáveis.....	946,24	Contrib. Prev. Oficial.....	38,44
Deduções.....	-232,50	Contrib. Prev. Privada e FAPI.....	10,03
Base de Cálculo.....	730,75	Despesas com Dependentes.....	30,43
IR Devido.....	81,11	Despesas com Instrução.....	15,46
IR Pago.....	202,85	Despesas Médicas.....	48,60
IR a Pagar.....	10,79	Livro Caixa.....	12,53
IR a Restituir.....	-133,49	Pensão Alimentícia Judicial.....	9,83
		Desconto Padrão.....	67,16
		Total das Deduções/Desc. Simplif.....	232,50
Rendimentos			
	R\$ bilhões		
Tributáveis.....	946,24		
Isentos e não-Tributáveis.....	478,14		
Sujeitos à Trib. Exclusiva/Definitiva.....	144,72		
Totais.....	1.567,11		

Fonte: RFB, 2011b.

Os rendimentos tributáveis somaram R\$ 946,24 bilhões e como as deduções realizadas foram de R\$ 232,50 bilhões, a arrecadação final¹³⁴ do IR foi de R\$ 81,11 bilhões. “Os gastos com instrução declarados foram de R\$ 31,37 bilhões, mas o teto legal limitou a dedução a R\$ 15,46 bilhões. Houve, assim, R\$ 15,91 bilhões em despesas com educação que não puderam ser abatidos pelos contribuintes” (ADI 4927/2013, p.24). Supondo que o valor tenha sido tributado à alíquota máxima de 27,5%, a Ação calcula que a redução da arrecadação realizada seria em torno dos R\$ 4,37 bilhões, no ano de 2010. Na sequência procura evidenciar que esse valor é irrelevante, comparando-o com os investimentos públicos em educação. Traz o texto que o valor de R\$ 4,37 bilhões é um: “valor parcíssimo ante os investimentos públicos em

¹³⁴ A arrecadação final é dada pelo seguinte cálculo: IR - fonte + saldo a pagar – saldo a restituir.

educação – da ordem de R\$ 213,15 bilhões naquele ano – e da relevância social da matéria, mas que acarreta ônus elevados para aqueles a quem o abatimento é negado” (ADI 4927/2013, p. 24). Em nota de rodapé inclui a explicação desse valor, citando uma matéria publicada pelo Instituto de Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP):

Em 2010, o investimento público global em educação – pessoal ativo e seus encargos sociais, ajuda financeira aos estudantes (bolsas de estudos e financiamento estudantil), despesas com pesquisa e desenvolvimento, transferências ao setor privado, outras despesas correntes e de capital, e estimativa para o complemento da aposentadoria futura do pessoal que está na ativa – foi de 5,8% do PIB, ou R\$ 213,15 bilhões. O investimento público direto em educação no mesmo período – mesmas categorias anteriores, com exclusão de aposentadorias e pensões, investimentos com bolsas de estudo, financiamento estudantil e despesas com juros, amortizações e encargos da dívida da área educacional – foi de 5,1% do PIB, ou R\$ 187,42 bilhões) (ADI 4927/2013, p. 24).

Contudo, tal comparação apresenta-se restritiva, pois há inúmeras outras possibilidades comparativas ao investimento público na área, bem como ao público atendido. Poderia ter sido feita uma comparação com outros dados do financiamento da Educação Básica pública que corresponde a mais de 80 % das matrículas brasileiras neste nível, incluindo a comparação dos valores das “altas mensalidades” com o custo aluno. Seria importante pontuar sobre os valores das “mensalidades” da educação básica pública, já que muitos problemas levantados nas argumentações a favor da dedução vinculam-se aos aspectos orçamentários. As escolas com anualidades “altas”, segundo texto de Curi; Menezes-Filho e Faria (2009), são as que possuem qualidade, como no caso das escolas cujos alunos obtiveram uma nota objetiva maior ou igual a 60 pontos. Tais escolas possuem uma anualidade média de R\$19.323,90, ou seja, uma mensalidade média aproximada de R\$ 1.600,00. Nessa lógica, se analisarmos o custo aluno anual do Ensino Médio no Brasil, é possível identificar a disparidade de custo e concluir, portanto, que faltam recursos para que a escola pública tenha a qualidade tão almejada pelos pais que colocam seus filhos nas instituições privadas. De acordo com a Portaria Interministerial nº 1.360-A, de 19 de novembro de 2012, o valor anual por aluno estimado para o Ensino Médio Urbano (Art. 15, III, da Lei nº 11.494/2007), no âmbito do Distrito Federal e dos Estados na estimativa de receita do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação variava entre R\$ 2.509,64 e R\$ 4.232,46, sendo a média anual de R\$ 2.918,43. Ou seja, um valor médio mensal de R\$ 243,00 naquele ano (BRASIL, 2012). Assim, sob a argumentação da ausência da qualidade nas escolas públicas, esconde-se o antigo problema de financiamento destas, fragilizando, inclusive, a argumentação

de que o valor apontado é “parcíssimo” perto do que é já é gasto na educação pública. Nenhum valor é “parcíssimo” diante de quadro como este.

Desse modo, se a lógica aplicada com a instrução privada é a de que determinada qualidade possui um custo e é esse valor que tem que se pagar para tê-la, com a educação pública, a lógica sempre foi inversa. Ou seja, é uma lógica subordinada aos recursos disponíveis e que “[...] estabelece que o valor médio gasto por aluno seja, quando muito, o resultado da divisão dos escassos recursos da vinculação constitucional – que muitas vezes sequer é cumprida – pelo número de estudantes matriculados, variando conforme as oscilações da arrecadação” (CARREIRA, PINTO, 2006, p.6). Contrapondo a esta lógica é que foi criado o Custo Aluno Qualidade (CAQ), na tentativa de compreender quais eram os insumos necessários para propiciar uma educação de qualidade minimamente referenciada, como aponta a própria CF/88.

O CAQ foi composto a partir de insumos básicos que todas as escolas do país deveriam assegurar. Por isso, ele é um ponto de partida, dentro da convicção de que à medida que os parâmetros de atendimento melhoram, aumenta-se também o grau de exigência e novas metas de qualidade vão sendo incorporadas (PINTO, 2006, p. 213).

Considerando insumos mínimos, chegou-se ao Custo Aluno Qualidade Inicial (CAQi) que foi justamente pensado a partir de certo consenso sobre o que é necessário e quanto seria o custo para garantir esse mínimo necessário. Ou seja,

No CAQi, em vez de calcularmos quanto temos de recursos e dividir isso pelo número de alunos, calculamos qual seria o mínimo para dar qualidade ao ensino, não o ideal, mas o que garantisse um patamar mínimo, em que todas as escolas tivessem laboratório, biblioteca e uma quantidade razoável de alunos por turma, para dar condições ao professor de ensinar (PINTO, 2015, s/p).

Apesar de já estar sendo pensada em anos anteriores (FARENZENA, 2005), foi em 2006 que surgiu uma proposta efetiva de um custo aluno-qualidade da educação básica, sendo apresentada pela Campanha Nacional pelo Direito à Educação. A partir dessa proposta, o CAQi foi tornando-se pauta na discussão sobre o financiamento da educação. A necessidade de incorporá-lo ao planejamento educacional no Brasil mostrou-se ativa tanto na Conferência Nacional de Educação Básica (Coneb), em 2008, quanto nas Conferências Nacionais de Educação (Conae) em 2010 e 2014 (CAMPANHA, 2011). Tal proposta apresentou-se como

um pilar no debate do Plano Nacional de Educação (2014-2024), pois se compreende que as metas apresentadas precisam ser efetivadas e essa efetivação é possível com os recursos necessários. Com base nessa necessidade, o PNE traz na meta 20 a ampliação do financiamento da educação, “[...] deforma a atingir, no mínimo, o patamar de 7% (sete por cento) do PIB do País no 5º (quinto) ano de vigência desta Lei e, no mínimo, o equivalente a 10% (dez por cento) do PIB ao final do decênio” (BRASIL, 2014a).

[...] a Meta 20 existe para garantir todas as outras metas que trazem as perspectivas de avanço para a educação brasileira, nas dimensões da universalização e ampliação do acesso, qualidade e equidade em todos os níveis e etapas da educação básica, e à luz de diretrizes como a superação das desigualdades, valorização dos profissionais da educação e gestão democrática (MARTINS, 2014, p. 23).

Dentre as estratégias elencadas, quatro encontram-se vinculadas ao CAQ e ao CAQi (20.6;20.7;20.8 e 20.10). A estratégia 20.7¹³⁵ traz o CAQ como parâmetro para o financiamento da educação de todas etapas e modalidades da educação básica, garantindo exatamente a inversão da ordem de aplicação dos recursos outrora distribuídos para a educação. A incorporação do CAQ e CAQi ao PNE, contudo, foi marcada por entraves e disputas, já que esse aumento de recursos demandaria ou a criação de novas fontes ou uma redistribuição das fontes de recursos existentes. Com base nesse impasse, o IPEA, em 2011, elaborou o documento: “Financiamento da educação: necessidades e possibilidades”¹³⁶, no qual procurou algumas simulações sobre possíveis fontes adicionais de recursos, a fim de atingir a meta do PNE proposta, a partir da Nota Técnica “Por que 7% do PIB para a educação é pouco? Cálculos dos investimentos adicionais necessários para o novo PNE garantir um padrão mínimo de qualidade”, da Campanha Nacional Pelo Direito a Educação (CAMPANHA, 2011). No documento do IPEA foram levantadas as seguintes possibilidades:

¹³⁵ Estratégia 20.7) implementar o Custo Aluno-Qualidade - CAQ como parâmetro para o financiamento da educação de todas etapas e modalidades da educação básica, a partir do cálculo e do acompanhamento regular dos indicadores de gastos educacionais com investimentos em qualificação e remuneração do pessoal docente e dos demais profissionais da educação pública, em aquisição, manutenção, construção e conservação de instalações e equipamentos necessários ao ensino e alimentação e transporte escolar (BRASIL, 2014a).

¹³⁶ Este documento foi posteriormente publicado por Castro e Carvalho (2012).

Tabela 30 - Possibilidades de financiamento para os gastos em educação.

Possibilidades de financiamento	Situação atual	Possibilidade de arrecadação
1. Financiamento tributário		
a) alterações nos impostos		
Impostos Territorial Rural (ITR)	0,01% do PIB	0,3% do PIB a 1,0 % do PIB
Imposto de Grandes Fortunas (IGF)	0,00% do PIB	0,4% do PIB a 0,7% do PIB
Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).	0,46% do PIB	0,8% do PIB
Imposto sobre a Transmissão de Bens ou Direitos (ITCD)	0,05% do PIB	0,49% do PIB
Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).	0,62% do PIB	0,89% do PIB
Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)	0,60% do PIB	Não estimado
Imposto sobre transmissão de bens intervivos (ITBI)	0,09% do PIB	Não estimado
<i>Subtotal</i>		<i>0,7% do PIB a 3,88 do PIB</i>
b) diminuição da elisão fiscal no imposto de renda pessoa física (IRPF)		
<i>Impostos de Renda (IRPF)</i>		<i>0,7% do PIB</i>
c) criação de taxas ou contribuições		
d) diminuição das renúncias e subsídios fiscais		
Renúncias e isenções fiscais dos impostos		1,7% do PIB
Renúncias e isenções fiscais de outros tributos		1,3% do PIB
<i>subtotal</i>		<i>3,0% do PIB</i>
e) ampliação da vinculação para a educação		
União (18% para 20%), Estados, DF e Municípios (25% para 30%)		<i>0,7% do PIB</i>
2. Financiamento pela ampliação das rendas do governo com o Pré-sal		
Valor atual da renda total, em 2009 (Cenário pessimista=P)		39% do PIB de 2009
Valor atual da renda total, em 2009 (Cenário básico=B)		75% do PIB de 2009
Valor atual da renda total, em 2009 (Cenário otimista=O)		105% do PIB de 2009
3. Financiamento mediante folga orçamentária proveniente da redução da taxa de juros		
Diminuição do Juros (selic)		0,6% do PIB a cada 1 p.p. de queda
4. Financiamento de outras fontes de recursos		
a) captar recursos das agências públicas de fomento nacionais (BNDES, BNB, etc.)		<i>não estimado</i>
b) captar recursos de agências internacionais de fomento.		<i>não estimado</i>
c) captar recursos de empresas públicas (estatais) e privadas.		<i>não estimado</i>
d) buscar a parceria com a sociedade		<i>não estimado</i>
5. Melhorias de gestão e controle social do gasto público em educação		
a) implementar ações que visem a eficiência do gasto		<i>não estimado</i>
b) melhorar o controle social dos recursos		<i>não estimado</i>
c) criar no MEC comissão de acompanhamento e monitoramento		<i>não estimado</i>

Fonte: IPEA (2011b, p. 18)

Na Tabela 30 foram apresentadas cinco linhas possíveis de financiamento e suas questões específicas. O item 1 “Financiamento Tributário” traz no tópico d) a possibilidade de arrecadar

por meio de renúncias e isenções fiscais dos impostos. Nas especificações, aparecem as seguintes colocações concernentes ao assunto:

i) Diminuir subsídios e renúncias fiscais diretas. De acordo com recente trabalho divulgado pela Receita Federal, esses gastos indiretos podem chegar à cerca de 3,0% do PIB, sendo 57% relativos a impostos, ou seja, 1,7% do PIB. Só com a dedução do Imposto de Renda relativa aos gastos das famílias com educação, a Secretaria da Receita Federal deixa de arrecadar R\$ 1,7 bilhão [...] iv) Rediscutir as isenções de impostos para escolas privadas: apesar de ser um dos mais florescentes negócios do país, boa parte das instituições privadas continuam, por variados meios, a não pagar impostos (IPEA, 2011, p.20-21).

A primeira “Diminuir subsídios e renúncias fiscais diretas” refere-se ao conjunto de GT apontados no capítulo 3. Dentre o conjunto dos GTs, o texto aponta a dedução, especificando que a Secretaria da Receita Federal deixa de arrecadar R\$ 1,7 bilhão. Não foi encontrada uma nota técnica sobre esse cálculo realizado pelo IPEA, mas foi possível compreender que o dado utilizado foi da projeção e não da Base Efetiva que no ano de 2011 foi de quase R\$ 3 bilhões (R\$2.928.550.384,00). É por isso que do ponto de vista dos que defendem o fim dessa dedução, a proposta e, principalmente, o debate ocorrido sobre o Plano Nacional de Educação, trouxe à tona, mesmo que indiretamente esta questão, já que o que está em jogo é o financiamento da educação pública e suas implicações.

Portanto, percebe-se dessa forma que o texto da ADI deixa de considerar a leitura alguns aspectos, tanto conceituais, no que diz respeito ao comparativo com o gasto em Educação Pública, quanto monetários, quando desconsidera na argumentação o valor já deduzido em conjunto e não apenas o que se deixará de arrecadar a mais. Um deles refere-se ao fato de que o dinheiro empregado nesses anos (1965 -2014) já poderia ter sido revestido na ampliação da rede pública, garantido ainda mais acesso e qualidade. Segue a tabela que mostra os valores das despesas com instrução efetivamente “abatidos”, desde o ano de 2003, segundo os demonstrativos.

Tabela 31 – Valores das despesas com instrução¹³⁷ (IPCA)¹³⁸*Valores em Reais*

Ano Calendário	Despesas com Instrução	Valores corrigidos (IPCA)
2003*	625.631.850	1.260.678.305,57
2004*	832.623.587	1.535.020.931,66
2005*	1.029.671.297	1.764.206.159,70
2006	936.475.198	1.518.148.318,68
2007	2.406.831.145	3.782.935.648,74
2008	2.752.214.303	4.141.204.294,43
2009	2.403.613.881	3.415.101.953,32
2010	2.675.637.579	3.644.448.754,99
2011	2.928.550.384	3.766.379.949,07
2012	3.256.510.297	3.932.435.482,06
2013	3.387.380.153	3.864.818.513,52
2014	3.726.062.452	4.013.977.905,91
2015*	4.410.889.079	4.520.064.317,86

Fonte: Tabela 3 da Tese (p. 87); BCB, 2015. Elaboração da autora.

É possível utilizar estes valores para compará-los a uma série de entraves encontrados na garantia do direito à educação. Um desses entraves, por exemplo, é a pouca cobertura de vagas de creche no Brasil, conforme tabela 32. Estima-se que apenas 23% das crianças nessa faixa etária frequentam creches.

Tabela 32 – Matrículas em creches (2012).

Rede	Matrículas em creches			
	Escolas Urbanas	Escolas Rurais	Total	%
Pública	1.471.814	137.185	1.608.999	63
Privada	923.850	7.942	931.792	37
Total	2.395.664	145.127	2.540.791	100

Fonte: INEP (2012). Elaboração da autora.

¹³⁷ Os anos que contêm um asterisco são aqueles cujos dados foram apenas estimados pela RFB.

¹³⁸ O IPCA é o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo e mede a variação do custo de vida das famílias com chefes assalariados e com rendimento mensal compreendido entre 1 e 40 salários mínimos mensais. (IBGE, 2014) o cálculo foi feito no sítio eletrônico do Banco Central (BCB, 2015).

Em 2012, o sistema comportava 2.540.791 alunos, sendo 1.608.999 na rede pública e 931.792 na rede privada. (INEP, 2012). O PNE trouxe a necessidade de ampliação dessa oferta, tendo em vista que ainda há uma estimativa de um déficit de vagas em torno de 2,5 milhões nessa etapa da educação infantil¹³⁹ (OBSERVATÓRIO, 2015). Segundo a “Meta 1” do PNE, será necessário “[...] ampliar a oferta de educação infantil em creches de forma a atender, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) das crianças de até 3 (três) anos até o final da vigência deste PNE”.

Essa questão do acesso à creche é um tema crucial na política educacional e possibilita identificar pontos nevrálgicos que acompanham a educação brasileira há séculos: a desigualdade de renda como fator preponderante na escolarização da população. Noutras palavras, um dos principais fatores que implica na exclusão escolar é a renda (HELENE, 2013). O Relatório das Desigualdades de Escolarização no Brasil (CDES, 2014), observando a trajetória de indicadores na área educacional, entre 2005 e 2012, conclui que

Mesmo com o aumento significativo da oferta de creche verificado no período, apenas 21,2% das crianças de 0 a 3 anos foram atendidas em 2012 – em 2005, a taxa era de 13%. As piores situações estão na zona rural, apenas 9,4% de atendimento; na região Norte, 7,6%; e região Nordeste, 17,2%; entre os 20% mais pobres, 12,3%; entre os pretos e pardos, 17,8%. Em melhor situação estão as crianças das áreas urbanas: 23,5%, das regiões Sul (30,3%) e Sudeste (25,6%), assim como entre os 20% mais ricos, 41,9%, e entre os brancos, 24,7% (CDES, 2014, p. 12).

Os dados indicam distorções graves no acesso a essa etapa, o que leva a constatação de que a

[...] nossa situação educacional está aquém do que desejamos, precisamos e podemos ter, além de mostrar que, no Brasil, em lugar de a educação ser um instrumento que ajuda na superação dos grandes problemas nacionais, acaba por reproduzi-los contribuindo para que eles se perpetuem (HELENE, 2013, p. 2)

Ainda analisando este caso e com base nessa situação, estes valores foram utilizados para compará-los aos custos da criação de vagas, tem-se que com esse montante corrigido, poderiam

¹³⁹ Uma dificuldade para a avaliação dessa meta é a inexistência de dados sobre a demanda atual não atendida. Ou seja, é preciso saber qual o número de crianças de 0 a 3 anos que efetivamente precisam de vagas em creche. (OBSERVATÓRIO, 2015).

ter sido criadas aproximadamente 29.000 creches¹⁴⁰, com 120 vagas em período integral cada uma, totalizando 3.480.000 vagas a mais no sistema.

Outra questão a ser considerada é o fato de que o valor efetivamente deduzido deixa de chegar a uma série de destinos, já que a União repassa porcentagens do IR aos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM), como apresentado no capítulo 3. O IR é assim distribuído, de acordo com o artigo 159 da CF/88. Do total arrecadado pela União, os Estados e o DF ficam com 100% do IR que incidiu sobre a folha de pagamento de seus próprios servidores. Do total que sobra após essa retirada, a União ainda tem que repartir 47%: 21,5% vão para o FPE e DF, 23,5% vão para o FPM e 3% vão para os programas de financiamento das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Cada um desses fundos tem suas regras específicas para a distribuição dos recursos, sendo que parte deles se vincula diretamente à educação. A Tabela 33 traz uma estimativa desses valores, a partir do dado inicial da RFB que aponta uma arrecadação em 2010 de R\$ 81 bilhões (RFB, 2011).

Tabela 33 – Estimativa do Repasse do IR (com e sem dedução). AC 2010.

Valores em R\$

Arrecadação (- retido na fonte)	Montante da UNIÃO	Repasse Total (49%)	FPE (21,5%)	FPM (23,5%)	PROGRAMAS (3%)
Sem a dedução	84.366.510.297	43.026.920.251	18.138.799.714	19.826.129.920	3.374.660.412
Com a dedução	81.110.000.000	41.366.100.000	17.438.650.000	19.060.850.000	3.244.400.000
Variação (absoluta)	3.256.510.297	1.660.820.251	700.149.714	765.279.920	130.260.412

Fonte: RFB (2013). Elaboração da autora.

Há uma variação de valores na ordem de 4% considerando e desconsiderando a dedução. Além de impactar os Fundos, com um repasse de menores valores, impacta a Educação já que o financiamento da Educação é composto por transferências de parcelas de impostos, dentre eles, pelo Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos

¹⁴⁰ Esse cálculo foi realizado com base no Programa Nacional de Reestruturação e Aquisição de Equipamentos para a Rede Escolar Pública de Educação Infantil (Proinfância). O Proinfância considera que a construção de creches e pré-escolas bem como a aquisição de equipamentos para a rede física escolar desse nível educacional são indispensáveis à melhoria da qualidade da educação e padroniza o valor médio de R\$ 1, 4 bilhão para a construção e aquisição de equipamentos para uma creche que atenda a 120 crianças. (FNDE, 2015)

Profissionais da Educação (FUNDEB) ¹⁴¹. Esse Fundo atende toda a educação básica (educação infantil, ensino fundamental e ensino médio), sendo um substituto do anterior Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF), que vigorou de 1997 a 2006. Já o FUNDEB está em vigor desde janeiro de 2007 e se estenderá até 2020. Resumidamente, este Fundo realiza a distribuição de alguns recursos com base no nº de alunos da educação básica, de acordo com o Censo Escolar, sendo constituído pelos seguintes recursos:

Contribuição de Estados, DF e Municípios, de 20% sobre:
 Fundo de Participação dos Estados – FPE
 Fundo de Participação dos Municípios – FPM
 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS
 Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações – IPIexp
 Desoneração de Exportações (LC 87/96)
 Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD
 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA
 Quota Parte de 50% do Imposto Territorial Rural devida aos Municípios – ITRm
 Receitas da dívida ativa e de juros e multas, incidentes sobre as fontes acima relacionadas. Além desses recursos, ainda compõe o Fundeb, a título de complementação, uma parcela de recursos federais, sempre que, no âmbito de cada Estado, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente. (FNDE, 2015a, p. 4)

Assim, o FPE e o FPM que são compostos de recursos do IR, dentre outros, encontram-se subvinculados à educação via FUNDEB. Logo, qualquer situação no IR refere-se, também, à educação. Existem outras fontes de recursos que financiam a educação, dentre elas o Imposto de Renda Retido na Fonte dos Estados e Municípios (BRASIL, 1996). Como esse valor é integralmente repassado aos seus respectivos entes federados, não há impacto deste em relação aos valores das deduções, a não ser que vinculem as deduções às origens dos declarantes – o que não foi identificado nem na legislação e nem nos dados divulgados.

Com base nos dados da Tabela 34 e nessas informações, realizou-se uma estimativa dos valores repassados ao FPE e ao FPM no ano de 2010, já que os dados trazidos na ADI se referem a este ano.

¹⁴¹ O FUNDEB “é um Fundo de natureza contábil, instituído pela Emenda Constitucional n.º 53, de 19 de dezembro de 2006 e regulamentado pela Medida Provisória n.º 339, de 28 de dezembro do mesmo ano, convertida na Lei n.º 11.494, de 20 de junho de 2007, e pelos Decretos n.º 6.253 e 6.278, de 13 e 29 de novembro de 2007, respectivamente” (FNDE, 2015a).

Tabela 35 – Estimativa do Repasse do IR (com e sem dedução) para o FUNDEB via FPE e FPM (2010)
Valores em R\$

Valores	FPE (21,5%)	20% FUNDEB	FPM (23,5%)	20% FUNDEB
Sem a dedução	18.138.799.714	3.627.759.943	19.826.129.920	3.965.225.984
Com a dedução	17.438.650.000	3.487.730.000	19.060.850.000	3.812.170.000
Variação (absoluta)	700.149.714	140.029.943	765.279.920	153.055.984

Fonte: Tabela 33 da Tese (p.194). Brasil (2007). Elaboração da autora.

A soma dos valores que são deixados de serem repassados devido à dedução das despesas com instrução é na ordem de R\$ 300 milhões, como traz o cálculo presente na Tabela 35. Nota-se que esse valor se refere às deduções apresentadas tanto em relação à Educação Básica quanto ao Ensino Superior, enquanto tal transferência refere-se apenas à Educação Básica. Com este limitante, tal informação corrobora para o dimensionamento da questão, mas não permite outros tipos de inferências, o que reitera a necessidade desde o início elencada da discriminação dos dados quanto ao nível de ensino.

Resumidamente, pode-se dizer que o argumento financeiro a favor da dedução é o mesmo apresentado nas argumentações vinculadas ao direito à educação: se o Estado não garante uma educação pública, nem no que diz respeito ao acesso e nem à qualidade, ele deve arcar com os custos de uma educação privada. Como visto, tal argumentação depende do modo como se compreende a educação no Brasil e ao que se comparam tais custos. Caso se opte por comparar os custos individuais da dedução com o atual Custo Aluno, tem-se que a dedução se encontra aquém. Caso os comparem aos custos das inúmeras ausências no sistema educacional público e da tão criticada “Bolsa Família”, os custos se encontram além.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O assunto sobre a dedução das despesas com instrução, no IRPF, apresenta-se de modo complexo, ao considerarem-se os pontos de vistas das áreas de interseção, como a tributação e as políticas educacionais, bem como ao serem consideradas duas perspectivas: a individual e a coletiva. Logo, uma tese, com um objeto de estudo como este, amplo e permeado de contradições e perspectivas díspares, não permite que se chegue a conclusões taxativas. Ou seja, são vários elementos que merecem destaque e que compõem uma análise mais integral do assunto.

Como apontado, a temática revelou-se, no decorrer da pesquisa, em um campo amplo, com muitas interfaces e em constante disputa. Durante muito tempo ela foi considerada, de acordo com a escassa literatura existente, como sendo apenas um benefício tributário no campo do IRPF, sem outras implicações. Contudo, esse quadro é modificado a partir do momento em que tais benefícios passaram a ser considerados como gastos tributários indiretos, sendo objeto de análise e mensuração.

A ideia de gastos tributários, surgida nos Estados Unidos, trouxe à tona a problemática e a constatação de que a partir do momento em que o Estado deixa de arrecadar um tributo, parcial ou integralmente, ele abre mão de uma determinada Receita Orçamentária. Logo, tais valores deveriam compor o próprio cálculo orçamentário. A partir dessa ideia principal, organizações internacionais começaram a debater e a ampliar a discussão do tema com seus países-membro, como é o caso da OCDE e do FMI. Apesar das críticas sobre as verdadeiras intenções de tais orientações destas organizações, é fato de que os seus documentos influenciaram a evolução do assunto no Brasil, no âmbito da própria Receita Federal.

De acordo com as análises dos demonstrativos dos GTs, percebe-se que a definição do conceito oscila no decorrer dos anos (como pode ser verificado nos demonstrativos divulgados a partir de 1989), tendo as informações e os dados sido agrupados em “função orçamentária” apenas no ano de 2003. Tal agrupamento foi realizado seguindo orientações dos documentos internacionais, possibilitando o início de um processo de transparência. Tal transparência, contudo, ainda se encontra limitada. No tocante especificamente à dedução das despesas com

instrução, a transparência ainda é muito limitada, por várias razões, como ficou explícito no desenvolvimento da tese.

De qualquer modo, a compilação por função orçamentária, possibilitou uma atenção ao tema, já que englobou todos os benefícios vinculados a cada área. Na “função orçamentária Educação”, além da Dedução das Despesas com instrução do Imposto de Renda Pessoa Física, há outros benefícios: Doações a instituições de ensino e pesquisa, Entidades sem fins lucrativos – Educação, Programa Universidade para Todos, Transporte Escolar, Programa Um Computador por Aluno e instituído o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional, Livros, Livros, Jornais e Periódicos, Creches e Pré-Escolas. A compreensão de cada modalidade, no entanto, tende a determinar a função na qual cada uma é alocada. Um exemplo disto, identificado no decorrer da pesquisa, é o caso da permissão dada no IRPF sobre a dedução das “despesas com instrução específicas de deficiente físico ou mental”. Apesar de constar como possibilidade em relação ao IR, no item “Deduções dos gastos com Saúde”, não aparece especificada nos DGT, de modo que não foi possível mapear se tal dedução está sendo considerada um GT.

A despeito da consideração deste possível GT, sua alocação e cômputo, esse conjunto de benefícios indica que há uma determinada quantia que se encontra, direta ou indiretamente, vinculada a instituições privadas/pagas de ensino. Essa quantia foi de aproximadamente R\$ 7,11 bilhões de reais, no ano de 2012 (RFB, 2011), considerando que as seguintes modalidades não estavam computadas no período: Programa Um Computador por Aluno e instituído o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional, Livros, Livros, Jornais e Periódicos, Creches e Pré-Escolas. A projeção para o ano de 2015, incluindo todas as modalidades supracitadas, está na ordem de R\$ 9,36 bilhões de reais (RFB, 2014). Dessas modalidades elencadas, duas são responsáveis por mais da metade desses Gastos, a dedução das despesas com instrução e a imunidade concedida às Entidades sem fins lucrativos da área de Educação. Em relação aos valores projetados para 2015, elas são responsáveis por 82% dos GT na função orçamentária “educação”, somando aproximadamente R\$ 8 bilhões, sendo só a dedução das despesas com instrução responsável pelo valor de mais de R\$ quatro (4) bilhões de reais. Ou seja, ela constitui-se no maior GT na área de Educação.

Apesar de tamanha importância, inicialmente apontada no quesito tributário, não foram identificados estudos específicos sobre o assunto, gerando uma demanda elementar de

informações, na compreensão desta dedução, guiada pelos seguintes questionamentos basilares: Quando ela foi criada? De onde surgiu a ideia desta dedução? O que sua criação objetivava? Constituiu-se num assunto meramente tributário? Qual o vínculo com a educação e as políticas educacionais? Para responder a tais indagações, foi realizado um estudo detalhado sobre a dedução, criada pela Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964.

A primeira hipótese era a de que ela era “filha” da ditadura militar, pois foi aprovada poucos meses após o Golpe de 64. Foi verificado que esta dedução estava em pauta desde a década anterior a da sua aprovação. Em 1957 foi instituído uma Comissão de Reorganização dos Serviços do Imposto de Renda e desse mesmo ano, consta o PL nº 2.384, identificado na pesquisa como sendo o primeiro referente à questão. Outros Projetos de Lei foram também apresentados antes do ano de 64. Ou seja, aparentemente, a questão adveio anteriormente a sua aprovação. Contudo, quando se adentrou na história, exposição de motivos e coligações dos referidos PLs, concluiu-se que estavam vinculados ou por partidários da UDN ou futuros arenistas. Ou seja, não foi uma proposição criada no período da ditadura militar, mas foi defendida e propagada por políticos afins.

Os PLs e as Exposições de Motivos versavam sobre a tributação e tramitaram no âmbito legislativo, não tendo sido achados registros sobre algumas interfaces de debate com a área educacional. Ao mesmo tempo em que foi aprovado como parte de uma política tributária (lembrando-se da existência da Comissão e da aprovação, em 1966, do CTN), correspondia a elementos vinculados a educação, como a relação entre crescimento econômico, mão de obra e instrução. Assim, no campo tributário, tal permissão justificava-se sob o argumento da capacidade contributiva (aliás, sempre em voga) e no campo educacional, pela necessidade de elevar a instrução da população brasileira, sendo insuficiente a oferta pública para tal objetivo. Declaradamente, estes foram os argumentos utilizados para justificar a necessidade da dedução. Outros elementos, entretanto, compõem esse contexto, permitindo uma análise mais fecunda sobre a matéria.

No campo da história da educação, o período republicano trouxe consigo as “chagas da nação”, dentre as quais, encontrava-se o fato de que $\frac{3}{4}$ da população estava à margem do processo de formação e isso passou a ser uma questão incompatível com a demanda de modernização e industrialização no país. Assim, a necessidade de se pensar um sistema de educação fez-se presente. Assuntos como o acesso à formação, a obrigatoriedade do ensino, o

ensino laico, as escolas públicas e privadas, o financiamento dessas escolas e a organização de um sistema, tornaram-se pontos nevrálgicos da educação republicana. Como visto, havia dois grandes grupos disputando estas questões. Por um lado, os integrantes da Associação Brasileira de Educação defendendo as bandeiras de ensino laico, gratuidade, financiamento público das escolas públicas, etc. e por outro, os integrantes da Associação da Escola Católicas, defendendo e pressionando para a manutenção do sistema já em voga. Assim, de acordo com esse conjunto de dados históricos, pode-se dizer que a dedução das despesas com instrução é de fato “filha” da ditadura militar brasileira e suas diversas coligações, como com a classe média brasileira e a igreja católica conservadora.

Assim, tem-se que apesar de ter sido discutida, de acordo com as legislações, num âmbito da reforma e elaboração de um sistema tributário, esta questão correspondia às discussões realizadas no período no âmbito educacional, de modo que cabe considerar que o foco de tal dedução, apesar de tributário, versava desde a sua criação sobre uma determinada visão de educação no país, cuja permissão e subsídio financeiro do Estado às instituições privadas estavam em jogo. Tal perspectiva possibilitou ponderar a argumentação de que essa dedução se constitui apenas em mero mecanismo do IR que visa, exclusivamente, ajustar a capacidade contributiva do contribuinte, como apontada e defendida tanto por especialistas tributários, quanto pelos contribuintes, representados na Tese pelos argumentos elencados na ADI 4927/2013. Tal ponderação se deu em virtude tanto do aspecto educacional primordial ignorado nas argumentações (a própria disputa pelo fundo público), quanto pelas próprias questões tributárias. Portanto, o contexto no qual essa dedução foi implementada é relevante para tentar compreender sua origem, já que estas não estão expostas diretamente em nenhum texto ou legislação.

Em relação às questões tributárias, foi identificado que há certo consenso aparente que atribui automaticamente as questões tributárias à questão de justiça social ou redistribuição via tributação. Entretanto, foi também levantada uma questão que diferencia tal ideia, ao elencar diferentes objetivos quando se fala em tributação. Basicamente, a ideia é a de que um sistema tributário não pressupõe uma redistribuição, pois há conceitos distintos. Há uma justiça na tributação e/ou igualdade na tributação e uma justiça na redistribuição e/ou igualdade pela tributação. Na primeira perspectiva, o sistema tributário observa se há desigualdades dentro do próprio sistema. Já a segunda considera se o sistema consegue ser justo na redistribuição econômica de um todo que é a sociedade. Com base nessa diferenciação, chegou-se à conclusão

de que a argumentação sobre a dedução que versa exclusivamente sobre a capacidade contributiva considera apenas a primeira linha, tornando o argumento da capacidade contributiva alheio às questões de natureza social. Ou seja, a capacidade contributiva é específica do sistema de tributação, independentemente se promove ou não uma redistribuição. Logo, tal argumento não se encontra invalidado a partir desse ponto de vista, apesar de se questionar o que se considerou, na tese, como sobreposição em relação a já instituída dedução por dependentes, tanto nas questões teóricas, quanto nas simulações realizadas. Por esse ponto de vista, quando se solicita uma justiça na tributação, a dedução faz sentido, bem como outras vinculadas aos direitos sociais. Contudo, se há por prerrogativa uma justiça pela tributação, tal dedução encontra-se equivocada.

Outra questão foi levantada baseada na segunda perspectiva de análise: o que essa dedução representa num contexto macro do próprio sistema tributário? Os dados sobre a CT permitem algumas considerações: a) Aproximadamente metade da CT incide sobre bens e serviços e não sobre a renda, sendo a tributação sobre a renda responsável por apenas 6,4% da soma que compõe a Carga Tributária Total (35,85%). É basicamente por essa composição que o sistema tributário se caracteriza por ser regressivo; b) Dentre os impostos, é o IR que é considerado o mais progressivo. Contudo, num quadro de uma série de brechas legais, como a existência de uma gama de deduções, dentre outras questões, tal progressividade torna-se diminuta, contribuindo para o quadro regressivo no qual se baseia o sistema tributário vigente; c) a parcela da população que é obrigada a declarar e que a paga o IR é pequena, em torno de 15%; d) o argumento de que quem paga IR, paga um valor elevado de imposto e por isso necessita da dedução das despesas com educação, dentre outras, por exemplo, torna-se contraditório, tendo em vista o conjunto que é o sistema tributário brasileiro.

Do ponto de vista educacional foram vários argumentos identificados e desenvolvidos na tese que procuram justificar a existência e muitas vezes, a permanência, da dedução das despesas com instrução no IRPF. Há questões vinculadas à criação da dedução, seus motivos explícitos e implícitos e ao direito à educação e de seu financiamento, no próprio âmbito da política educacional. A justificativa primeira para a existência desse mecanismo no campo educacional versava, mesmo que indiretamente, sobre a questão do acesso (vagas). A dedução visava ao crescimento econômico, ao possibilitar a ampliação do número de matrículas na rede privada e, conseqüentemente, proporcionar uma maior disponibilidade da rede pública, já que a justificativa se baseava na insuficiência de vagas no sistema público. Na atualidade, tem-se

que esse aspecto ainda é elencado, mas outros se sobressaem na argumentação, ao menos em relação à Educação Obrigatória. É reclamada a ausência de qualidade nas escolas do sistema público e posto em voga o fato de que a educação é direito de todos e dever do Estado, logo, seja qual for a forma, ela deverá ser apoiada e subsidiada pelo Estado. Ou seja, no campo educacional, tem-se uma tríade argumentativa na defesa da permanência e ampliação da dedução.

Um dado interessante é que mostra como a dedução está sendo vista na atualidade é que, se no momento da sua criação, a linha política que a apoiava mostrou-se bem definida, tal fato não ocorre nesse momento que reclamam por sua ampliação. Os estudos mostraram, por meio do levantamento das Leis e Projetos de Leis, que o tema em questão ocupa um espaço dual no cenário brasileiro. Ou seja, a dedução é defendida tanto por aqueles que possuem uma abordagem política liberal, conservadora, quanto por aqueles considerados progressistas. Essa dualidade revela alguns aspectos imbricados na existência e manutenção deste mecanismo. O primeiro deles é o fato de que a ideia do direito à educação não se apresenta como um conceito objetivo. A compreensão de tal direito possui um caráter subjetivo, de acordo com os posicionamentos. Nesse sentido, a tríade do acesso, permanência e qualidade continua válida nas argumentações, embora permeada de modos distintos da obtenção da mesma. O modo de encará-la é que difere nas argumentações. Ou seja, as perspectivas adotadas é que diferem, tanto no âmbito individual, quanto no coletivo. A defesa pela manutenção e ampliação da dedução baseia-se em argumentos individuais, numa relação “consumidor do serviço” *versus* “financiamento público/privado”. Já os argumentos contrários a tal mecanismos revelam-se oriundos de uma perspectiva da educação enquanto política pública.

O direito à educação e o seu financiamento são apresentados como argumentos preponderantes. Tem-se o direito à educação, o Estado não garante uma escola de qualidade (de acordo com conceitos coletivos e individuais) e por isso, esse direito tem que ser garantido. Por outro lado, se o direito à educação é compreendido como fundamento de um processo abrangente, social e que se refere ao conjunto da população, tem-se que a dedução se encontra descompassada com as prerrogativas do Estado como garantidor de uma educação com acesso igualitário e com qualidade minimamente padronizada (vide CAQ).

Não se desconsidera a argumentação de que existam problemas relacionados às escolas públicas. Inclusive, o próprio PNE reconhece muitos desses problemas e demanda

financiamento para que sejam sanados. Portanto, pontua-se a questão de se continuar financiando essas instituições privadas sob argumentos individuais ou direcionar a verba para que a educação pública supere preponderantemente os problemas elencados. Logo, a vertente do financiamento é também um elemento chave no assunto. Esta, entretanto, mostrou-se totalmente vinculada às demais ideias elencadas. Ou seja, é prerrogativa entendê-la no contexto tanto da criação quanto referente ao próprio direito à educação, como desenvolvido. Apesar de correta a argumentação monetária, no caso da Educação Básica, de que o valor da dedução de aproximadamente R\$ 850,00 (AC 2012) é muito menor do que as famílias gastam colocando o filho na escola privada, a questão não mostrou se resumir a esse cálculo simplista. O que se tem é que onde há menos investimento, seja ele público ou privado, é onde se encontram as camadas menos favorecidas da sociedade. Ou seja, há uma relação entre investimento e a percepção de qualidade. Enquanto na Educação Básica, de modo geral, o custo de uma escola privada “com qualidade” é maior do que o investimento público, no Ensino Superior, a situação é invertida. Logo, o argumento da qualidade é válido apenas para um nível. No outro nível, o argumento prevalecente é o da ausência de vagas. Ainda nesse âmbito é válido pontuar que há uma gama de financiamento público às instituições privadas que poderia ser investido na educação pública, como era de se supor. Logo, pelos dados elencados, se esse valor, a partir de 2003, tivesse sido destinado, por exemplo, à construção de creches, teríamos hoje um quantitativo de vagas (no quesito estrutura) para toda a população brasileira demandante.

Outra questão relevante se refere ao fato de que não foram encontradas evidências de que a ausência da dedução acarretaria impacto nessas instituições e/ou opções dos contribuintes. Tal situação poderia questionar a própria compreensão da dedução enquanto um subsídio público, pois não há estudos que mostrem prováveis impactos caso ela venha a findar. Ao mesmo tempo, o governo a considera um subsídio ao colocá-la no conjunto dos GTs. Se fosse considerada apenas um benefício para garantir a justiça fiscal, não entraria nesse computo diferentemente dos demais benefícios. Assim, caso não altere o quadro existente de matrículas nestas instituições, pode não se configurar mais como um subsídio, o que reafirma a urgência em se avaliar no campo tributário, em conjunto com o campo educacional, tal benefício - que nem prazo determinado possui, sendo isto um grave erro na política tributária. Por isso, a tese de que é mais um assunto no campo da política educacional do que do financiamento propriamente dito.

Ademais, é fato que qualquer gasto tributário, apesar de integrar uma ou outra função orçamentária, implica no financiamento das políticas públicas de modo geral, já que é por meio da tributação que Federação, estados e municípios arrecadam valores para a efetivação destas. Logo, políticas redistributivas via FPM e FPE necessitam ser adentradas, ao menos no que diz respeito à função orçamentária Educação, como sinalizado.

Assim, a tese adotada é a de que a dedução das despesas com instrução vai tanto ao encontro das políticas de educação que já estão sendo executadas, como vai de encontro a uma perspectiva ampla e integral sobre a constituição do direito à educação e da educação enquanto um bem público. Existe um cenário tributário que permite a vinculação de fundo público a instituições privadas, como visto acerca da função orçamentária “Educação” referida nos Demonstrativos dos Gastos Tributários. Tendo em vista esse conjunto de benefícios elencados, considera-se que existe uma série de políticas educacionais sendo direcionadas com base na concepção de educação enquanto serviço, numa relação consumidor/prestador. Contudo vai de encontro a uma perspectiva ampla e integral sobre a constituição do direito à educação, desconsiderando uma série de problemáticas envolvidas na garantia desse direito. Inclusive, a ponderação de Joacir Sevegnani (2011) acerca do sentido social das renúncias fiscais, corrobora para a compreensão desta dedução numa perspectiva mais abrangente

[...] as renúncias fiscais, embora concedidas a contribuintes, não têm o propósito de serem benefícios voltados a atender exclusivamente o interesse particular destes. Quando um ente estatal concede isenção, anistia, ou outra modalidade de benefício, deve fazê-lo visando diretamente ao interesse social, ainda que indiretamente possa o contribuinte ser favorecido. E mais, apenas deve abster-se de exigir um tributo sobre determinadas situações, se deixando de fazê-lo, alcança resultados sociais melhores e com mais eficiência do que os arrecadando para posteriormente aplicá-los em políticas sociais. Isto significa que a administração pública somente deve optar por uma redução da tributação para determinados segmentos ou pessoas, se esta medida proporciona direta ou indiretamente um benefício igual ou superior para a comunidade, daquele que seria alcançado pela atuação estatal. (SEVEGNANI, 2011, p. 2)

Assim, pode-se concluir, portanto, que a dedução das despesas com instrução, mecanismo existente no cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), apesar de ser comumente tratado como uma questão tributária refere-se sobremaneira a questões educacionais.

Entretanto, a despeito das considerações ideológicas e técnicas, este assunto, assim como a tributação de um modo geral, mostrou-se vinculado às disputas políticas e econômicas, sendo

as questões técnicas meramente justificativas de uma ou outra opção, vide posicionamento da AGU que ao mesmo tempo em que condena a ampliação do teto com justificativas em prol da educação pública, contraditoriamente, assume parcialidade no pagamento da dedução já existente. Ou seja, reconhece-se que ela é indevida, mas não adentra na esfera da sua não existência. Essa situação reitera o que Gaiger e Salvador, em entrevista, ponderaram acerca de todo esse processo tributário: que cada pessoa tende a defender algo a partir da sua própria perspectiva. E a perspectiva de quem é a favor e defende esta dedução dentre outras se dá em decorrência de uma série de motivos, de diversas ordens, dentre elas, a percepção equivocada que se tem de ausência de retorno social dos impostos pagos (que como foi visto, aliás, não existe necessariamente esta vinculação entre impostos e serviços). Além disso, como mostrado na tese e reafirmado pelos especialistas, há uma pauta escondida, como por exemplo, a existência de uma gama de benefícios na área. Gaiger avalia que essa pauta fica escondida sob o discurso de que “pago muito tributo e recebo pouco de volta”.

[...] A gente paga pouco, vis a vis o nível de renda que eu tenho. A carga tributária está em torno de 35%, eu mesmo pago 28%. O pobre paga 37%. O IPTU que é neutro, IPVA também, ele não tem nenhum benefício. Ele paga contribuições previdenciárias, ele está formalizado, paga um absurdo no consumo no geral. Eu pago um absurdo no consumo no geral, mas eu tenho nota legal, eu pago menos imposto patrimonial das minhas coisas pelas alíquotas. Então, na verdade, você não paga tanto, vis à vis o que pagam em outros países quando você está no mesmo nível de renda. E quando você discute que recebe por serviços, é discutível, porque as pessoas ricas desse país moram bem, têm infraestrutura perto de casa, a criminalidade é menor, os serviços de saúde privados e públicos, as diferenças cada vez se estreita mais, as pessoas nem conhecem os serviços públicos e na hora que vai para a alta complexidade, você cai no sistema único. A universidade de qualidade é gratuita. Então acho que a gente tem problema de qualidade, uma carga elevada dependendo do nível de renda, mas isso obscurece a pauta tributária... (Entrevista Fernando Gaiger)

Somado a essa percepção, há uma série de brechas no sistema tributário que reforçam a ideia de que é o assalariado que paga imposto de renda e não os “donos do capital”. Constatam-se elisões fiscais no sistema, ausência de taxação das grandes fortunas, a falta de um imposto efetivo sobre herança, etc. Ademais, a instabilidade política vivenciada contribui para essa visão de “pago muito e recebo quase nada de volta”. Tal situação reafirma a questão de que o assunto se insere num conjunto de benefícios a favor de determinados grupos, no caso, sumariamente as instituições privadas com fins lucrativos. E que, portanto, realizar um debate ou ações sobre tal benefício já instaurado, assumido como “o mínimo que o Estado deve arcar”, sem prazo de validade, requer, sem dúvida, tanto discussões qualificadas sobre a educação brasileira, quanto

forças políticas capazes de fazerem tais discussões entrarem no cenário nacional. Sanches (2010) pontua essa questão.

Na perspectiva do seu custo financeiro, recorde-se que a isenção tributária/benefício fiscal é atribuída com certa finalidade e tem certo custo para o Orçamento. Por isso, uma medida destinada a disciplinar o ordenamento jurídico financeiro e tributário determina que se deva, ano após ano, calcular o custo financeiro da isenção e, mediante uma análise custo-benefício, verificar se mantêm os motivos da sua concessão. No entanto, sabemos que os benefícios fiscais tendem a perpetuar-se, pois é precisamente nesta zona especial da legislação que se encontra uma especial convergência da actuação, normalmente a expensas de outros grupos de contribuintes, de interesses especiais (no sentido da organização de contribuintes para conseguir, mediante a formação de grupos de interesses, a captura de benefícios, sendo os benefícios fiscais uma forma especial destes benefícios) (SANCHES, 2010, p. 50)

A ressalva feita, contudo, refere-se à compreensão se a dedução se constitui ainda um subsídio às escolas privadas, pois de acordo com o conceito de benefício tributário, ele procura incentivar determinados comportamentos. Ou seja, a existência dessa dedução induz ou determina matrículas em instituições privadas? Ou tais matrículas estão condicionadas a outros elementos, como visto? Pelos elementos elencados, o valor de aproximadamente R\$80,00 mensais (ano calendário 2015) não parece ser determinante na própria escolarização ou na escolarização dos filhos frente a uma renda cuja alíquota nominal atribuída é a de 27,5%. Assim, apesar desta tese trazer como pressuposto em seu objetivo que a dedução se constitui um subsídio público à instituição privada e tal fato se confirmar pelo modo como a própria receita a considera (como Gasto Tributário), tal assunto, sem dúvida, merece toda a atenção em pesquisas futuras.

Logo, ideologicamente, foi possível indicar uma série de argumentos contraditórios da perspectiva que subjaz a dedução. Contudo, politicamente, e com base nos entraves elencados, compreende-se que se faz necessária certa parcimônia em possíveis propostas a ela vinculadas. Assim, apesar de o campo ideológico adotado na tese não corroborar com a existência dedução, por compreender que a mesma é parcial e possui uma perspectiva exclusivista tanto do ponto de vista tributário quanto educacional, compreende-se que é necessário fazer desse, um debate consistente nos anos vindouros e acenar para seu fim quando, ao menos a questão das vagas, em todas as etapas da educação básica, for garantida, já que esse nível é obrigatório e ainda existe grande lacuna no mesmo. Quanto ao Ensino Superior, o debate também se faz urgente,

pois há uma sobreposição de ações e recursos destinados ao ensino superior privado. Ademais, este nível não é constitucionalmente obrigatório.

Para fim de conclusão, tem-se que muitas lacunas foram identificadas sobre o assunto e limitantes foram encontrados. Assim, apesar da tese adentrar no tema, traz consigo uma série de questões, de modo que se torna imprescindível que outras pesquisas sejam desenvolvidas a fim de que o assunto seja integralmente resgatado e debatido nesse contexto de demanda de uma reforma tributária e efetivação das metas e estratégias aprovadas no PNE.

6. REFERÊNCIAS

ADRIÃO, Theresa; PERONI, Vera Maria Vidal (Org.). Público e privado na educação: novos elementos para o debate. São Paulo: Xamã, 2008.

AFONSO, José Roberto. IRPF e desigualdade em debate no Brasil: o já revelado e o por revelar. Texto de discussão nº 42. Rio de Janeiro, RJ: Fundação Getúlio Vargas; Instituto Brasileiro de Economia, 2014.

AGÊNCIA SENADO. Sobre o PL 150/2007. Publicado em 14 fev. 2012.

AGU, Advocacia Geral da União. Ação Direta de inconstitucionalidade nº 4927. Relatora Ministra Rosa Weber. Brasília, DF. Mai/2013. In: file:///C:/Users/Caroline/Downloads/manifestacao_da_agu.pdf. Acesso em: 08 ago. 2014.

AGUIAR, Márcia Ângela da Silva. Avaliação do Plano Nacional de Educação 2001-2009: questões para reflexão. Educação & Sociedade, Campinas, v. 31, n. 112, p. 707-727, jul./set. 2010.

ALBINO, Fernando. Imposto sobre o valor agregado. Migalhas. 01 Jun. 2007. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI39931,51045-Imposto+sobre+valor+agregado>. Acesso em: 13 Jun. 2015.

ALMEIDA, Francisco Carlos Ribeiro de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal, Revista do TCU n. 84, abr/jun 2000.

ALVARENGA, Livia Vilas-Bôas. Gastos Tributários Gastos Tributários Sociais – Como estamos? Texto para Discussão No. 64 – Abril 2012. Centro de estudos sobre desigualdade e desenvolvimento, 2012.

ALVES, Nardéli et al. A proposta de simplificar as obrigações do contribuinte e as mudanças do sistema tributário vigente. Revista de Gestão e Tecnologia, Vol.2(2). 2012.

ARANHA, Maria Lúcia de Arruda. História da educação. São Paulo: Moderna, 1996.

ARAÚJO, Gilda Cardoso de; FERNANDES, Caroline Falco. Qualidade do ensino e avaliações em larga escala no Brasil: os desafios do processo e do sucesso educativo na garantia do direito à educação. Revista Iberoamericana de Evaluación Educativa, v. 12, n. 2, 2009.

ARAUJO, Ulisses Gomes. Imposto sobre valor agregado (IVA) a guerra fiscal e o princípio do federalismo brasileiro. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 94, nov 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10746>. Acesso em fev. 2015.

AZANHA, José Mário Pires. Uma ideia de pesquisa educacional. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1992.

AZANHA, José Mário Pires. Roque Spencer Maciel de Barros defensor da escola pública. Educação & Pesquisa. São Paulo, v. 25, n. 1, p. 167-169, junho, 1999.

AZEVEDO, Janete Lins. A educação como política pública. Coleção Polêmicas do nosso tempo. 3.ed. Campinas: SP. Autores Associados, 2004.

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda. Sistematização do debate sobre 'sistema tributário'. In: BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; VARSANO, Ricardo; WERNECK, Rogério. Desenvolvimento em debate – sistema tributário. Brasília, DF: BNDES, 2002.

BARBOSA, Luciane Muniz. Ensino em casa no Brasil: um desafio à escola? Tese (Doutorado em Educação) – Faculdade de Educação da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

BARROS, Ricardo Paes et al. Analfabetismo no Brasil. Rio de Janeiro: Instituto de Estudos do Trabalho e Sociedade, 2006. Disponível em: http://www.iets.org.br/biblioteca/Analfabetismo_no_Brasil.pdf. Acesso em: 26 Mar. 2015.

BASTOS, Roseli Quaresma. Elisão e evasão fiscal: Os limites do planejamento tributário. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIII, n. 81, out 2010.

BCB. BANCO CENTRAL DO BRASIL. Calculadora Cidadã. Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAO/publico/corrigirPorIndice.do?method=corrigirPorIndice>. Acesso em: 15. Set. 2015.

BEGHIN, Nathalie. Gastos Tributários Sociais de âmbito federal: uma proposta de dimensionamento. Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal – UNAFISCO, 2005.

BEISIEGEL, Celso de Rui. A construção da escola pública que temos: alguns capítulos da expansão da rede de ensino secundário público no Estado de São Paulo. Versão preliminar. Mimeo. s/d

BERNABEL, Rodolph. Teoria da escolha pública: uma introdução crítica. 2009. 88 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Política) – Programa de Pós-graduação em Ciência Política do Departamento de Ciência Política da Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da Universidade de São Paulo, São Paulo. 2009.

BLONDAL, Sveinbjörn. Investment in human capital through post-compulsory education: the impact of government financing. Disponível em: <http://www.oecd.org/economy/labour/34949912.pdf>. OECD, 2002.

BOMENY, Helena. Os intelectuais da educação. 2. ed. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editora, 2003. (Coleção Descobrindo o Brasil). 2001.

BOMENY, Helena. Educação e desenvolvimento: o debate nos anos 1950. CPDOC Disponível em: <http://cpdoc.fgv.br/producao/dossies/JK/artigos/Educacao/Anos1950>. Acesso em: 15 dez. 2013.

BONAL, Xavier La educación en tiempos de globalización: ¿quién se beneficia? In: **Educación & Sociedad**, vol. 30, núm. 108, 2009, pp. 653-671 Centro de Estudos Educação e Sociedade: Campinas, 2009.

BURMAN, Leonard. Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? National Tax Journal, Vol. 56, No. 3, pp. 613-28. 2003.

CAMPANHA Nacional Pelo Direito À Educação. **Educação pública de qualidade: quanto custa esse direito?** São Paulo: http://arquivo.campanhaeducacao.org.br/publicacoes/CAQieducativo_2 São Paulo, 2011.

CARMO, Pedro. **Redistribuição de renda mediante diversificação de alíquotas do Imposto de Renda da Pessoa Física**. Curso de Especialização em Orçamento Público – Câmara dos Deputados e Tribunal de Contas da União. Monografia. Brasília, 2007.

CARRASCO, Carlos Marx. El Gasto Tributario en Ecuador. In: JORRAT ET AL (Orgs.). BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO (BID) Y FONDO MONETARIO INTERNATIONAL (FMI). **Resumen de las Discusiones y Presentaciones. Seminario Internacional BID/FMI de Gastos Tributarios**. Disponível em: <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/Gasto%20tributario2.pdf>. 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16ª ed. Revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n 31/2000. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001.

CARREIRA, Denise; PINTO, José Marcelino. Custo Aluno-Qualidade Inicial: rumo à educação pública de qualidade no Brasil. São Paulo: Global: Campanha Nacional pelo Direito à Educação, 2007.

CARVALHO, Cristina. **Reforma universitária e os mecanismos de incentivo à expansão do ensino superior privado no Brasil (1964-1984)**. 2002. 177f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Econômicas, Instituto de Economia, Universidade Estadual de Campinas, Campinas.

CARVALHO, Cristina, LOPREATO, Francisco. **Finanças públicas, renúncia fiscal e o Prouni no governo Lula**. Impulso, Piracicaba, v. 16, n. 40, p. 93-104, maio-ago. 2005.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CASTRO, Fábio Ávila. **Imposto de renda da pessoa física: comparações internacionais, medidas de progressividade e redistribuição**. 2014.115f. Dissertação (Mestrado) — Departamento de Economia, Universidade de Brasília, Brasília, 2014.

CASTRO, Jorge Abrahão; CARVALHO, Cristina Helena Almeida. **Necessidades e possibilidades para o financiamento da educação brasileira**. In: III Congresso Ibero-Americano de Política e Administração da Educação, 2012.

CATARINO, João Ricardo. **Redistribuição tributária: estado social e escolha individual**. Coimbra, Portugal: Almedina, 2008. (Séries Teses de doutoramento) 692p.

CONAE. Conferência Nacional de Educação. **Documento final 2010**. In: http://conae.mec.gov.br/images/stories/pdf/pdf/documentos/documento_final_sl.pdf. Acesso em 13 Nov. 2013.

CDES. CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. As Desigualdades na Escolarização no Brasil. **Relatório de Observação nº 5**. Brasília, 2014.

COTTARELLI, Carlos. Mensaje del Sr. Carlos Cottarelli. In: JORRAT ET AL (Orgs.). BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO (BID) Y FONDO MONETARIO

INTERNATIONAL (FMI). **Resumen de las Discusiones y Presentaciones. Seminario Internacional BID/FMI de Gastos Tributarios.** Disponível em: <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/Gasto%20tributario2.pdf>. 2008.

CPDOC. **Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil.** Associação Brasileira de Educação (ABE). Verbete. In: [http://cpdoc.fgv.br/sites/default/files/verbetes/primeira-republica/ASSOCIA%C3%87%C3%83%20BRASILEIRA%20DE%20EDUCA%C3%87%C3%83O%20\(ABE\).pdf](http://cpdoc.fgv.br/sites/default/files/verbetes/primeira-republica/ASSOCIA%C3%87%C3%83%20BRASILEIRA%20DE%20EDUCA%C3%87%C3%83O%20(ABE).pdf). Acesso em: 15 jan. 2014.

CPDOC. **Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil.** Juscelino Kubitschek de Oliveira. Verbete. In: <http://www.fgv.br/cpdoc/busca/Busca/BuscaConsultar.aspx>. Acesso em: 16 jan. 2014a.

CPDOC. **Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil.** União Democrática Nacional – UDN. Verbete. In: <http://www.fgv.br/cpdoc/busca/Busca/BuscaConsultar.aspx>. Acesso em: 20 jan. 2014b.

CPDOC. **Centro de Pesquisa e Documentação de História Contemporânea do Brasil.** Aliança Renovadora Nacional - ARENA. Verbete. In: <http://www.fgv.br/cpdoc/busca/Busca/BuscaConsultar.aspx>. Acesso em: 21 jan. 2014c.

CRAIG, Jon.; ALLAN, William. **Fiscal transparency, tax expenditures, and budget processes: an international perspective.** 2002. Disponível em: <http://www.cepal.org/de/noticias/paginas/0/9200/3Allan.pdf>

CURI, Andréa; MENEZES-FILHO, Naércio; FARIA, Paulo. **A Relação entre Mensalidade Escolar e Proficiência no Enem.** Apresentado no XXXVII Encontro Nacional da Associação Nacional dos Centros de Pós-graduação em Economia (Anpec), 2009.

CURY, Carlos Roberto Jamil. O público e o privado na educação brasileira contemporânea: posições e tendências. **Cadernos de Pesquisa**, n. 81, p. 33-44. 1992.

CURY, Roberto Jamil. O Plano Nacional de Educação: duas formulações. **Cadernos de Pesquisa**. São Paulo: Fundação Carlos Chagas, n.104, jul.1998.

CURY, Carlos Roberto Jamil. Direito à educação: direito à igualdade, direito à diferença. **Caderno Pesquisa [online]** n.116. 2002.

DALE, R. O marketing do mercado educacional e a polarização da educação. In: GENTILI, P. (Org.). **Pedagogia da exclusão: crítica ao neoliberalismo em educação.** Petrópolis: Vozes, 1995.

DALE, Roger. **A promoção do mercado educacional e a polarização da educação.** Educação, Sociedade e Culturas, Porto, n. 12, p. 109-139, 1994.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado.** 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

DANA, Samy. A tão sonhada (e necessária) reforma tributária. **Folha on line.** São Paulo: 09 jan. 2014. Disponível em:

<http://www1.folha.uol.com.br/colunas/carodinho/2014/01/1394801-a-tao-sonhada-e-necessaria-reforma-tributaria.shtml#>. Acesso em: 15 ago. 2014.

DIDIER, Fredie. **Curso de direito processual civil**. 4 ed. Volume 2. Editora Juspodivm. Salvador, 2009.

DINIZ, Érica; AFONSO, José Roberto. **Benefícios fiscais concedidos (e mensurados) pelo governo federal**. Texto para Discussão da FGV/IBRE, jan. 2014.

DIREITO TRIBUTÁRIO. **O direito tributário comentado**. Princípios do Direito Tributário brasileiro. In: <http://tributarioblog.blogspot.com.br/2008/10/principios-direito-tributario.html>. Acesso em: 13 Out. 2013.

DRUMMOND, Carlos. Sonegação de impostos é sete vezes maior que a corrupção. **Carta Capital**. Disponível em: <http://www.cartacapital.com.br/economia/sonegacao-de-impostos-e-sete-vezes-maior-que-a-corruptao-9109.html>. 30. Mar. 2015.

DUBAY, Curtis; BURTON, David. A Tax Reform Primer for the 2016 Presidential Candidates. **The Heritage Foundation**. 07 Abr. 2015.

EL PAÍS. **Lo de subir impuestos se me da fatal**. Disponível em: http://economia.elpais.com/economia/2014/07/12/actualidad/1405182405_725839.html. Espanha, 12 Jul. 2014.

ENGUITA, Mariano, (1995). O discurso da qualidade e a qualidade do discurso. In: GENTILI, Pablo, SILVA, Tomás Tadeu da (orgs). **Neoliberalismo, qualidade total e educação: visões críticas**. 11ª ed. Petrópolis: Vozes. 2002.

E-SIC. SISTEMA ELETRÔNICO DO SERVIÇO DE INFORMAÇÃO AO CIDADÃO. **Informações sobre a dedução das despesas com instrução no IRPF**. Pedido e Recurso. Protocolo: 16853001308201485. Brasília, 01. Ago. 2014.

E-SIC. SISTEMA ELETRÔNICO DO SERVIÇO DE INFORMAÇÃO AO CIDADÃO. **Informações sobre o Mapeamento de Vagas**. Protocolo: 23480013849201588. Brasília, 17. Set. 2015.

ESAF. ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA. Anais do Seminário Internacional sobre Elisão Fiscal, realizado em Brasília, no período de 06 a 08 de agosto de 2001. Brasília, 2002.

ESTADÃO, O. Imposto de Renda. **Jornal O Estado de São Paulo**. São Paulo, 02 abr. 1960.

FARENZENA, Nalú. (Org.). **Custos e condições de qualidade da educação em escolas públicas: aportes de estudos regionais**. Brasília: INEP-MEC, 2005.

FERNANDES, Caroline. **O Ideb no município de Vitória/ES (2005-2007)**. Dissertação de mestrado. Universidade Federal do Espírito Santo, 2010.

FERNANDES, Reynaldo. **IDEB: monitoramento objetivo da qualidade dos sistemas a partir da combinação entre fluxo e aprendizagem escolar**. In: Em Questão4. O Plano de desenvolvimento da educação. São Paulo: Ação Educativa, 2007.

FERRARO (FERRARI), Alceu. Analfabetismo no Brasil: tendência secular e avanços recentes. Resultados preliminares. **Cadernos de Pesquisa**, Pesquisa São Paulo, n. 52, p. 35-49, fev. 1985.

FERREIRA, Bianca. Abatimento anual com educação no IR equivale a uma mensalidade escolar. In: **Estadão**. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,abatimento-anual-com-educacao-no-ir-equivale-a-uma-mensalidade-escolar,183057>. 27. Abr. 2014.

FMI. FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Manual de Transparência Fiscal**. Disponível em: <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/por/manualp.pdf>. 2007. Washington: IMF, 2007.

FNDE. FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO **Arrecadação bruta do salário-educação 2012**. In: <http://www.fnde.gov.br/arquivos/category/73-salario-educacao?download=7751:arrecadacao-bruta-mensa-do-salario-educacao-2012>. Acesso em: 10 jan. 2014.

FNDE. FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO. **Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar (Pnate)**. Disponível em: <http://www.fnde.gov.br/programas/transporte-escolar/transporte-escolar-apresentacao>. Acesso em: 4 mar. 2015.

FNDE. FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO. **Fundo de manutenção e desenvolvimento da educação básica e de valorização dos profissionais da educação- FUNDEB**. Disponível em: <file:///C:/Users/Caroline/Downloads/perguntas%20e%20respostas%20sobre%20o%20fundeb%20-%20agosto-2013.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2015a.

GAMA, João Taborda. Nota prévia. In: SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal**. Portugal, Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

GENTILI, Pablo. O discurso da “qualidade” como nova retórica conservadora no campo educacional. In: GENTILI, Pablo, SILVA, Tomás Tadeu da (orgs). **Neoliberalismo, qualidade total e educação: visões críticas**. 11ª ed. Petrópolis: Vozes. 2002.

GOLDSCHMIDT, Rodrigo. **O princípio da proporcionalidade no direito educacional**. Passo Fundo: UPF, 2003.

GRAY, Gordon. **The Need For Tax Reform: Evaluating Recent Proposals**. Disponível em: <http://americanactionforum.org/research/the-need-for-tax-reform-evaluating-recent-proposals>. United States: American Action Forum, 27 abr. 2015.

HASENBALG, Carlos. Estatísticas do Século XX: Educação. In: IBGE. **Estatísticas do Século XX**. IBGE: Rio de Janeiro, 2006.

HELENE, Otaviano. **Um diagnóstico da educação brasileira e de seu financiamento**. Campinas, SP: Autores Associados, 2013. (Coleção educação contemporânea).

HENRIQUES, Elcio. **O Gasto tributário no direito brasileiro**. XIV Prêmio do Tesouro Nacional. Disponível em: http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIVPremio/financas/1tefpXIVPTN/monografia_Tema2_Elcio_Fiori_Henriques.pdf. Brasília, 2009.

HICKMANN, Clair. **Quando os pobres pagam pelos ricos**. Le monde diplomatique Brasil. Ponto de vista. Publicado em 11 set. 2007.

HOLTZ-EAKIN, Douglas. **Principals of tax reform**. Disponível em: <http://americanactionforum.org/research/principles-of-tax-reform>. United States: American Action Forum, 17 nov. 2014.

IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo**. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/inpc_ipca/defaultinpc.shtm. Acesso em: 28 out. 2014.

IBGE. INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Séries Estatísticas**. Disponível em: http://seriesestatisticas.ibge.gov.br/lista_tema.aspx?op=0&de=8&no=4. Acesso em: 15 jun. 2015.

IBPT - INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Curso a distância de Tributarista Júnior**. Curitiba, 2013.

INEP. INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. **Inep divulga dados do investimento público em educação de 2000 a 2010**. In: http://portal.inep.gov.br/c/journal/view_article_content?groupId=10157&articleId=85039&version=1.4. Publicado em: 19 jan. 2012.

INEP. INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. **Censo Escolar da Educação Básica 2012**. Resumo Técnico. Brasília, 2012a.

INEP. INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. **Censo Escolar 2014. Dados do município de Vitória-ES**. Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/basica-censo>. Acesso em 13 dez. 2014.

IPEA. INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS APLICADAS. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **“15 anos de Gasto Social Federal – Notas sobre o período de 1995 a 2009”**. Comunicado nº 98. Brasília, 2011.

IPEA. INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS APLICADAS **Gastos Tributários do governo federal: um debate necessário**. Comunicado do Ipea nº 117. Brasília, 2011a.

IPEA. INSTITUTO DE PESQUISAS ECONÔMICAS APLICADAS. **Financiamento da educação: necessidades e possibilidades**. Comunicado do Ipea nº 124. Brasília, 2011b.

JACOBSEN, Michael, et al, **Tax Expenditures in the Nordic Countries**, a report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo, 2010.

JESUS, Wellington Ferreira de. **A vinculação de recursos para a educação e a UDN**. Cad. Pesqui., São Paulo, v. 40, n. 139, p. 213-236, Abr. 2010.

JUNQUEIRA, Murilo. **O nó tributário: por que não se aprova uma reforma tributária no Brasil**. Anais do I circuito de debates acadêmicos. IPEA: Brasília, 2011.

JUSBASIL. **Princípio da Razoabilidade**. In: <http://www.jusbrasil.com.br/topicos/292526/principio-da-razoabilidade>. Acesso em 05 Jan. 2014.

KANG, Thomas. **Educando a Elite para garantir o Progresso Nacional: Políticas Educacionais e Ensino Primário no Brasil, 1930-1964.** Disponível em: http://www.anpec.org.br/encontro/2013/files_I/i3-246f81cc581efebd9a000b0b75e7578a.pdf. Associação Nacional dos Centros de Pós-Graduação em Economia. 41º Encontro Nacional de Economia. Foz do Iguaçu, 2013.

KHAIR, Amir. Reforma Tributária. São Paulo: **O Estadão**, 12 abr. 2015. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,reforma-tributaria-imp-,1668158>. Acesso em: 27 abr. 2015.

LE MONDE. **La réforme fiscale est-elle "déjà engagée", comme le soutient François Hollande ?** Disponível em: http://www.lemonde.fr/politique/article/2013/11/21/la-reforme-fiscale-est-elle-deja-engagee-comme-le-soutient-francois-hollande_3518194_823448.html?xtmc=reforme_fiscale&xtcr=2 2014

LEHER, Roberto. Florestan Fernandes e a defesa da educação pública. **Educação e Sociedade**. Campinas, v. 33, n. 121, p. 1157-1173, Dez. 2012.

LEMGRUBER, Andrea. Estimación de los Gastos Tributarios: Desafíos de Implementación e Implicaciones para la Política y Administración Tributaria. Gastos Tributarios: Desafíos de Implementación. In: JORRAT ET AL (Orgs.). BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO (BID) Y FONDO MONETARIO INTERNACIONAL (FMI). **Resumen de las Discusiones y Presentaciones. Seminario Internacional BID/FMI de Gastos Tributarios.** Disponível em: <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/Gasto%20tributario2.pdf>. 2008.

LEMGRUBER, Andrea. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade.** Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02_afinalidadedatributacao.pdf Acesso em: 08 set. 2014.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto de renda como instrumento de justiça social no Brasil.** Barueri, São Paulo: Manole, 2003.

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

LIMA, Edilberto. **Reflexão sobre tributação e reforma tributária no Brasil.** Planejamento e Políticas Públicas. 20 – Dez de 1999. Brasília, IPEA. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/ppp20.pdf>. Acesso em 07 de mai de 2014.

LIMEIRA, Aline de Moraes. **O Comércio da Instrução no século XIX: colégios particulares propagandas e subvenções Públicas.** Dissertação de Mestrado em Educação. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. UERJ, 2010.

MACIEL, Marcelo. **Dependência de trajetória nos incentivos fiscais: fragmentação do empresariado na reforma tributária.** Instituto Universitário de Pesquisas do Rio de Janeiro – IUPERJ. Dissertação. Rio de Janeiro, 2009.

MANIFESTO dos Pioneiros da Educação Nova [1932]. **Revista Histedbr On-line**, Campinas, n. especial, p. 188-204, ago. 2006.

MARCEL, Mário. Mensaje del Sr. Mario Marcel. In: JORRAT ET AL (Orgs.). BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO (BID) Y FONDO MONETARIO INTERNACIONAL (FMI). **Resumen de las Discusiones y Presentaciones. Seminario Internacional BID/FMI de Gastos Tributarios.** Disponível em: <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/Gasto%20tributario2.pdf>. 2008.

MARTINS, Paulo Sena. **Plano Nacional de Educação 2014-2024 [recurso eletrônico]: Lei nº 13.005, de 25 de junho de 2014, que aprova o Plano Nacional de Educação (PNE) e dá outras providências.** (Série legislação; n. 125). Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2014.

MARTINS, Miguel. Um imposto sobre grandes fortunas seria eficiente? O escândalo do envolvendo os clientes do HSBC na Suíça deixam lições para o Brasil. In: **Carta Capital**. Publicado em 03 Abr. 2015. Disponível em: <http://www.cartacapital.com.br/revista/842/as-lico-es-dos-clientes-do-hsbc-na-suica-2848.html>. Acesso em: 13 Mai. 2015.

MATHESON, Robin; McKNIGHT, Kayren. **The Implications of School Choice.** In: **Issues Challenging Education.** Horizon Site. Universidade da Carolina do Norte. Disponível em: <http://horizon.unc.edu/projects/issues/papers/McKnight.html>. 1997.

McCOWAN, Tristan. **O crescimento da educação superior privada no Brasil: implicações para as questões de equidade, qualidade e benefício público.** In: Archivos Analíticos de Políticas Educativas vol. 13, nº 27, abril de 2005. Disponível em <http://epaa.asu.edu/epaa/v13n27/>. 2005.

MEC. Ministério da Educação. **Censo Escolar.** Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/descricao-do-censo-escolar>. Acesso em: jan. 2015.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro; CASTRO, Fábio. **A Estabilidade da Desigualdade de Renda no Brasil: 2006 a 2012.** Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=2493877>. Brasília, 2014.

MELCHIOR, José Carlos de Araújo. **Financiamento da educação: captação e aplicação de recursos financeiros numa perspectiva democrática.** In: Projeto Educação, t. IV. Brasília: Senado Federal, Comissão de Educação e Cultura/Universidade de Brasília, 1979.

MENDES, Áquilas; WEILLER, José Alexandre Buso. **Renúncia fiscal (gasto tributário) em saúde: repercussões sobre o financiamento do SUS.** Saúde debate, Rio de Janeiro, v. 39, n. 105, p. 491-505, Jun. 2015.

MENEZES, Sezinando Luiz. **Alexandre De Gusmão (1695-1753) e a tributação das minas do Brasil.** História, vol.25, no.2, p.179-191. 2006.

MÉSZÁROS, Ivan. **A educação para além do capital.** São Paulo: Boitempo, 2002.

MONTEIRO, Celso. **Como funciona o Imposto de Renda.** In: <http://empresasefinancas.hsw.uol.com.br/imposto-renda-br3.htm>. Acesso em 17 nov. 2013.

NASSIF, Luis. **A educação inclusiva e o debate em torno da Meta 4 do PNE.** GGN. O jornal de todos os tempos. Disponível em: <http://jornalgggn.com.br/noticia/a-educacao-inclusiva-e-o-debate-em-torno-da-meta-4-do-pne>. Publicado em 05. Nov. 2013.

NÓBREGA, Cristóvão. **História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Receita Federal do Brasil. Brasília, 2014.

NYTIMES. **Corporate Tax Reform: Focusing on Where the Money Is, Not Where the Jobs Are**. Disponível em: <http://www.nytimes.com/2015/02/05/upshot/corporate-tax-reform-focusing-on-where-the-money-is-not-where-the-jobs-are.html?abt=0002&abg=0>. Online. 04 Fev. 2015.

OAB pede no STF que dedução do IR com educação não tenha limite. In: **Agência Brasil**. 25. Mar. 2013.

OBSERVATÓRIO DO PNE. **Metas do PNE. Educação Infantil**. Disponível em: <http://www.observatoriodopne.org.br/metas-pne/1-educacao-infantil/analises/atender-50-da-demanda-das-criancas-de-0-a-3-anos-na-educacao-infantil>. Acesso em: 09 jun. 2015.

OECD. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Fundamental Reform of Personal Income Tax** – nº. 13. Paris: OECD Tax Policy Studies, 2006.

OECD. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax expenditures in OECD countries**. Paris: OECD Publishing, 2010.

OLIVEIRA, Romualdo; PENIN, Sônia. A Educação na Constituinte de 1946. **Revista da Faculdade de Educação USP**, São Paulo, v.12, n.1/2, p.261-288, jan./dez.1986.

OLIVEIRA, Romualdo Portela de. O direito à educação. In: OLIVEIRA, Romualdo Portela de, ADRIÃO, Theresa (orgs.). **Gestão, financiamento e direito à educação. Análise da LDB e Constituição Federal**. São Paulo: Xamã, p. 15-43. 1999.

OLIVEIRA, Romualdo Portela, SOUZA, Sandra Zákia Lian. Políticas de Avaliação e quase-mercado no Brasil. **Educação & Sociedade**, Campinas, v.23, n. especial, p.873-896, 2003.

OLIVEIRA, Romualdo Portela; ARAÚJO, Gilda Cardoso. Qualidade do Ensino: uma nova dimensão da luta pelo direito à educação. **Revista Brasileira de Educação**, São Paulo, n. 28, p. 5-23, jan./fev./mar./abr., 2005.

OLIVEIRA, Romualdo Portela. Da universalização do ensino fundamental ao desafio da qualidade: uma análise histórica. **Educação & Sociedade**, v. 28, n. 100, p. 661-690, out. 2007.

OLIVEIRA, Romualdo Portela. Qualidade com garantia de respeito às diversidades e necessidades de aprendizagem. In: **Em Questão**4. O Plano de desenvolvimento da educação. São Paulo: Ação Educativa, 2007a.

OLIVEIRA, Romualdo Portela de. A transformação da educação em mercadoria no Brasil. **Educação & Sociedade**. Campinas, v. 30, n. 108, p. 739-760, out. 2009

OXFAM. Oxford Committee for Famine Relief. **Negocios Entre Amigos Por qué la reforma fiscal mundial todavía no quita el sueño a las empresas que evaden impuestos**. Disponível em: <https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/bp185-business-among-friends-corporate-tax-reform-120514-es.pdf>. 02 Mai. 2014

PAES, Nelson Leitão; BUGARIN, Mirta Noemi Sataka. Reforma tributária: impactos distributivos, sobre o bem-estar e a progressividade. **Revista. Bras. Econ.**, Mar 2006, vol.60, no.1, p.33-56. 2006.

PASTORE, José; SILVA, Nelson do Valle. “**Análise dos Processos de Mobilidade Social no Brasil no Último Século**”. In: XXV encontro da ANPOCS, 2001.

PEDRO, Francesc; PUIG, Irene. **Las reformas educativas. una perspectiva política y comparada**. Barcelona: Paidós, 1998.

PELLEGRINI, Josué Alfredo. **Gastos Tributários: conceitos, experiência internacional e o caso do Brasil**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/ Senado, Outubro/2014 (Texto para Discussão nº 159). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em 14 Out. 2014.

PINO, Ivany; ZAN, Dirce. **Plano Nacional da Educação (PNE): questões desafiadoras e embates emblemáticos**. Brasília, DF: Inep, 2013.

PINTO, José Marcelino de Rezende. **Os recursos para educação no Brasil no contexto das finanças públicas**. Brasília : Ed. Plano, 2000.

PINTO, José Marcelino de Rezende. Uma proposta de custo-aluno-qualidade na educação básica. **Revista Brasileira de Política e Administração da Educação**, Porto Alegre, v. 22, n. 2, p. 197-227, jul./dez. 2006.

PINTO, José Marcelino de Rezende. O valor da educação. O especialista em financiamento fala sobre a necessidade de aumentar os recursos da área. In: ALMEIDA, Marina. **Revista Escola Pública**. Ed. 46. Ago/Set. 2015.

PLOENNES, Camila. O impasse da inclusão. Mudança na meta 4 do Plano Nacional de Educação e revogação de decreto de educação inclusiva reacendem debate sobre políticas para alunos com necessidades especiais. **Revista Educação**. Educação inclusiva. Edição 177. Jan/2012.

PNE PRA VALER. **A educação que o Brasil quer e precisa**. Disponível em: <http://pnepravalor.org.br/>. Acesso em: 30 mai. 2015.

PORTAL Tributário. **Os tributos no Brasil**. In: <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em 14 out 2013.

PORTAL de Contabilidade **Ativo Imobilizado**. In: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/imobilizado.htm>. Acesso em 10 set. 2015.

POCHMANN, Marcio. Tributação que Aprofunda a Desigualdade. In: CESIT. Carta Social e do Trabalho. **Reforma Tributária, equidade e financiamento do gasto social**. nº 8. 2008.

PSB, PARTIDO SOCIALISTA BRASILEIRO. **Programa de Governo**. In: <http://www.psb40.org.br/imprensa/programa.pdf>. Acesso em 29 set. 2014.

PSDB, PARTIDO DA SOCIAL DEMOCRACIA BRASILEIRA. **Propostas Aécio Neves**. In: <http://aecioneves.com.br/propostas-economia-impostos.html>. Acesso em: 29 set. 2014.

PT, PARTIDO DOS TRABALHADORES. **Programa de Governo 2002 – Lula**. In: www1.uol.com.br/fernandorodrigues/arquivos/.../plano2002-lula.doc. Acesso em: 29 de set. 2014.

PT, PARTIDO DOS TRABALHADORES. **Programa de Governo Dilma Rousseff -2014**. Mais Mudanças, Mais Futuro. In: <https://www.pt.org.br/wp-content/uploads/2014/07/Prog-de-Governo-Dilma-2014-INTERNET1.pdf>. Acesso em: 30 set. 2014a.

PUREZA, Maria Emília. **Disciplinamento das renúncias de receitas federais – inconsistências no controle dos gastos tributários**. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados. Estudo nº 5, 2007. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2007/Estudo052007.pdf>. Brasília, 2007.

REVA, Rodrigo. **Relação entre o IDEB e a condição socioeconômica: um estudo comparativo de duas escolas do campo**. In: <http://www.utp.br/observatoriodaeducacao/default.asp?id=9>. Universidade Tuiuti do Paraná, 2012.

ROMANELLI, Otaíza de Oliveira. **História da educação no Brasil**. 13. ed. Petrópolis: Vozes, 1991.

ROSA, José Rui. **Benefícios ou gastos tributários: aperfeiçoando critérios de identificação e de estimativa de renúncia de receita**. Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal. Em Discussão nº 4, 2013. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496353/OPED0004%20Texto%20Completo%20OK.pdf?sequence=1>. Brasília, 2013.

ROTZSCH, R. Metas do Plano Nacional de Educação não são cumpridas. 24 de junho de 2005. **Folha de São Paulo**. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/folha/treinamento/educacao/te2406200538.shtml>. Acesso em: 30 nov. 2013.

SALVADOR, Evilásio. **A distribuição da carga tributária: quem paga a conta? In: João Sicsú. (Org.). Arrecadação (de onde vem?) e gastos públicos (para onde vão?)**. São Paulo: Boitempo Editorial, 2007.

SALVADOR, Evilásio. **Reforma tributária desmonta o financiamento das políticas sociais (nota técnica)**. Brasília: INESC, 2008.

SALVADOR, Evilásio. Fundo público no Brasil: financiamento e destino dos recursos da seguridade social (2000 a 2007). **Tese de doutorado em Política Social**. Universidade de Brasília, 2008a.

SALVADOR, Evilásio. Fundo Público e o financiamento das Políticas Sociais no Brasil. **Serv. Soc. Rev.**, Londrina, V. 14, N.2, P. 04-22, Jan./Jun. 2012.

SALVADOR, Evilásio. **Proposta de Reforma Tributária muito aquém da Justiça Social**. Disponível em: www.inesc.org.br/biblioteca/publicacoes/artigos. Acesso em: Abr. de 2014.

SALVADOR, Evilásio. As Consequências das Renúncias Tributárias no Financiamento da Seguridade Social no Brasil. **Plataforma Política Social**. Disponível em:

<http://plataformapoliticasocial.com.br/as-consequencias-das-renuncias-tributarias-no-financiamento-da-seguridade-social-no-brasil/>. Acesso em: 19. Mai. 2015.

SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal**. Portugal, Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SÃO PAULO. Câmara Municipal de São Paulo. **Concede o Título de Cidadão Paulistano ao Sr. André Broca Filho e dá outras providências**. Seção de Protocolo. Processo nº 1377 de 1984.

SAUTU, Ruth et al. **Manual de metodología. Construcción Del marco teórico, formulación de lós objetivosny elección de la metodologia**. Buenos Aires: Consejo Latinoamericano de ciências sociales (CLACSO), 2005.

SAVIANI, Dermeval, “História da educação e política educacional”. In: SBHE (Org.), **Educação no Brasil: história e historiografia**. Campinas, Autores Associados, 2001.

SAVIANI, Dermeval. **História das ideias pedagógicas no Brasil**. Campinas: Autores Associados, 2007.

SAVIANI, Dermeval. O legado educacional do regime militar. **Caderno CEDES [online]**. 2008, vol.28, n.76, pp. 291-312. São Paulo: Campinas, 2008.

SCHOOL Choice Info: History of the Movement. In: PCE. **Parents for Choice in Education**. Disponível em: http://www.choiceineducation.org/schoolchoice_history.php. Acesso em: 25.abr. 2012.

SCHULTZ, Theodore. O valor econômico da Educação. Werneck. 2.ed. Rio de janeiro: Zahar Editores, 1973.

SENHORAS, Elói Martins; TAKEUCHI, Kelly Pereira, TAKEUCHI, Katiuchia Pereira. **A Análise Estrutural do Ensino Superior Privado sob Perspectiva**. Disponível em http://www.aedb.br/seget/artigos06/418_EnsinoSuperiorPrivado.pdf. Acesso em: 17.03.2013.

SEPULVEDA, José Antonio Miranda. **O público e o privado na primeira LDB: a relação entre San Tiago Dantas e Anísio Teixeira**. Hist. Educ. [online]. 2013, vol.17, n.41, pp. 195-211. 2013.

SEVEGNANI, Joacir. **Renúncias fiscais X renúncias sociais**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 2999, 17 set. 2011.

SIQUEIRA, Alexander Dias. **Gestão Tributária**. In: Revista CEPPG, Nº 24, v.1/2011 p. 136-157. 2011

SOARES et al. O potencial distributivo do imposto de renda – pessoa física (IRPF). **Texto para Discussão 1433**, Rio de Janeiro, IPEA, novembro de 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4ª ed. póstuma – 2ª tiragem. São Paulo. Resenha Tributária, 1982.

SOUSA, Rubens Gomes. **A evolução do conceito de renda tributável**. Revista de Direito Público, n. 14, p. 339-346, out./dez. 1970.

SOUZA, Leonardo. Levy barrou taxação de grandes fortunas projetada por Mantega. **Folha de São Paulo**. 23. Out. 2015.

SOUZA, Marcelo Medeiros Coelho de. O analfabetismo no Brasil sob enfoque demográfico. **Cad. Pesqui.** [online]. 1999, n.107, pp. 169-186. 1999.

SOUZA, Pedro; SOARES, Sergei. O Benefício Infantil Universal: uma proposta de unificação do apoio monetário à infância. **Texto para Discussão Nº. 1636**. Brasília, IPEA. 2011.

SOUZA, Rosa Fátima de e ÁVILA, Virgínia Pereira da Silva de. As disputas em torno do ensino primário rural (São Paulo, 1931-1947). **Hist. Educ.**[online]. 2014, vol.18, n.43, pp. 13-32. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S2236-34592014000200002&script=sci_arttext. 2014.

SWIFT, Zhicheng Li. **Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets**. World Bank, 2006. Disponível em: <https://www.openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/8449/wps3927.pdf?sequence=1>. Acesso em: 23 nov 2014.

TCU. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório de levantamento de auditoria – Processo nº TC 018.259/2013-8**. 2014. Disponível em: http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20140516/AC_1205_16_14_P.doc 2014.

TOMASEVSKI, Katharina. Human rights obligations: making education available, accessible, acceptable and adaptable. In: **Right to Education Primers** n. 3. Gothenburg, Novum Grafiska AB, 2001.

TRUFFI, Renan. Imposto sobre fortunas aguarda votação há 15 anos. In: **Carta Capital**. Disponível em: <http://www.cartacapital.com.br/politica/imposto-sobre-grandes-fortunas-aguarda-votacao-ha-15-anos-7332.html>. 08. Mar. 2015.

UNAFISCO SINDICAL. **10 anos de derrama: a distribuição tributária no Brasil**. Brasília: Unafisco Sindical, Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, nov. 2006.

VALENTE, Ivan; ROMANO, Roberto. PNE: Plano Nacional de Educação ou carta de intenção?. **Educ. Soc.**[online]. 2002, vol.23, n.80, pp. 96-107. 2002.

VARSANO, Ricardo et al. Uma análise da carga tributária no Brasil. IPEA, **Texto para Discussão nº 583**. Rio de Janeiro, RJ: IPEA, BNDES, 1998.

VARSANO, Ricardo. Sistema Tributário para o Desenvolvimento. In: BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; VARSANO, Ricardo; WERNECK, Rogério. **Desenvolvimento em debate – sistema tributário**. Brasília, DF: BNDES, 2002.

VASCONCELOS, Ciro. “Benefícios Tributários”. **Tributação Em Revista**, n.44, abril a junho de 2004.

VIDAL, Diana Gonçalves. 80 anos do Manifesto dos Pioneiros da Educação Nova: questões para debate. **Educação e Pesquisa**, São Paulo, v. 39, n. 3, p. 577-588, Set. 2013. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1517-97022013000300002&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 20 ago. 2013.

VIEIRA, Sofia Lerche. Políticas e gestão da educação básica: revisitando conceitos simples. **Revista Brasileira de Política e Administração da Educação**. V. 23 n.1 jan/abr. 2007.

VIEIRA, Sofia Lerche. A educação nas constituições brasileiras: texto e contexto. **Revista brasileira Est. Pedag.**, Brasília, v. 88, n. 219, p. 219 – 309. 2007a.

VILLELA, Luiz. El Presupuesto de Gastos Tributarios – Buena Práctica Internacional en Finanzas Públicas. Gastos Tributarios: Una Buena Práctica en Finanzas Públicas. In: JORRAT ET AL (Orgs.). BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO (BID) Y FONDO MONETARIO INTERNACIONAL (FMI). **Resumen de las Discusiones y Presentaciones. Seminario Internacional BID/FMI de Gastos Tributarios**. Disponível em: <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Articulo/Gasto%20tributario2.pdf>. 2008.

VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. **Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación**. 2009. Disponível em: <http://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/4302/Los%20presupuestos%20de%20gastos%20tributarios.pdf?sequence=1>. 2009.

VILLELA, Luiz; LEMGRUBER, Andrea; JORRATT, Michael. **Gastos tributários: La reforma pendiente**. Indetec – Trimestre Fiscal nº 92, mar./2010, pp. 79-120. Disponível em: <http://www.indetec.gob.mx/Publicaciones/Productos/Trimestre92.pdf#toolbar=0&navpanes=0&zoom=80>. 2010.

VITÓRIA. ES. **Dados aproximados de matrículas e vagas ociosas no sistema**. Email. LEITE, Rafael [para] Caroline. Resposta à solicitação dos dados de matrículas na rede municipal e rede privada infantil. Secretaria de Educação do Município de Vitória, 2015.

WALTENBERG, Fabio; VANDENBERGHE, Vincent. Mobilidade de alunos em um quasmercado escolar. In: **Pesquisa & Debate**, SP, volume 17, numero 2, p 173-201, 2006.

WELZEL, Edgar. Sobre livros, autores e um leitor (II). *Jornal Opção*. Edição 2005 de 8 a 14 a dezembro de 2013.

6.1. Legislação citada e outros documentos da RFB.

ADI. **Ação Direta de Inconstitucionalidade, nº 4927**. Ordem dos Advogados do Brasil. Brasília, 2013.

BRASIL. Lei nº 317 de 21 de outubro de 1843. Fixando a Despesa e orçando a Receita para os exercícios de 1843 - 1844, e 1844 - 1845. Rio de Janeiro, 1843.

BRASIL. Decreto nº 7.247, de 19 de abril de 1879. Reforma o ensino primário e secundário no município da Côrte e o superior em todo o Império. Rio de Janeiro, 1879.

BRASIL. Decreto nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Rio de Janeiro, 1922.

BRASIL. Lei nº 4.984, de 31 de dezembro de 1925. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1926. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Rio de Janeiro, 1925.

BRASIL. Constituição (1934) Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Rio de Janeiro, 1934.

BRASIL. Constituição (1937) Constituição dos Estados Unidos do Brasil. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Rio de Janeiro, 1937.

BRASIL. Decreto-lei nº 3.200 de 19 de abril de 1941. Dispõe sobre a organização e proteção da família. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Rio de Janeiro, 1941.

BRASIL. Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943. Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Rio de Janeiro, 1943.

BRASIL. Constituição (1946) **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 1946.

BRASIL. Lei nº 154, de 25 de novembro de 1947. Altera dispositivos da legislação do Imposto de Renda. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Rio de Janeiro, 1947.

BRASIL. Projeto de Lei da Câmara nº 2.384, de 22 de março de 1957. Permite para calculo do imposto de rendas dedução das despesas com filho menores estudantes. **Câmara dos Deputados**. Projetos de Lei e Outras Proposições. Rio de Janeiro, 1957.

BRASIL. Decreto nº 41.434, de 25 de abril de 1957. Cria a Comissão de Reorganização dos Serviços do Imposto de Renda, do Ministério da Fazenda, e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Rio de Janeiro, 1957a.

BRASIL. Lei nº 3.470 de 28 de novembro de 1958. Altera a legislação do Impôsto de Renda e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Rio de Janeiro, 1958.

BRASIL. Projeto de Lei da Câmara nº 1.731 de 04 de abril de 1960. Altera a legislação do imposto de renda e da outras providências. **Câmara dos Deputados**. Projetos de Lei e Outras Proposições. Rio de Janeiro, 1960.

BRASIL. Lei nº 4.024, de 20 de dezembro de 1961. Fixa as Diretrizes e Bases da Educação Nacional. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1961.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Institui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1964.

BRASIL. Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1964a.

BRASIL. Emenda Constitucional n.º 9, de 22 de julho de 1964. Altera os artigos 38, 39, 41, 45, 81, 82, 83, 95, 132, 138 e 203 e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1964b.

BRASIL. **Mensagem nº 107 de 11 de maio de 1964**. Às Comissões de Constituição e Justiça, de Economia e de Finanças. Brasília, 1964c.

BRASIL. **Mensagem nº 3 de 23 de junho de 1964**. Acrescenta parágrafo ao art. 45 e modifica os arts. 81, 95, 132, 138 e 203 da Constituição Federal. Brasília, 1964d.

BRASIL. Lei nº 4.862 de 29 de novembro de 1965. Altera a legislação do imposto de renda, adota diversas medidas de ordem fiscal e fazendária, e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1965.

BRASIL. Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1965a.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 27 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1966.

BRASIL. Constituição (1967) Constituição da República Federativa do Brasil. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1967.

BRASIL. Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1970.

BRASIL. Decreto-lei nº 1.493 de 07 de dezembro de 1976. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1976.

BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1988.

BRASIL. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1988a.

BRASIL. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro, de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1988b.

BRASIL. Projeto de Lei do Senado nº 242/1989, de 28 de agosto de 1989. Altera a redação do artigo 14 da lei 7713, de 22 de dezembro de 1988, para permitir sejam deduzidas do rendimento bruto as despesas com instrução. **Senado Federal**. Projetos de Lei e Outras Proposições. Brasília, 1989.

BRASIL. Lei nº 8.069, de 13 de Julho de 1990. Dispõe Sobre o e Estatuto da Criança e do Adolescente e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1990.

BRASIL. Projeto de Lei do Senado nº 106/1991, de 26 de abril de 1991. Acrescenta dispositivos ao art. oitavo da Lei nº 8134, de 27 de dezembro de 1990, que altera a legislação do imposto de renda e da outras providencias. **Senado Federal**. Projetos de Lei e Outras Proposições. Brasília, 1991.

BRASIL. Lei nº 8.313 de 23 de dezembro de 1991. Restabelece princípios da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986, institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac) e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1991a.

BRASIL. Lei Complementar nº 70, 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1991b.

BRASIL. Lei nº 8.694 de 12 de Agosto de 1993. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da lei orçamentária anual de 1994 e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1993.

BRASIL. Proposta de Emenda à Constituição nº 175, de 23 de agosto de 1995. Altera o Capítulo do sistema Tributário Nacional. Câmara dos Deputados. Projetos de Lei e Outras Proposições. Brasília, 1995.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1995a.

BRASIL. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1995b.

BRASIL, Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1996.

BRASIL. Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, na forma prevista

no artigo 30, § 7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1996a.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Carga tributária sobre os salários. **Texto para discussão 01**. Coordenação-geral de estudos econômico-tributários. Brasília, 1998.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 60 de 29 de junho de 1998. **Receita Federal do Brasil**. Brasília, 1998a.

BRASIL. Lei nº 9.766, de 18 de dezembro de 1998. Altera a legislação que rege o Salário-Educação, e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1998b.

BRASIL. Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 1999.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2000.

BRASIL. Projeto de Lei da Câmara nº 3.382, de 26 de junho de 2000. Altera o art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, para extinguir o limite de dedução das despesas educacionais, na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda. **Câmara dos Deputados**. Projetos de Lei e Outras Proposições. Brasília, 2000a.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Considerações sobre o Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil**. Brasília, 2001.

BRASIL. Lei nº 10.172, de 09 de janeiro de 2001. Aprova o Plano Nacional de Educação e dá outras providências. Diário Oficial da União. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2001a.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Condicionantes e perspectivas da tributação no Brasil. **Estudo tributário 07**. Coordenação geral de política tributária. Brasília, 2002.

BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional nº 255, de 31 de março de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2003.

BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional nº 41, de 30 de abril de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2003a.

BRASIL. Medida Provisória nº 132, de 20 de outubro de 2003. Cria o Programa Bolsa Família e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2003b.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. O Imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil. **Estudos Tributários 14**. Brasília, 2004.

BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional nº 284, de 27 de maio de 2004. Acrescenta os §§ 2º e 3º ao art. 89 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2004a.

BRASIL. Lei nº 10.880, de 09 de Junho de 2004. Institui o Programa Nacional de Apoio ao Transporte do Escolar - PNATE e o Programa de Apoio aos Sistemas de Ensino para Atendimento à Educação de Jovens e Adultos, dispõe sobre o repasse de recursos financeiros do Programa Brasil Alfabetizado, altera o art. 4º da Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2004b.

BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional nº 294, de 24 de junho de 2004. Acrescenta os §§ 2º e 3º ao art. 89 do ADCT. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2004c.

BRASIL. Projeto de Lei da Câmara nº 3.947, de 08 de julho de 2004. Altera o limite de dedução das despesas com educação para efeito do cálculo de apuração do Imposto de Renda das pessoas físicas. Câmara dos Deputados. Projetos de Lei e Outras Proposições. Brasília, 2004d.

BRASIL. Lei nº 11.096, de 13 de Janeiro de 2005. Institui o programa Universidade para todos – PROUNI e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2005.

BRASIL. Projeto de Lei da Câmara nº 4.878 de 24 de março de 2005. Dispõe a dedução das despesas com educação da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas físicas. **Câmara dos Deputados**. Projetos de Lei e Outras Proposições. Brasília, 2005a.

BRASIL. Lei nº 11.128, de 28 de junho de 2005. Dispõe sobre o Programa Universidade para Todos – PROUNI e altera o inciso I do art. 2º da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2005b.

BRASIL, Decreto nº 6.003, de 28 de dezembro de 2006. Regulamenta a arrecadação, a fiscalização e a cobrança da contribuição social do salário-educação, a que se referem o art. 212, § 5º, da Constituição, e as Leis nos 9.424, de 24 de dezembro de 1996, e 9.766, de 18 de dezembro de 1998, e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2006.

BRASIL. Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal. Brasília. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2007.

BRASIL. Projeto de Lei do Senado nº 150/2007, de 28 de março de 2007. Altera a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, para permitir a dedução de despesas educacionais com terceiros, para fins de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas. **Senado Federal**. Projetos de Lei e Outras Proposições. Brasília, 2007a.

BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional nº 31, de 09 de abril de 2007. Altera o Sistema Tributário Nacional, unifica a legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, dentre outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2007b.

BRASIL. Projeto de Lei da Câmara nº 1.079/2007, de 16 de maio de 2007. Dá nova redação à alínea "b" do inciso II do art. 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que "altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências". **Câmara dos Deputados**. Projetos de Lei e Outras Proposições. Brasília, 2007c.

BRASIL. Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007. Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física; dispõe sobre a redução a 0 (zero) da alíquota da CPMF nas hipóteses que menciona; altera as Leis nos 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995 [...] e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2007d.

BRASIL. Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007. Regulamenta o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, de que trata o art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; altera a Lei nº 10.195, de 14 de fevereiro de 2001; revoga dispositivos das Leis nºs 9.424, de 24 de dezembro de 1996, 10.880, de 9 de junho de 2004, e 10.845, de 5 de março de 2004; e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2007e.

BRASIL. Resolução do Conselho Nacional de Educação nº 3, de 02 de julho de 2007. Dispõe sobre procedimentos a serem adotados quanto ao conceito de hora aula, e dá outras providências. **Conselho Nacional de Educação**. Brasília, 2007f.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Gastos Tributários no Brasil Seminário Internacional BID / FMI**. Brasília, 2008.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Reforma Tributária**. Brasília, DF, 2008a.

BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional nº 233, de 28 de fevereiro de 2008. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2008b.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 277 de 23 de março de 2008. Regulamenta o inciso VII do art. 153 da Constituição Federal (Imposto sobre Grandes Fortunas). **Câmara dos Deputados**. Projetos de Lei e Outras Proposições. Brasília, 2008c.

Brasil. Projeto de Lei da Câmara nº 5.184/2009, de 07 de maio de 2009. Altera a tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física e amplia o limite de dedução das despesas com instrução. **Câmara dos Deputados**. Projetos de Lei e Outras Proposições. Brasília, 2009.

BRASIL. Lei nº 11.945, de 04 de junho de 2009. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2009a.

BRASIL, Lei nº. 11 947 de 16 de junho de 2009. Dispõe sobre o atendimento da alimentação escolar e do Programa Dinheiro Direto na Escola aos alunos da educação básica. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2009b.

BRASIL. Lei nº 6.917, de 30 de junho de 2009. Altera os arts. 18, 19 e 28 do Decreto nº 5.209, de 17 de setembro de 2004, que regulamenta a Lei nº 10.836, de 9 de janeiro de 2004, que cria o Programa Bolsa Família. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2009c.

BRASIL. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. Altera os valores constantes da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e altera as Leis nos 11.482, de 31 de maio de 2007, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.656, de 3 de junho de 1998, e 10.480, de 2 de julho de 2002. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2010.

BRASIL. Lei nº 12.469 de 26 de agosto de 2011. Altera os valores constantes da tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e altera as Leis nº 11.482, de 31 de maio de 2007, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.656, de 3 de junho de 1998, e 10.480, de 2 de julho de 2002. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2011.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011: Lei de Acesso à Informação (LAI). **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2011a.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**—procedimentos contábeis orçamentários. Brasília, DF: 2012.

BRASIL. Medida Provisória nº 563, de 03 de abril de 2012. Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica, institui o programa de incentivo à inovação tecnológica e adensamento da cadeia produtiva de veículos automotores, o regime especial de tributação do programa nacional de banda larga para implantação de redes de telecomunicações, o regime especial de incentivo a computadores para uso educacional, o programa nacional de apoio à atenção oncológica, o programa nacional de apoio à atenção da saúde da pessoa com deficiência, restabelece o programa um computador por aluno, altera o programa de apoio ao desenvolvimento tecnológico da indústria de semicondutores, instituído pela lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007, e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2012a.

BRASIL. Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012. [...] institui o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional; restabelece o Programa Um Computador por Aluno; altera as Leis nos 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 11.484, de 31 de maio de 2007, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.414, de 9 de junho de 2011, 8.666, de 21 de junho de 1993, 10.925, de 23 de julho de 2004, os Decretos-Leis nos 1.455, de 7 de abril de 1976, 1.593, de 21 de dezembro de 1977, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2012b.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Deduções, imposto devido**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoafisica/irpf/2013/perguntao/assuntos/deducoes-imposto-devido.htm>. Acesso em: 22 dez. 2013.

BRASIL. Projeto de Lei do Senado nº 539, de 18 de dezembro de 2013. Altera a Lei nº 9.717, de 27 de novembro de 1998, para permitir a concessão de empréstimos pelos Regimes Próprios de Previdência Social aos respectivos segurados. **Senado Federal**. Projetos de Lei e Outras Proposições. Brasília, 2013a.

BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional nº 395 de 09 de abril de 2014. Altera a redação do inciso IV do art. 206 da Constituição Federal, referente à gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2014.

BRASIL. Lei nº 13.005 de 25 de junho de 2014. Aprova o Plano Nacional de Educação - PNE e dá outras providências. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2014a.

BRASIL.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Deduções, despesa médica**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2015/perguntao/assuntos/deducoes-despesas-medicas.htm>. Acesso em: 22 ago. 2015.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 6, de 04 de fevereiro de 2015. Dispõe sobre instituição de imposto sobre grandes fortunas (IGF) e determina outras providências. **Câmara dos Deputados**. Projetos de Lei e Outras Proposições. Brasília, 2015a.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 11, de 10 de fevereiro de 2015. Institui Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF, regulamentando o Inciso VII do Art. 153 da Constituição Federal. **Câmara dos Deputados**. Projetos de Lei e Outras Proposições. Brasília, 2015b.

BRASIL. Medida Provisória nº 670 de 10 de março de 2015. Altera a Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física; a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988; e a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2015c.

BRASIL. Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015. Altera as Leis no 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003. **Presidência da República**. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Brasília, 2015d.

RFB. Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – PLOA 2008**. Brasília, 2007.

RFB. Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – PLOA 2009**. Brasília, 2008.

RFB. Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – PLOA 2010**. Brasília, 2009.

RFB. Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Tributários. Estimativas bases efetivas 2009. Série 2007 a 2011**. Brasília, 2009a.

RFB. Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – PLOA 2011**. Brasília, 2010.

RFB. Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Tributários. Estimativas bases efetivas 2010. Série 2008 a 2012**. Brasília, 2010a.

RFB. Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – PLOA 2012**. Brasília, 2011.

RFB. Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Tributários. Estimativas bases efetivas 2011. Série 2009 a 2013**. Brasília, 2011a.

RFB. Receita Federal do Brasil. Secretaria da Receita Federal. **Grandes Números DIRPF 2011 - Ano-Calendário 2010**. Brasília, 2011b.

RFB. Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – PLOA 2013**. Brasília, 2012.

RFB. Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Tributários. Estimativas bases efetivas 2012. Série 2010 a 2014**. Brasília, 2012a.

RFB. Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – PLOA 2014**. Brasília, 2013.

RFB. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2012 - Análises por tributos e bases de incidência**. Brasília, 2013a.

RFB. Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários) – PLOA 2015**. Brasília, 2014.

RFB. Receita Federal do Brasil. **Memória Receita Federal**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1964a1967.asp>. Acesso em: 23 set. 2014a.

RFB. Receita Federal do Brasil. Secretaria da Receita Federal. **Grandes Números IRPF 2013 - Ano-Calendário 2012**. Brasília, 2014b.

RFB. Receita Federal do Brasil. **Simulador de alíquota efetiva. AC 2014** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATRJO/Simulador/simulador.asp?tipoSimulador=A>. Acesso em: 10 Abr. 2015.

SAVI, André; PAULA, Etélia; LOURES, Marcelo. **Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária – Conceituação**. Estudos tributários 12. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2003.

SEAE. Secretaria Especial de Assuntos Econômicos. **Orçamento de incentivos fiscais** (Nota técnica ao Ministro da Fazenda). Brasília, 1989. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Historico/BeneficiosTributarios/DGT1989.pdf>. 1989.

SEAE. Secretaria Especial de Assuntos Econômicos. Coordenação-geral do sistema de arrecadação. **Orçamento de renúncia da receita tributária. Exercício financeiro de 1989**. Brasília, 1988.

SRF. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-geral de política tributária. **Demonstrativo dos benefícios tributários. Orçamento fiscal de 1994**. Brasília, 1993.

SRF. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-geral de política tributária. **Demonstrativo dos benefícios tributários. Orçamento fiscal de 1995.** Brasília, 1994.

SRF. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-geral de política tributária. **Demonstrativo dos benefícios tributários. Ano-Calendário 1996.** Brasília, 1995.

SRF. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-geral de política tributária. **Demonstrativo dos benefícios tributários. Ano-Calendário 1997.** Brasília, 1996.

SRF. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-geral de política tributária. **Demonstrativo dos benefícios tributários. Ano-Calendário 1998.** Brasília, 1997.

SRF. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-geral de política tributária. **Demonstrativo dos benefícios tributários. Ano-Calendário 1999.** Brasília, 1998.

SRF. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-geral de política tributária. **Demonstrativo dos benefícios tributários. Ano-Calendário 2000.** Brasília, 1999.

SRF. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-geral de política tributária. **Demonstrativo dos benefícios tributários. Ano-Calendário 2001.** Brasília, 2000.

SRF. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-geral de política tributária. **Demonstrativo dos benefícios tributários. Ano-Calendário 2002.** Brasília, 2001.

SRF. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-geral de política tributária. **Demonstrativo dos benefícios tributários. Ano-Calendário 2003.** Brasília, 2002.

SRF. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-Geral de Política Tributária. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários). Ano-Calendário 2004.** Brasília, 2003.

SRF. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-Geral de Política Tributária. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários). Ano-Calendário 2005.** Brasília, 2004.

SRF. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-Geral de Política Tributária. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários). Ano-Calendário 2006.** Brasília, 2005.

SRF. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-Geral de Política Tributária. **Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – (Gastos Tributários). Ano-Calendário 2007.** Brasília, 2006.