

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PIAUÍ - UESPI
CURSO BACHARELADO EM DIREITO

BRENDA AYANE DA COSTA CARDOSO CARVALHO

**IMPOSTO DE RENDA SOBRE A PESSOA FÍSICA E A EFETIVA APLICAÇÃO
DOS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR**

PARNAÍBA – PI

2014

BRENDA AYANE DA COSTA CARDOSO CARVALHO

**IMPOSTO DE RENDA SOBRE A PESSOA FÍSICA E A EFETIVA APLICAÇÃO
DOS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR**

Monografia apresentada à Universidade
Estadual do Piauí como requisito para a
obtenção do título de bacharel em Direito

Orientador: Bruno Carvalho Neves

PARNAÍBA –PI

2014

C331i

Carvalho, Brenda Ayane da Costa Cardoso

Imposto de renda sobre a pessoa física e a efetiva aplicação dos limites ao poder de tributar / Brenda Ayane da Costa Cardoso Carvalho.- Parnaíba: UESPI, 2014.

39 f.

Orientador: Bruno Carvalho Neves

Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Estadual do Piauí, 2014.

1. Imposto de renda 2. Limitações constitucionais ao poder de tributar 3. Efetividade 4. Princípio da capacidade contributiva 5. Princípio do não confisco I. Neves, Bruno Carvalho II. Universidade Estadual do Piauí III. Título

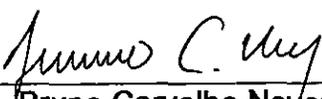
CDD 341.396 21

BRENDA AYANE DA COSTA CARDOSO CARVALHO

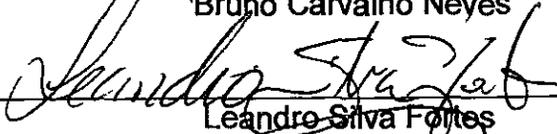
**IMPOSTO DE RENDA SOBRE A PESSOA FÍSICA E A EFETIVA APLICAÇÃO
DOS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR**

Monografia apresentada à Universidade Estadual do Piauí como requisito para a obtenção do título de bacharel em Direito, sob a apreciação da seguinte Banca Examinadora:

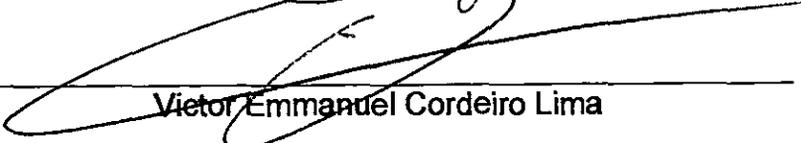
Aprovada em: 19 de dezembro de 2014



Bruno Carvalho Neyes



Leandro Silva Fortes



Victor Emmanuel Cordeiro Lima

PARNAÍBA – PI

2014

AGRADECIMENTOS

À minha mãe Jeane, minha avó Maria das Graças e ao meu avô Francisco das Chagas, por todo o suporte dado, inclusive ao incentivar a busca incessante pelo conhecimento acadêmico.

Às minhas irmãs Maria Eduarda e Raphaella, por aliviarem o fardo do dia a dia, iluminando minha vida com os seus sorrisos.

Ao procurador do Estado, Victor Emmanuel Cordeiro Lima, por despertar o interesse na área tributária e ampliar meus horizontes profissionais.

Ao prof. Bruno Carvalho Neves, pela compreensão e dedicação ao orientar este trabalho.

Aos amigos cujo apreço e afeto são fundamentais em minha vida: Thaís Alves, Rafaela Oliveira, e a todos que me deram suporte e incentivo na feitura deste trabalho.

Dedico esta monografia, ainda, às amizades que conquistei ao longo deste curso; obrigada pela cumplicidade durante essa jornada.

RESUMO

Este trabalho tenciona discutir a efetividade das limitações ao poder de tributar aplicados ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. O referido imposto, assim como qualquer tributo, está sujeito aos postulados constitucionalmente previstos para evitar a ingerência excessiva do Estado no patrimônio do contribuinte. Entretanto, o atual momento do IRPF vem seguindo a direção contrária, devido aos critérios seguidos para a correção anual da sua tabela e de suas deduções: ambos não acompanham o crescimento da inflação e oneram cada vez mais o sujeito passivo do imposto, o que pode comprometer a sua característica atuação progressiva. Por meio da pesquisa bibliográfica, o objetivo desta monografia é demonstrar que a cobrança do Imposto de Renda sobre a Pessoa Física não tem obedecido aos limites previstos na Constituição Federal, sobretudo aos princípios especificamente aplicáveis a este tributo: os princípios da Isonomia, da Capacidade Contributiva e do Não Confisco.

Palavras-chave: Imposto de Renda, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Efetividade, Princípio da Capacidade Contributiva, Princípio do Não Confisco

ABSTRACT

This work intends to discuss the effectiveness of the limitations on power to tax applied to the Individual Income Tax. That tax, as well as any tribute, is subject to constitutionally provided postulates to avoid excessive interference of the State in the taxpayer patrimony. However, the current time of IIT has followed the opposite direction, due to the adopted criterion for the annual correction of your table and your deductions: both do not grow with inflation and increasingly encumber the taxable person, which can compromise its characteristic progressive action. Through the bibliographical research, the purpose of this monograph is to demonstrate that income tax has not obey the boundaries provided in Brazilian Constitution, especially the principles specifically applicable to Individual Income Tax: the principles of Isonomy, the contributory capacity and non-confiscation.

Keywords: Income Tax, Constitutional Limitations on Power Of Tax, Effectiveness, Contributive ability, Principle of Non-confiscation

LISTA DE TABELAS

| | |
|--------------------------------------------------------------|----|
| Tabela 1 - IRPF 2014 - Ano-base de 2013..... | 32 |
| Tabela 2 - Comparativo: Inflação e Reajuste (1996-2013)..... | 33 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|--------|----------------------------------------------------------------------|
| ADI | Ação Direta de Inconstitucionalidade |
| Art. | Artigo |
| CF | Constituição Federal |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| DIEESE | Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Socioeconômicos |
| EUA | Estados Unidos da América |
| IPI | Imposto sobre Produtos Industrializados |
| IPCA | Índice Nacional de Preços ao Consumidor |
| IPTU | Imposto Predial Territorial Urbano |
| IPVA | Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor |
| IR | Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza |
| IRPF | Imposto sobre a Renda da Pessoa Física |

SUMÁRIO

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1 INTRODUÇÃO: UM BREVE HISTÓRICO DA VISÃO CONSTITUCIONAL | 9 |
| 1.1 Origem dos princípios limitadores ao poder de tributar no mundo | 9 |
| 1.2 Histórico dos princípios constitucionais tributários no Brasil | 13 |
| 1.3 Neoconstitucionalismo e os limites constitucionais ao poder de tributar | 15 |
| 2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS LIMITADORES DO PODER DE TRIBUTAR | 18 |
| 2.1 Princípios constitucionais tributários..... | 19 |
| 2.2 Princípio da Isonomia Tributária e seus fundamentos..... | 22 |
| 2.3 A capacidade contributiva e a vedação ao confisco como limitações constitucionais | 23 |
| 2.4 O Imposto sobre a Renda e os princípios constitucionais tributários | 25 |
| 3 O IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA E A EFETIVA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS LIMITADORES AO PODER DE TRIBUTAR | 28 |
| 3.1 Imposto sobre a Renda: características e legislação aplicável | 28 |
| 3.2 O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e a falta de efetividade na aplicação das limitações ao poder de tributar | 31 |
| Considerações finais | 37 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 39 |

Capítulo 1

INTRODUÇÃO: UM BREVE HISTÓRICO DA VISÃO CONSTITUCIONAL

Sendo um dos impostos de maior arrecadação federal, o Imposto de Renda sobre a Pessoa Física compõe uma das exações com maior impacto no cotidiano do contribuinte. Torna-se fundamental, portanto, a observância das garantias constitucionais que restringem o poder do Estado, na cobrança deste imposto.

Mediante os sinais concretos de uma possível desrespeito a tais limitações, o que resultaria no excesso na tributação do IRPF – a celeuma alimenta amplas discussões, por parte da doutrina especializada, da imprensa, ensejando até o ajuizamento da ADI 5096, pela Ordem dos Advogados do Brasil. Em face ao exposto, pergunta-se: Estariam sendo ultrapassados os princípios constitucionais limitadores do poder de tributar, no tocante a esta específica exação? É sobre essa questão que o presente estudo almeja abordar.

Para alcançar a temática-alvo deste trabalho, é essencial estabelecer um retrospecto histórico da conquista dos direitos constitucionais tributários. Afinal, a ordem constitucional vigente rege a aplicação da lei, com os seus valores imprimidos em toda a legislação normativa pátria - incluindo-se os dispositivos que protegem o patrimônio particular contra os avanços estatais.

Mas nem sempre foi essa a realidade enfrentada pela população; a aparentemente óbvia equivalência entre tributação e capacidade contributiva foi um direito conquistado ao longo dos séculos, conforme se demonstrará ao longo desse capítulo.

Ao expor um breve histórico interligando a história constitucional dos povos aos limites de tributar, pretende-se mostrar que a luta dos cidadãos, por uma carga tributária justa, figurou como motivação principal de vários movimentos político-sociais que possuem alguns pontos convergentes: a insatisfação gerada pela tributação e/ou sua imposição, o seu legado para além do Direito Constitucional Tributário e a repercussão refletida nos conceitos atuais que limitam o poder da tributação estatal.

1.1 Origem dos princípios limitadores ao poder de tributar no mundo

Os primeiros indícios de constitucionalismo – conceituado como a sistematização normativa voltada à condução do Estado, por meio de um documento maior¹ - remontam à antiguidade clássica, onde as civilizações hebraica (com forte presença dos costumes) e grega (fundamentado numa democracia parlamentar, como na Atenas Clássica) tinham a ausência de codificação como característica comum (o primeiro, com forte presença dos costumes).

Para MIRANDA (2012, p. 3), esta fase teve as seguintes características:

Nesse período poderíamos apontar como principais características do constitucionalismo: I) existência de leis não escritas ao lado dos costumes (*opinio iuris et necessitatis*); II) forte influência da religião; III) predomínio dos meios de constrangimento para assegurar o respeito aos padrões de conduta das comunidades; IV) tendência a julgar os litígios de acordo com as condições dadas a conflitos semelhantes.

O valor do tributo, nesta etapa da história, não estava vinculada à noção de cidadania; os cidadãos consideravam-se livres e, embora tivessem deveres, estes não estavam vinculados à sujeição. SCHOUERI (2012, capítulo 1, subtítulo 1, parágrafo 4)² explica a visão da época sobre isso:

Parece certa a afirmação de que na antiguidade eram incompatíveis a liberdade e a tributação, enquanto sujeição. O cidadão, porque livre, não estava sujeito a tributos, posto que tivesse seus deveres públicos. Estes, no entanto, longe de serem vistos como restrição de sua liberdade, eram exatamente sua exteriorização. O elevado grau de participação na vida pública tornava indistintos o cidadão e a coletividade.

Nas poucas vezes em que era cobrada, como por exemplo, na civilização grega, estava ligada aos não livres e aos estrangeiros, ou cobrada em ocasiões de guerra (SCHOUERI, 2012, capítulo 1, subtítulo 1, parágrafo 8). Não há, portanto, que se falar em limitações ao poder de tributar nessa fase do constitucionalismo, devido à fraca abrangência da tributação e a impopularidade da instituição de tributos.

¹ A doutrina admite a difícil tarefa de delimitar o que seria o constitucionalismo, posto que ele se apresenta em várias acepções. Compartilham dessa opinião Michel Rosenfeld, André Ramos Tavares, entre outros. Tavares (2011, p. 23), por exemplo, apresenta quatro acepções: limitar o poder arbitrário do governantes; histórico de cartas constitucionais escritas; estudo das constituições nas sociedades; e finalmente, a evolução histórico constitucional de um determinado estado.

² As citações feitas com esse formato advém de livros digitais, de extensão .epub, cuja paginação varia de dispositivo para dispositivo. Em face da ausência de normatização, por parte da ABNT, em relação ao tema, as citações destas fontes estão dispostas por meio de indicações capítulo-subtítulo-item-parágrafo.

Já no constitucionalismo antigo, o destaque foi a Inglaterra, na Idade Média. O surgimento de legislações codificadas por escrito, neste país, como a Magna Charta (1215) e a Petition of Rights, de 1628, fizeram com que a fase constitucionalista inglesa recebesse a denominação de "*rules of law*" (MIRANDA, 2012, p. 4).

No âmago do constitucionalismo medieval inglês, nasceu uma das codificações que é considerada um marco na história constitucional. A Magna Charta surgiu na Idade Média e foi fruto de uma conjuntura impopular - os barões, insatisfeitos com a onerosidade nas cobranças tributárias, redigiram o texto, e impuseram o então rei, João I (João Sem Terra), a editá-lo (UCKMAR apud JÚNIOR, 2012, p. 48).

Há de se ressaltar que a exigência feita ao monarca, pelos barões, foi a de que fossem limitadas as prerrogativas do rei. Apoiados pelo Papa Inocêncio III, "exigiram que o rei renunciasse a direitos os quais consideravam exagerados, que promettesse respeitar a lei e que admitisse que a vontade do soberano não era mais forte do que a lei" (CASTILHO apud JÚNIOR, 2012).

Inferre-se, daí, que o documento imposto ao monarca tinha conteúdo que limitava exercer seu poder de forma despótica, especialmente na área tributária: prova disso é que "de acordo com a redação da Carta Magna, se admitia a imposição de ônus tributário, senão por meio do Commune Concilium Regis (Congresso), exceto nos casos de resgate da pessoa do rei; da investidura do filho mais velho como cavaleiro; e no casamento da princesa" (JÚNIOR, 2012, p. 49).

Posteriormente, a conjuntura filosófica do período posterior à Idade Média fez surgir uma nova fase do Constitucionalismo - o Clássico, que buscou influências no iluminismo. Nesse contexto, segundo FACHIN apud MIRANDA (2012, p. 5), a separação dos poderes (na França) e o federalismo (nos EUA) foram vertentes que consolidaram a organização do Estado e a limitação do poder político.

Compreendida nesse período, a Revolução Francesa nos trouxe mais do que uma reavaliação dos aspectos sociais. Cabe rememorar que este movimento social, alterador da política absolutista, tinha um pano de fundo eminentemente tributário. A insurgência do setor mais pobre (3º Estado) - contra o predomínio de

poder exercido pela Aristocracia (2º Estado) e o Clero (1º Estado) - foi uma resposta à tentativa de implantação de uma Reforma Tributária prejudicial aos contribuintes menos favorecidos.

O processo que desencadeou a Revolução Francesa extrapolou o problema social que lhe deu causa: foi além de uma mera reforma tributária, culminando na criação da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (JÚNIOR, 2012, p. 43). Os valores de liberdade, igualdade e fraternidade residentes nesse documento viriam a trazer enormes mudanças ao constitucionalismo, ao imprimir a universalidade dos direitos individuais e coletivos.

De relevância histórica e jurídica ímpares, foi um texto precursor do século XX, dando sequência a uma série de documentos escritos caracterizadores do constitucionalismo moderno, como a Constituição Portuguesa (1822) e a Constituição Belga, datada do ano de 1831 (MORAES, 2014, p. 33).

A Declaração Francesa contém uma clara referência ao que viria a ser o princípio da capacidade contributiva. Em seu artigo 13, o documento elaborado pela Assembleia Nacional Constituinte Francesa previu a necessidade de uma contribuição coletiva:

[...]

Art. 13. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

O texto simboliza, além de um marco para a história constitucional, um importante avanço no setor tributário. Estão visíveis, claramente, as nuances da igualdade e solidariedade que dão origem a princípios como a isonomia e a capacidade contributiva – conceitos a serem explorados mais adiante.

Posteriormente, as consequências da Primeira Guerra Mundial demonstraram que a ausência de intervenção estatal (pregada pelo liberalismo então vigente) não era o suficiente para garantir os direitos mínimos aos cidadãos. Surge, nesse momento histórico, o que se denominou por Constitucionalismo Social, em que as Constituições foram além das liberdades individuais, o que “consubstanciou-se na importante intenção de converter em direito positivo várias

aspirações sociais, elevadas à categoria de princípios constitucionais protegidos pelas garantias do Estado de Direito” (MORAES, 2014, p. 34).

A essa altura, o agora Estado Social, garantidor dos direitos de 2ª dimensão, passou a firmar as bases para uma nova era, positivando no texto constitucional os principais anseios de aspecto social. As principais Constituições desse período foram a de Weimar (Alemã), datada de 1919, e a Constituição Mexicana (1917).

O Estado Social foi interrompido pela 2ª Guerra Mundial, cuja ocorrência culminou num novo movimento constitucional transformador: do Estado de Direito ao Estado Democrático de Direito.

Sobre tal cenário histórico, assim descreve BARROSO (2004, p. 29):

A reconstitucionalização da Europa, imediatamente após a 2ª Grande Guerra e ao longo da segunda metade do século XX, redefiniu o lugar da Constituição e a influência do direito constitucional sobre as instituições contemporâneas. A aproximação das idéias de constitucionalismo e de democracia produziu uma nova forma de organização política, que atende por nomes diversos: Estado democrático de direito, Estado constitucional de direito, Estado constitucional democrático.

Inicia-se, então, a corrente neoconstitucionalista, que viria a consagrar a Constituição como meio de validade de todas as normas do ordenamento, bem como apresentar direitos fundamentais a todos os cidadãos (incluindo-se os limitadores da atuação Estatal).

Tal fenômeno alteraria drasticamente todos os aspectos interpretativos e valorativos do Direito Brasileiro, incluindo o Direito Tributário, prevendo uma série de normas a serem primordialmente seguidas, em contraponto ao legalismo anteriormente pregado na seara constitucional.

1.2 Histórico dos princípios constitucionais tributários no Brasil

A nível nacional, a origem da tributação coincide com o período em que o Brasil ainda era colônia, o que fazia com que as cobranças fosse sujeitas às sensíveis alterações da política fiscal portuguesa. O desequilíbrio financeiro gerado pelo financiamento da exploração marítima, e o déficit gerado pela política externa de Portugal - o Tratado de Methuen, firmado com a Inglaterra, acabou revelando-se

um fardo econômico (SANTI, 2008, p. 7) - impactavam diretamente na calibragem dos tributos exigidos ao país explorado.

Naturalmente, como em uma típica colônia de exportação (molde a que se submeteu a colonização do país), as necessidades do fisco português ignoravam a sustentabilidade da colônia, tampouco se importando com os riscos gerados pela cobrança ilimitada. Óbvio, pois, que a capacidade contributiva na época era completamente ignorada pela “Metrópole” – exemplo disso era a solução adotada para os casos onde a indiscriminada ação tributante gerasse algum dano econômico, somente soluções paliativas e não planejadas eram utilizadas.

Em artigo que traça a evolução tributária brasileira, CINTRA apud SANTI (2008, p. 18) detalha bem o mecanismo de cobrança adotado pelo Fisco português no Brasil colônia:

A opressão foi o mecanismo fundamental de exação tributária no Brasil colonial. Era considerada obrigação das colônias atenderem às metas de arrecadação estabelecidas pela metrópole. A cobrança era terceirizada aos “contratadores” ou “arrematadores”, que se utilizavam, quando necessário, da força e da violência públicas para atingirem os volumes de receita estabelecidos. Esta característica da tributação colonial brasileira motivou muitas das revoltas políticas daquele período. A meta a arrecadação não era definida prioritariamente pela capacidade contributiva da sociedade, mas pelas necessidades objetivas do governo central. O governo não tributava: confiscava. Considerações de equidade eram reclamadas apenas pelos contribuintes afetados pela pesada imposição fiscal da Coroa, mas não faziam parte do rol de preocupações da burocracia pública.

Mais tarde, a incidência da carga tributária na época do denominado ciclo do ouro confirmava o desinteresse da Administração. O rigor no aumento ou repressão na coleta de tributos não acompanhava a evolução ou declínio da aquisição de renda ou patrimonial. Dessa forma, surgiram movimentos sociais visando a Independência, como a Inconfidência Mineira (PAULSEN, 2014, capítulo 1, subtítulo 1, parágrafo 13).

Após a independência, a luta continuou girando em torno da tributação exacerbada: conforme ainda explica o autor, a Revolução Farroupilha (revolta ocorrida em 1835, no Brasil Império) teve como uma das causas a ausência da contrapartida estatal, mas com alteração dos sujeitos participantes (províncias versus governo central).

Já como uma república, o país herdou parte da estrutura imperial até a década de 30. Sem maiores alterações tributárias de ordem prática, a fonte das receitas públicas eram provenientes das atividades predominantes à época, principalmente a agricultura e a exportação. Nessa toada, preleciona VARSANO (1998, p. 2):

A República Brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30. Sendo a economia agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era a tributação do comércio exterior, particularmente o imposto de importação, que em diversos exercícios chegou a corresponder cerca de 2/3 da receita pública. Às vésperas da proclamação da república este imposto era responsável por aproximadamente metade da receita total do governo.

Na esfera legal, ao longo das Constituições Brasileiras, a abordagem às limitações ao direito de tributar ocorreu de forma pontual: a Constituição outorgada de 1824 determinou, de forma genérica, que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção a seus haveres”.

No Brasil, o primeiro registro que se pode encontrar do princípio da capacidade contributiva - uma das mais importantes garantias do contribuinte - está na Constituição de 1946, ao afirmar que “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isto for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”, em seu artigo 202. Retirada da referida Constituição em 1965, por alteração da Emenda Constitucional nº18, reapareceu de forma expressa em 1988.

A partir de 1988, foi acrescentada a seguinte ressalva: a capacidade contributiva deve ser observada, “respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”, refletiu a observância dos direitos fundamentais aliados a quem contribui.

O texto atual demonstra a visão corrente do Estado: por meio do neoconstitucionalismo, a Constituição passou a preconizar valores como a justiça fiscal, a solidariedade e a distribuição de renda.

1.3 Neoconstitucionalismo e os limites constitucionais ao poder de tributar

O atual panorama jurídico é permeado pelo neoconstitucionalismo, que foi conceituado por BARROSO (2004, p. 29) como o processo extenso e profundo de

constitucionalização do Direito, resultante de um conjunto amplo de transformações ocorridas no Estado e no Direito Constitucional. Esta constitucionalização do Direito contém a expansão das normas constitucionais por todo o ordenamento jurídico, e repercute na atuação dos três Poderes, nas relações entre Poder Público e particulares, e ainda nas relações entre particulares.

A mudança na observância e eficácia dos valores abrigados na Constituição inaugurou uma nova era para o Direito Constitucional. Para o mesmo autor,

a Constituição passa a ser não apenas um sistema em si – com a sua ordem, unidade e harmonia – mas também um modo de olhar e interpretar todos os demais ramos do Direito. Este fenômeno, identificado por alguns autores como filtragem constitucional, consiste em que toda a ordem jurídica deve ser lida e apreendida sob à lente da Constituição, de modo a realizar os valores nela consagrados (BARROSO, 2004, p. 27).

BARROSO ainda apresenta os três marcos do neoconstitucionalismo: os marcos filosófico, teórico e histórico. O marco filosófico consistiria na prevalência do pós-positivismo, união do positivismo com o jusnaturalismo; o teórico fundamenta-se em três pilares - a força normativa da Constituição, a expansão da jurisdição constitucional e o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional. Já o marco histórico foi o pós 2ª Guerra Mundial, e ao longo da segunda metade do século XX, quando houve a aproximação das ideias de constitucionalismo e democracia (na Europa continental).

No Brasil, a Constituição de 1988 foi fundamental para o início tardio do novo Constitucionalismo. Sobre essa faceta, BARROSO (2004, p. 30) fala do aspecto temporal no qual o fenômeno está inserido:

No caso brasileiro, o renascimento do direito constitucional se deu, igualmente, no ambiente de reconstitucionalização do país, por ocasião da discussão prévia, convocação, elaboração e promulgação da Constituição de 1988. Sem embargo de vicissitudes de maior ou menor gravidade no seu texto, e da compulsão com que tem sido emendada ao longo dos anos, a Constituição foi capaz de promover, de maneira bem sucedida, a travessia do Estado brasileiro de um regime autoritário, intolerante e, por vezes, violento para um Estado democrático de direito.

As Cartas Constitucionais tem efeito condicionante sobre a validade e sentido de todo o ordenamento que regulam. A Constituição permeia todo o sistema

normativo: além da função de validar, atua como vetor de interpretação de todas as normas do sistema.

Este retrospecto ajudou a construir uma realidade jurídica onde há a conciliação entre o poder estatal de tributar e os direitos dos contribuintes:

Passou-se, assim, a compatibilizar a tributação – como poder do Estado de buscar recursos no patrimônio privado – com os direitos individuais. As constituições mais recentes enunciam a competência tributária com algum detalhamento e estabelecem limitações ao poder de tributar. Quando uma constituição diz quais os tributos que podem ser instituídos, sob que forma e com respeito a quais garantias, sabe-se, a contrario sensu, que o que dali desborda é inválido (PAULSEN, 2014, capítulo 1, subtítulo 1, parágrafo 11).

Nessa nova ordem jurídica, o Direito Tributário - assim como os demais ramos do direito, não pode confrontar os direitos fundamentais no momento da tributação. O neoconstitucionalismo abarca outra concepção onde o contribuinte é o escopo, e o sistema composto somente pela dualidade cobrança-pagamento dá lugar a outro

[...] sistema complexo que envolve valores e dignidade humana. Em vista disso, não há espaço para uma atuação desenfreada do Estado por meio dos tributos, devendo a contribuição voltar-se para além das finalidades econômicas, zelando pela efetividade dos limites e princípios constitucionais. (GOMES, p. 43).

As exigências do Fisco esbarram nos valores pregados pela Constituição e em seus princípios derivados – entre eles, os limitadores do poder de tributar. Assim sendo, a tributação ultrapassa a mera função arrecadatória, devendo observar a efetividade dos limites protetores da esfera patrimonial do contribuinte.

Capítulo 2

O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS LIMITADORES DO PODER DE TRIBUTAR

No tocante ao Direito Tributário, o Brasil é o país que mais expõe, em minúcias, os princípios tributários em sua Constituição³. Esse fato demonstra a preocupação do legislador em dar o status constitucional aos postulados basilares do Direito Tributário, embora não devam ser consideradas mera liberalidade do Constituinte, "sendo fruto, em muitos cenários, de conquistas históricas ao longo do desenvolvimento da sociedade humana" (JÚNIOR, 2012, p. 155).

A Constituição Federal de 1988, em seu texto, apregoa valores do Estado Democrático de Direito que acabam por propagar na matéria tributária, uma vez impossível o isolamento de qualquer ramo do Direito – até por ser reflexo do atual momento constitucional. O Direito Tributário considera tópicos repercutidos da matéria constitucional, como o direito de petição contido no art. 5º, XXXIV, e o sigilo fiscal.

A Carta Magna de 1988 possui, em seu interior, o título VI – Da tributação e do orçamento, do artigo 145 ao artigo 169, tratando propriamente dos princípios constitucionais tributários, dos tributos e das finanças públicas. É nesses dispositivos onde se situam boa parte dos princípios constitucionais tributários, sobretudo os aplicáveis ao Imposto de Renda sobre a Pessoa Física.

Para explanar sobre os princípios constitucionais tributários, cabe relembrar o conceito de princípio e o que ele representa para o sistema jurídico. Advindo do latim *principium*, cujo significado é início, começo, ponto de partida, atualmente têm força normativa, funcionando como vetores normativos e vinculantes para todas as normas do sistema.

MELLO (2001, p. 771) define o princípio como "mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência". Já CARRAZZA (1997, p. 31) diz que o "princípio

³ CÔELHO, 2009, p. 45

jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.

Os princípios constitucionais tributários estariam em uma classificação de garantias constitucionais voltadas ao cidadão: como contribuinte, os direitos assegurados pelos postulados tributários, e como cidadão, “englobando não somente estas disposições específicas do capítulo do Sistema Tributário, mas abrangendo todas as demais garantias e regras que norteiam a função de Estado” (JÚNIOR, 2012, p. 155).

Outro tipo de classificação é trazida por SABBAG (2012, p. 60). O autor os conceitua numa divisão, modulada a partir da relação entre governante e governado. Esta modulação se exteriorizaria na Carta Magna, de duas formas: em normas jurídicas de competência tributária e nos princípios constitucionais tributários.

Enquanto as normas jurídicas de competência tributária são os dispositivos com conteúdo de competência tributária das esferas políticas, os princípios constitucionais tributários estariam nos artigos 150, 151 e 152 da Constituição e são considerados genuínas limitações ao poder de tributar:

[...] os arts. 150, 151 e 152 da Carta Magna hospedam variados comandos principiológicos, insculpidos à luz de pautas de valores pontualmente prestigiados pelo legislador constituinte. Aliás, em muitos casos, como já se viu, servem esses princípios como verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte contra a força tributária do Estado, assumindo a postura de nítidas limitações constitucionais ao poder de tributar (SABBAG, 2012, p. 60).

2.1 Princípios constitucionais tributários

Os princípios constitucionais tributários, concentrados entre os artigos 150 a 152 da CF/88, conforme ensina a doutrina majoritária, são os seguintes: legalidade tributária, anterioridade, irretroatividade tributária, liberdade de tráfego (ou não limitação ao tráfego de pessoas e bens) e o da uniformidade geográfica. Junto a estes, ainda existem os princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da isonomia tributária – cujo elo e aplicabilidade são de suma importância

para o Imposto de Renda, por isso serão tratados de forma mais aprofundada nos itens seguintes.

O princípio da legalidade tributária provem da máxima situada no art. 5º, inciso II da CF: ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Conhecida por "nullum tributum sine lege" ou "no taxation without representation", é a vedação, aos entes tributantes, de exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Não basta, portanto, a mera autorização de lei; exige-se que a lei preleione sobre "todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei" (AMARO, 2012, capítulo 4, subtítulo 3, parágrafo 4).

Quanto às alterações da lei tributária, temos o princípio da anterioridade tributária (art. 150, inciso III, alíneas "b" e "c" da CF). É vedada a cobrança de tributo, em um determinado tempo posterior à publicação da lei que instituiu ou aumentou o tributo – antes do 1º dia do exercício posterior à publicação da lei (anterioridade anual) ou antes de 90 após a publicação da lei (anterioridade nonagesimal).

Ressalta-se, ainda, que cada tributo tem uma observação particular: enquanto alguns obedecem às duas anterioridades (é a regra geral – o tributo deve ser cobrado no exercício seguinte, adicionados mais 90 dias), outros obedecem exclusivamente a anterioridade anual (exações como o IR, o IPVA e IPTU), somente nonagesimal (contribuições sociais e o IPI) ou podem ser cobrados imediatamente (casos práticos são o II, IE e o IOF).

O Imposto de Renda foi designado, pela Constituição, a submeter-se aos ditames da anterioridade anual: qualquer alteração que o aumente, realizada até o dia 31 de dezembro, só pode ter eficácia no dia 1º de janeiro do ano seguinte (não confundir com o ano civil; este somente coincide com o ano-fiscal ou exercício financeiro⁴).

É notório, a partir dos parágrafos anteriores, deduzir que a anterioridade está ligada à eficácia da lei tributária, concedendo tempo ao contribuinte para a

⁴ *Ibidem*, p. 60

adaptação aos efeitos gerados pela mudança legislativa. Ademais, coíbe a tributação de surpresa, assistindo à segurança jurídica por resguardar o sujeito passivo de cobranças inesperadas (SABBAG, 2012, p. 94).

Igualmente instituído no art. 150, mas tratado no inciso III, da CF, o princípio da irretroatividade tributária está na alínea "a", e seu conteúdo proíbe a cobrança "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado." Mais uma vez, infere-se a participação da segurança jurídica em um postulado constitucional tributário; o objetivo constitucional foi o de

[...] vedar a aplicação da lei nova, que *criou* ou *aumentou* tributo, a fato *pretérito*, que, portanto, continua sendo *não gerador* de tributo, ou permanece como gerador de *menor* tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência⁵.

Prosseguindo a referência aos princípios constitucionais tributários, tem-se a liberdade de tráfego (art. 150, inciso V, CF): o aludido texto de lei veda o estabelecimento de limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por parte dos Entes tributantes, por meio de tributos interestaduais ou municipais. Claramente, é corolário do direito fundamental à locomoção (art. 5º, XV), sendo igualmente perceptíveis as influências do pacto federativo (a união indissolúvel dos entes, decorrente do Federalismo) e a liberdade de comércio também garantida pela nossa Constituição.

O que a Constituição veda é o tributo que onere o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou de bens; o gravame tributário seria uma forma de limitar esse tráfego. Em última análise, o que está em causa é a liberdade de locomoção (de pessoas ou bens), mais do que a não discriminação de bens ou pessoas, a pretexto de irem para outra localidade ou de lá virem⁶.

Outro princípio alusivo às questões territoriais é o princípio da uniformidade geográfica: a União não pode instituir tributo que não seja uniforme em todo o território, ou exação cuja cobrança implique preferências entre Estados, Municípios ou Territórios, em detrimento de outros. É o reconhecimento da paridade entre os entes federados, proveniente do já mencionado pacto federativo.

⁵ AMARO, p, 329

⁶ Idem, p. 386

2.2 Princípio da Isonomia Tributária e seus fundamentos

A isonomia, também chamada igualdade, apresentada como princípio, subsiste na máxima pregada por Aristóteles e Ruy Barbosa: aquinhoar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam (SABBAG, 2012, p. 135). Exposto no art. 5º da CF, reflete-se na seara tributária por meio do art. 150, inciso II, CF, prelecionando “que é vedado 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”.

Em uma leitura superficial, os dois artigos supracitados aparentam ser conflituosos; o art. 150, aparenta conter uma única ideia de igualdade – a de tratamento igualitário. Entretanto, a isonomia possui dimensões positiva e negativa. Se a proibição de distinguir aparenta ser o único valor do postulado, não se pode olvidar que as disparidades devem ser consideradas para aplicar a isonomia.

Em matéria fiscal, interessa menos saber o que legislador está proibido de distinguir e mais o que ele deve discriminar. [...] só há tratamento igual aos desiguais, como dizia o grande mestre e príncipe do Direito brasileiro, que é Rui Barbosa, em matéria tributária: ‘se cada qual tiver que contribuir com imposto, de acordo com sua capacidade contributiva’ (CÔELHO, 2009, p. 237).

Já para SABBAG (2012, p. 137) e ALEXANDRE (2013, p. 91), as acepções da isonomia distribuem-se em dois sentidos: horizontal – igualdade de tratamento para pessoas na mesma situação, e por isso devem ser tratadas da mesma forma; e vertical – pessoas em situações discrepantes devem ser tratadas na medida de sua desigualdade.

Esse raciocínio nos ajuda a compreender a forma de aplicação do princípio: além do tratamento equânime entre os contribuintes, deve levar em conta as condições concretas de todos os envolvidos, “evitando que incida a mesma carga tributária sobre aqueles economicamente diferenciadas, sob pena de classificar as camadas pobres e médias”.⁷

⁷ SABBAG, p. 139

Em face da necessária adoção de parâmetros para a concretização do princípio da igualdade, há dúvidas sobre o que seria aceito como parâmetro para um tratamento diferenciado, vez que a Constituição veda o tratamento desigual em uma série de aspectos. SCHOUERI (capítulo 7, subtítulo 5, parágrafo 16) lista os parâmetros admitidos pela Constituição Federal:

Parâmetros expressamente aceitos são, por exemplo, a capacidade contributiva (artigo 145, § 1º); a essencialidade (artigos 153, § 3º, I e 155, § 2º, III); o destino ao exterior (artigo 153, § 3º, III, artigo 155, § 2º, X, “a”, e artigo 156, § 3º, II); o uso da propriedade segundo sua função social (artigo 153, § 4º e 182, § 4º, II); localização e uso do imóvel (artigo 156, § 1º, II); o ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (artigo 146, III, “c”); tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte (artigo 179) etc.

Se nos tributos divisíveis e específicos, há a facilidade de identificar quem causou o gasto (e conseqüentemente deve suportar o encargo), o mesmo não ocorre com os tributos cuja arrecadação se destina à coletividade (tributos não vinculados). Aqui, se encaixaria o uso da capacidade contributiva, associado ao princípio da solidariedade já encontrado na Constituição: “cada um contribuirá com quanto puder para o bem de todos. Eis o objetivo da construção de uma nação fundada na solidariedade entre seus membros” (SCHOUERI, 2012, capítulo 7, subtítulo 5, item 1.2., parágrafo 2).

Tem-se, então, que a capacidade contributiva é a medida da isonomia utilizada de forma plena aos tributos não vinculados, como o Imposto sobre a Renda.

2.3 A capacidade contributiva e a vedação ao confisco como limitações constitucionais

Encontrada no art. 145, § 1º da CF, a capacidade contributiva é a garantia de que os impostos terão caráter pessoal e terão a graduação variada de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Segundo o mesmo artigo, a aplicação deste princípio deve respeitar os direitos individuais do sujeito passivo. A justificativa para a aplicação deste postulado foi assim explicada por AMARO (2012, capítulo 4, subtítulo 7, parágrafo 3):

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

água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

As inúmeras classificações apresentam duas vertentes de aplicação da isonomia na prática, com os seguintes núcleos: a igualdade no tratamento de todos os contribuintes e a aplicação de critérios pessoais variáveis no momento da tributação.

Mediante a ideia de igualdade, muitos autores defendem que a capacidade contributiva é absorvida pelo princípio da isonomia – razão até geradora da confusão entre os dois preceitos. Ocorre, no entanto, que a capacidade contributiva envolve somente uma das dimensões da isonomia tributária: ao garantir uma tributação proporcional ao contribuinte, também garante que ele seja tratado de forma justa e equânime. AMARO (2012, capítulo 4, subtítulo 7, parágrafo 7) faz uma explanação sobre a distinção entre os dois princípios:

Mas, em situações iguais, o princípio da capacidade contributiva não se resume a dar igualdade de tratamento. Dois contribuintes em idêntica situação têm direito a tratamento igual; todavia, além disso, têm também (ambos e cada um deles) o direito de não ser tributados além de sua capacidade econômica. Se de ambos fosse exigido idêntico imposto abusivo, não os ampararia a invocação da igualdade (que estaria sendo aplicada), mas a da capacidade contributiva.

SABBAG assim leciona (2012, p. 235) sobre a importância dos limites impostos pela capacidade contributiva:

De início, pode-se afirmar, sem receio de equívoco, que toda entidade impositora que confisca, na seara tributária, vai além da capacidade contributiva do cidadão, estiolando-a com intenção predatória. Por outro lado, a entidade política que se atém aos limites da capacidade contributiva do cidadão mantém-se na ideal zona intermediária entre o confisco e o mínimo razoável na tributação.

Infere-se, dessa leitura, que os dois marcos a serem respeitados pela capacidade contributiva são o mínimo vital (mínimo essencial) e o confisco.

Dentre esses critérios pessoais variáveis, reside o conceito de mínimo vital - uma quantia mínima necessária para a manutenção da pessoa e de sua família, preservando sua subsistência. Sua essência remonta aos direitos fundamentais, porque tributar o mínimo essencial seria violar o princípio da dignidade humana e seus corolários - direitos fundamentais à vida, à liberdade, à educação, à saúde, sem prejuízo de outros (PAULSEN, 2014, capítulo 10, subtítulo 77, parágrafo 3).

O confisco é o outro aspecto limitador da capacidade contributiva: enquanto o mínimo vital é parâmetro, o confisco é a tributação com o efeito excessivo, oneroso, não razoável. A vedação ao confisco é princípio constitucional (art. 150, inciso IV), protegendo diretamente a propriedade, a livre iniciativa e o livre exercício profissional. Acerca desta temática, DIFINI (2007, p. 263) relaciona esses três postulados:

“Assim como o direito de propriedade, também os princípios do livre exercício profissional e da livre iniciativa podem entrar em conflito com outros princípios, que visam a fins de sociabilidade objeto de proteção constitucional, derivados do princípio do Estado Social e Democrático de Direito, aplicando-se, no campo da tributação, o princípio da não-confiscatoriedade, como norma de colisão para a solução destes conflitos”.

A vedação ao confisco (ou princípio do não confisco) pauta-se em bases abstratas, impossibilitando a determinação do início do que seria confiscatório ou não. Nem por isso perde sua importância, pois uma vez pautado na proteção à propriedade, busca evitar que o Estado anule a riqueza privada – evidente a ligação com a capacidade contributiva nesse ponto.

A tributação justa, pois, não deve atingir o mínimo existencial, nem deve invadir o patrimônio dos particulares de modo confiscatório. Afinal, “a capacidade contributiva termina de modo onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva”⁸.

2.4 O Imposto sobre a Renda e os princípios constitucionais tributários

⁸ TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SHOUBERTI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 65.

Por ser um imposto de caráter eminentemente pessoal⁹, é cabível a aplicação plena da capacidade contributiva e seus princípios decorrentes ao Imposto sobre a Renda. Alguns princípios constitucionais foram especificamente atribuídos a ele: a progressividade, a generalidade e a universalidade (art. 153, §2º, inciso I, CF).

A universalidade concentra-se no fato de o imposto deve recair sobre toda a renda auferida pelo contribuinte – ganhos, lucros, independente de espécie, território (respeitando-se os tratados internacionais sobre a matéria). Ou seja, este princípio reflete que

todo o patrimônio do contribuinte deve ser considerado na sua integralidade, sem qualquer fracionamento, seja no seu marco inicial de comparação (no momento inicial do período de apuração), seja no seu marco final (no momento final do período de apuração), portanto, também quanto às suas mutações ocorridas no período.¹⁰

Notadamente, toda a renda adquirida no período – dentre a advinda do trabalho e do capital, da nacionalidade, terá que ser tributada (entende-se aqui por renda o acréscimo patrimonial, que é o fato gerador do imposto).

Outro princípio aplicado especificamente ao IR é o princípio da generalidade. Fazendo referência ao sujeito passivo, seu teor leciona que o imposto deve atingir todos os contribuintes, assegurando igualdade de tratamento a todos – evidente, pois, a presença do princípio da isonomia. Para RENCK apud PAULSEN; MELO (2010, p. 55), assim como não se pode admitir classes de patrimônio, não devem haver espécies de renda.

Quanto à graduação deste tributo, temos a progressividade – que nada mais é do que a variação crescente da alíquota conforme o aumento da base de cálculo do IR. Para AMARO (2012, capítulo 4, subtítulo 7, parágrafo 15), não é mera decorrência da capacidade contributiva, mas resultado do refinamento deste postulado. Se a proporcionalidade funciona numa razão direta entre riquezas e impostos, a progressividade aumenta as alíquotas para faixas de riqueza maiores (a tributação ocorre por faixas de riqueza).

⁹ A doutrina classifica os impostos em dois tipos: reais, quando incidentes sobre bens; e pessoais, quando recaem sobre pessoas.

¹⁰ OLIVEIRA apud BOGGI, p.61

Levando em consideração o que foi exposto, pode-se inferir que o Imposto sobre a Renda deve obedecer aos princípios constitucionais tributários, sobretudo ao princípio da isonomia (e seus postulados decorrentes) – ligando-se a ela em função da sua natureza e dos seus traços de personalidade.

A carga valorativa contida na Constituição Federal, refletida em cada um dos postulados apresentados, é a responsável pela cobrança do IRPF sob os ditames da tributação justa e da igualdade. Qualquer negligência a esses critérios ultrapassa a função estatal de tributar e representa violação aos valores e princípios defendidos na Lei Maior.

Capítulo 3

O IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA E A EFETIVA APLICAÇÃO DOS PRINCÍPIOS LIMITADORES AO PODER DE TRIBUTAR

3.1 Imposto sobre a Renda: características e legislação aplicável

O estudo do Direito Tributário sedimenta-se na relação entre contribuinte e Estado - diante do exposto no item anterior, a atual concepção ultrapassa a da superficial cobrança prevista em lei. Mas há outro ponto basilar deste ramo: o tributo.

Tendo suas características traçadas pelo Código Tributário Nacional (art. 3º, CTN), o tributo tem suas três espécies definidas pela Carta Magna: impostos, taxas e contribuições de melhoria¹¹ - a nominada teoria tripartida. Todavia, o tema não é tratado de forma uniforme pela doutrina, mesmo com a adoção da teoria pentapartida - seriam tributos os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições e os empréstimos compulsórios - pelo Supremo Tribunal Federal¹².

O imposto é espécie de tributo previsto no art. 150 da CF, porém a determinação de seus atributos é encontrada na legislação infraconstitucional. Seu fato gerador é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (art. 16).

Não vinculados, então, à atuação do Estado, aos impostos ainda é vedada a afetação de suas receitas a órgão, fundo e despesa (art. 167, CTN). De modo que não são atrelados a fim específico, devem custear a Administração com um todo.

Quanto à competência atribuída aos entes políticos, comenta Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 36):

Têm os impostos um regime jurídico-constitucional peculiar. A Carta Magna reparte a competência legislativa para instituí-los entre as pessoas políticas de direito constitucional interno - União, Estados, Distrito Federal e Municípios - de sorte que não ficam a disposição dessas entidades, como ocorre com as taxas e a contribuição de melhoria (tributos vinculados), que podem ser criadas por qualquer uma daquelas pessoas, desde que, naturalmente, desempenhem a atividade que serve de pressuposto a sua decretação.

¹¹ Art. 145, CF: São tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria

¹² Votos proferidos nos RE 146.733-9/SP e RE 138.284/CE

À vista disso, a competência instituidora dos impostos pode ser encontrada na Constituição, a partir do art. 153. Neste artigo, foi estabelecido que a competência para a instituição do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é da União, tendo os seus demais aspectos determinados pela lei infraconstitucional (art. 43 a 45 do CTN, assim como as leis 7713/88, a lei 9250/95 e o Decreto 3000/99).

O imposto em estudo, por conta de suas características específicas, além da obediência aos princípios constitucionais tributários, observa especialmente aos princípios constitucionais da progressividade, da generalidade e da uniformidade – conforme o mencionado em itens anteriores desse trabalho.

Sujeito à obediência aos limites do poder de tributar, e atreladas às particularidades da espécie, o IR tem seu fato gerador (ocorrência da previsão legal abstrata no mundo real) descrito no art. 43 do CTN: é o acréscimo patrimonial de renda ou proventos de qualquer natureza, sem distinção pela origem, território ou até juridicidade da renda tributada.

Entende-se por acréscimo patrimonial da renda, o advindo do capital e do trabalho, e o dos proventos, de atividade que já cessou e ainda gera rendimentos. "É o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos." (CARRAZZA *apud* PAULSEN; MELO, 2010, p. 48-49).

Exsurge ainda a necessidade de relembrar que o fato gerador do IR se estende no intervalo de tempo estipulado pela legislação, classificando-se como fato gerador periódico. Por se constituir em mais de um evento, é periódico complexo, sendo formado por recebimentos de renda, de capital, alienações que dão vazão ao fato gerador previsto em lei – a disponibilidade patrimonial (ALEXANDRE, 2012) p.104)

O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física é tipo de IR, no qual o sujeito passivo é a pessoa física residente ou domiciliada no país (art. 2º, Decreto 3000/99), tendo como base de cálculo o rendimento bruto descrito na lei 7713/88:

[...]

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

[...]

Para quantificar o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, há as alíquotas aplicáveis às faixas tributáveis. Corroborando as menções ao princípio da progressividade, a tabela do IRPF possui quatro alíquotas – cinco, se a faixa de isenção for considerada. A atualização da tabela, bem como da porcentagem da alíquota (aumentada de acordo com o valor do rendimento) estão previstas na Lei nº 11.482/2007.

A complexidade na tributação da referida exação ganha um novo componente: é permitida a dedução de despesas com educação, despesas médicas, gastos com dependentes, pagamento de pensão alimentícia, e previdência privada. O Decreto 3.000/99 prevê as hipóteses passíveis de dedução, mas o reajuste dos valores é promovido, ano a ano, com a alteração da Lei 9250/95.

3.2 O Imposto sobre a Renda da Pessoa Física e a falta de efetividade na aplicação das limitações ao poder de tributar

Ao compasso da já abordada sujeição aos ditames constitucionais, o imposto incidente sobre a renda possui numerosas peculiaridades, proporcionais ao seu amplo alcance. A ele pertence o título de imposto de maior arrecadação pela União (ALEXANDRE, 2012, p. 545) – e faz parte do rol de cobranças tributárias mais notadas pelo cidadão.

A relevância do IRPF, na vida do contribuinte brasileiro, pode ser demonstrada em números: somente neste ano, foram feitas (em referência ao ano-calendário de 2013) mais de 26 milhões de declarações à Receita Federal.¹³ A arrecadação do IRPF, no intervalo entre os meses de janeiro e maio de 2014 totalizou um montante de R\$ 13.282.000,00 milhões de reais¹⁴. Os números citados só corroboram a dimensão econômica do Imposto de Renda sobre a Pessoa Física.

Emerge, nesse ponto, a aplicação da capacidade contributiva, da isonomia e da vedação ao confisco: a delimitação das alíquotas e bases de cálculo, em faixas de tributação e de isenção, devem ser estipuladas de forma a não romper os limites trazidos pelo mínimo essencial e vedação ao confisco.

Ainda que seja um dos tributos que gerem maior insatisfação geral, a cobrança, nos moldes atuais, do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física vem sofrendo críticas quanto à sua adequação à realidade social. Estaria o Estado invadindo a esfera patrimonial particular, rompendo as barreiras estabelecidas constitucionalmente?

Ultimamente, o aporte dessas críticas ultrapassou a mera leviandade. Além da ampla divulgação, da imprensa, acerca do fenômeno, algumas iniciativas como a campanha Imposto Justo (que propõe um imposto único)¹⁵ e a ADI 5096, impetrada pela Ordem dos Advogados do Brasil, tecem críticas ao reajuste da tabela,

¹³ Balanço Final do Imposto de Renda Pessoa Física. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFsinot/2014/05/02/2014_05_02_11_56_15_298605351.html>. Acesso em: 30 jun. 2014.

¹⁴ Análise da Arrecadação das Receitas Federais. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2014/Analismensalm14.pdf>>. Acesso em: 29 jun. 2014.

¹⁵ Campanha Imposto Justo, promovida pelo Sindfisco (Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Federal)

afirmando que este não se submete aos princípios constitucionais da isonomia, capacidade contributiva, vedação ao confisco, e reflexamente, o da dignidade humana.

A conjuntura atual de cobrança do IRPF leva em consideração o previsto em sede constitucional: a progressividade trazida ao IR reside na divisão de faixas a serem tributadas. Estipulada nas leis 9.250/95, é regida pela Lei n. 11.482/2007, com a presente tabela reajustada para o ano-base de 2013, vigente para o IRPF 2014:

Tabela 1 - IRPF 2014 - Ano-base de 2013

| Base de Cálculo (R\$) | Alíquota (%) | Parcela a Deduzir do IR (R\$) |
|--------------------------|--------------|-------------------------------|
| Até 1.710,78 | - | - |
| De 1.710,79 até 2.563,91 | 7,5 | 128,31 |
| De 2.563,92 até 3.418,59 | 15 | 335,03 |
| De 3.418,60 até 4.271,59 | 22,5 | 602,96 |
| Acima de 4.271,59 | 27,5 | 826,15 |

Fonte: Receita Federal

Estamos diante de uma tabela estabelecida para a tributação de cinco faixas de renda – contando com a faixa de isenção. Desde o período referente ao ano de 2007, o reajuste da alíquota tem sido em 4,5% - uma porcentagem proveniente das metas de inflação estabelecidas pelo Governo Federal.¹⁶

Percebe-se a adoção, por parte do Poder Executivo, de uma mesma alíquota por um interregno de 5 anos, o que pode sinalizar um problema. Mas as alegações tomam forma específica a partir do momento em que se traça um paralelo entre a real inflação e o reajuste firmado pelo Poder Executivo.

A problemática teve seu início em 1995, com a promulgação da Lei 9.250/95 – as bases de cálculo passaram a ser previstas em reais (anteriormente estipulados

¹⁶ "A tabela do Imposto de Renda é corrigida anualmente em 4,5% desde 2007. O percentual de 4,5% é o que o governo estabelece como meta para a inflação anual." Disponível em: <http://g1.globo.com/economia/seu-dinheiro/noticia/2014/11/fazenda-reafirma-compromisso-de-reajustar-tabela-do-ir-em-2015.html>. Acesso em: 30. nov. 2014.

em Unidade Fiscal de Referência)¹⁷. Do ano subsequente até 2002, não houve qualquer correção nas tabelas do IRPF. A tabela a seguir faz um paralelo entre a inflação de cada ano e o respectivo reajuste:

Tabela 2 - Comparativo: Inflação e Reajuste (1996-2013)

| ANOS | IPCA | REAJUSTE TABELA IRPF |
|--------------------------------------------------------------------------|---------------|----------------------|
| 1996 | 9,56 | 0,00 |
| 1997 | 5,22 | 0,00 |
| 1998 | 1,66 | 0,00 |
| 1999 | 8,94 | 0,00 |
| 2000 | 5,97 | 0,00 |
| 2001 | 7,67 | 0,00 |
| 2002 | 12,53 | 17,50 |
| 2003 | 9,30 | 0,00 |
| 2004 | 7,60 | 0,00 |
| 2005 | 5,59 | 10,00 |
| 2006 | 3,14 | 8,00 |
| 2007 | 4,46 | 4,50 |
| 2008 | 5,90 | 4,50 |
| 2009 | 4,31 | 4,50 |
| 2010 | 5,91 | 4,50 |
| 2011 | 6,50 | 4,50 |
| 2012 | 5,84 | 4,50 |
| 2013* | 5,79 | 4,50 |
| Acum. Jan/2003 a dez/2013 | 86,83 | 61,67 |
| Defasagem da Tabela do IRPF - Jan/2003 a dez/2013 | 15,56 | - |
| Acum. Jan/1996 a dez/2013 | 206,29 | 89,96 |
| Defasagem da Tabela do IRPF - Jan/1996 a dez/2013 | 61,24 | - |

Fonte: DIEESE - Nota Técnica Número 131 - novembro de 2013

O intervalo entre a ausência de reajustes anuais, em que pese o grande lapso temporal de 6 anos, acarretou em enorme defasagem do IRPF em relação à inflação acumulada - medida pelo IPCA. Posteriormente, a retomada da correção fixou o reajuste no patamar de 17,5% – valor vigente para os anos-base de 2003 e 2004, insuficiente para compensar a defasagem adquirida nos períodos onde não houve variação. Desde o ano de 2007, é aplicado o reajuste de 4,5% à tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. Esse conjunto de inadequações relativas à

¹⁷ "Art. 2º Os valores expressos em UFIR na legislação do imposto de renda das pessoas físicas ficam convertidos em Reais, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996."

atualização da tabela do IRPF resultou numa defasagem acumulada de 61,24%, entre os anos de 1996 e 2013.

O primeiro argumento, acerca do estado atual da exação, é o de que a progressividade não está sendo atendida, por conta do pouco alcance proporcionado pelas quatro faixas de alíquotas existentes – de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%. Alguns autores, como QUEIROZ apud BOGGI (p. 115), analisam esta conjuntura em um comparativo com tempos anteriores da história do IRPF:

Como parâmetro, poderia ser tomada a progressividade que existia antes do ano de 1988 (eram 9 faixas de alíquotas, que iam de 0% a 45%). Ressalta-se que tal princípio foi consagrado pela Constituição Federal de 1988 e, no ano seguinte, 1989, a lei ordinária reduziu a progressividade a somente duas alíquotas (15% e 25%, posteriormente aumentada para 27,5%).

[...] não há como reconhecer o caráter de progressividade, imprescindível para dar efetividade aos princípios dos quais é corolário.

Alguns autores, como MACHADO e COELHO, entendem que o caráter pessoal do Imposto de Renda se perdeu na tentativa de simplificação do aludido imposto:

Nota Hugo de Brito Machado que, no entanto, restou modificado o caráter pessoal do imposto de renda (art. 145, § 1º, da CF/88). Tem toda razão. A título de simplificar, o legislador simplificou demais, aumentando a tributação pelo cerceamento arbitrário de abatimentos e deduções, pela adoção de poucas alíquotas progressivas e pela imposição de limites genéricos divorciados da realidade, contra os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, em um país de muita desigualdade de renda, por faixas de população e por estamentos etários e familiares (número de dependentes) (CÔELHO, 2009, p. 452).

Exemplificando o problema relatado acima: uma pessoa que teve acréscimo, na renda, de R\$ 4.271,59, será onerada com a mesma alíquota de alguém que disponibilizou patrimonialmente o valor de R\$ 10.000,00. Observa-se, pois, o flagrante desrespeito ao preconizado pelo princípio da progressividade, uma vez que a variação da tabela do IRPF só ocorre nas faixas de tributação mais baixas.

Um grau baixo de progressividade, com poucas alíquotas – como é o ocorrido no país atualmente, acaba por cobrar mais as classes com pouca renda e beneficiar as que possuem maior patrimônio.

A baixa progressividade traz uma carga maior de obrigação tributária àqueles que possuem uma menor capacidade contributiva, outro agravante se perfaz em torno das deduções limitadas que acabam impedindo de forma abrasiva a aferição do *quantum* real de cada contribuinte. Nesse sentido, esses fatos só aumentam a violação dos direitos dos contribuintes, a qual incide sobre o “acréscimo patrimonial”. (BOGGI, 2011, p. 120)

A outra linha de pensamento diz respeito à atualização da tabela do IRPF, em patamar inferior ao da inflação e com defasagem acumulada em um grande valor. Admitir um reajuste quase fixo por mais de 5 anos, de um imposto sujeito aos critérios da capacidade contributiva, é ignorar a variação do salário mínimo, do poder de compra, da economia e inflação, e desprezar o risco de se afetar o mínimo vital protegido constitucionalmente.

Isso é uma séria ofensa aos princípios da Capacidade Contributiva e da Progressividade, inscritos na Constituição Federal. A partir da conjunção de ambos é possível concluir que quem ganha mais deve pagar progressivamente mais. Porém, a permanência de defasagem na correção da tabela faz com que muitos daqueles que não ganharam mais ou mesmo ganharam menos, paguem mais. É, portanto, uma política regressiva, desprovida de um senso maior de justiça fiscal e que, por estas razões, conduz à ampliação das desigualdades distributivas do País (BENEDITO, 2013, p. 12).

Exemplos práticos de como isso afeta os sujeitos passivos do imposto: as deduções relativas aos gastos com educação já se aproximam do valor de uma mensalidade escolar¹⁸, e a isenção que em 1995, abarcava quem ganhava mais de 9 salários mínimos (R\$ 100,00), atualmente alcança quem recebe pouco mais de 2 salários mínimos (atualmente no patamar de R\$ 724,00)¹⁹.

Notável, depois do apresentado, constatar a ineficácia na aplicação dos princípios da progressividade – pois nem todos estão pagando na proporção de sua renda, e da capacidade contributiva – o referido imposto não está tendo seus critérios aplicados de forma pessoal. A desigualdade de tratamento transborda o princípio da isonomia, e o reajuste abaixo da inflação aumenta os riscos de se

¹⁸ Abatimento anual com educação no IR equivale a uma mensalidade escolar. <<http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,abatimento-anual-com-educacao-no-ir-equivale-a-uma-mensalidade-escolar,183057e>>

¹⁹ Evolução do Salário Mínimo - Legislação 1940 – 2014. Ministério do Trabalho e Emprego. Disponível em <http://portal.mte.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?filleId=FF8080814373793B0143DEAE297C1D26>>. Acesso em: 30 nov. 2014.

tributar o mínimo para a sobrevivência, o que configuraria confisco dos rendimentos tributados.

Considerações finais

Ao longo deste trabalho acadêmico, a questão norteadora foi a falta de efetividade dos princípios constitucionais limitadores do poder de tributar, por parte do Estado. Após a análise conjunta de todos os fatores como o reajuste abaixo da inflação vigente, e o descompasso da tabela atual resultante do acúmulo da defasagem, pode-se inferir que está havendo, realmente, uma violação dos referidos postulados constitucionais.

A presente monografia, conseguiu sanar a pergunta-chave do tema, utilizando de pesquisa bibliográfica para, em um primeiro momento, demonstrar o aspecto histórico dos princípios constitucionais envolvidos. Posteriormente, houve a apresentação dos conceitos das limitações constitucionais ao poder de tributar; por fim, temos a exposição de dados fornecidas por instituições especializadas na questão, fazendo um paralelo entre conceitos e a real condição do IRPF.

Diante da alarmante conjuntura, encontrar soluções para uma aplicação condizente aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia, da vedação ao confisco e aos princípios específicos (progressividade, generalidade e uniformidade) do IRPF mostra-se uma tarefa importante, em face da patente violação constitucional que está ocorrendo.

O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil propôs, no corpo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5098, que o IPCA fosse refletido na atual tabela (ainda fixada pela estimativa de 4,5% da inflação) e a recomposição dos prejuízos dos anos anteriores, ao longo dos próximos 10 anos²⁰.

A longo prazo, uma possível correção da tabela a fim de reajustar devidamente a tabela do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física não resolveria todo o problema de forma eficaz, em face da baixa progressividade presente nas faixas adotadas pela tributação. Por isso, vislumbramos outra forma de tentar solucionar o problema: aumentando o número de faixas a serem tributadas, o grau de progressividade voltaria a dar eficácia aos princípios constitucionais relacionados.

²⁰ Texto da peça inicial disponível em <<http://s.conjur.com.br/dl/adi-ir-oab.pdf>>

SABBAG (2012, p. 169) apresenta, conjuntamente com o aumento do grau de progressividade, outras duas medidas:

É mister que a lei do Imposto sobre a Renda, na busca ideal de uma justiça fiscal, leve a cabo algumas medidas concretas, que, em breve resumo, seriam:

(1) consideração precisa das condições pessoais dos contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) e a prudente fixação de um “mínimo vital”, compatível com a realidade: o art. 6º da Carta Magna arrola, como direitos sociais, a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados. Há de se buscar a efetividade na proteção de tais valores aqui prestigiados, à luz da tributação progressiva do imposto sobre a renda;

(2) estipulação de um expressivo número de deduções para o IR devido, adequando a exigência fiscal ao perfil do contribuinte: a dedutibilidade deve ser ampla, englobando todas as despesas necessárias à manutenção do indivíduo e de sua família, sem limitações arbitrárias, as quais, por amor à lógica e à justiça, não podem integrar o conceito de “renda”. Há de haver uma política “de inclusão” de despesas dedutíveis – e não o contrário! –, alcançando-se, quiçá, os medicamentos e o material escolar, diversamente do que hoje presenciamos;

(3) estabelecimento de um expressivo grau de progressividade de alíquotas, em função da quantidade de renda auferida: há que se imprimir maior progressividade às alíquotas, de modo a cumprir, efetivamente, o desígnio constitucional. (grifos do autor)

Aumentar a expressividade das deduções, cujo campo é restrito, e a fixação do mínimo vital, aplicáveis junto às mudanças propostas na progressividade e alteração da tabela do Imposto sobre a Renda, atenderia ao que está disposto na Carta Magna e aproximaria mais a tributação justa para esse campo da tributação brasileira.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 7 ed. São Paulo: Método, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Formato e-book. ISBN: 978-85-02-16187-0.

BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito (O triunfo tardio do Direito Constitucional no Brasil)**. Revista da Procuradoria-Geral do Estado / Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, v. 28, p. 27-66. Disponível em <<http://www.pge.rs.gov.br/upload/rpge60livro.pdf#page=29>>. Acesso em: 10 nov. 2014.

BENEDITO, Luís Antônio. **Imposto Justo: uma Bandeira para a sociedade**. Tributação em Revista, Brasília, nº 64. 2013. Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/mod_download.php?id=aW1hZ2VzL3B1Ym xpY2Fjb2VzL3RyaWJ1dGFjYW8vcGRmL3RyaWJ1dGFjYW82NC5wZGZ8MA==>. Data de acesso: 04 dez. 2014.

BOGGI, Cassandra Libel Esteves Barbosa. **O imposto de renda da pessoa física como instrumento de efetivação da justiça social**. Marília, 2011, 155 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Curso de Direito da Universidade de Marília, 2011.

CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de direito tributário**. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

GOMES, John Tenório; SILVA, Saulo Medeiros da Costa. **Neoconstitucionalismo: características e principais efeitos sobre a tributação**. ORBIS: Revista Científica,

vol. 3, n. 3. Disponível em :
<<http://www.cesrei.com.br/ojs/index.php/orbis/article/viewFile/203/115>>. Acesso em 01 dez. 2014.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS. **Nota Técnica Número 131 - novembro de 2013**. DIEESE. Disponível em
<<http://www.dieese.org.br/notatecnica/2013/notaTec131impostoRenda.pdf>>. Acesso em 02 dez. 2014.

JR, Anis Kfourri. **Curso de Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MIRANDA, Nara Dias Rodrigues. **O significado da codificação na modernidade jurídica: uma análise do direito constitucional e seu contexto histórico filosófico**. Revista Virtual Faculdade de Direito Milton Campos, vol 12 . Disponível em
<<http://www.revistadir.mcampos.br/PRODUCAOCIENTIFICA/artigos/nararodriguesosignificadodacodificacaonamodernidadejuridica.pdf>>. Acesso em 20 nov. 2014.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 30 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. Formato e-book. ISBN: 978-85-02-16120-7.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Curso de Direito Tributário e finanças públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. ZILVETI, Fernando. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2. ed. São Paulo, 2012. Formato e-book. ISBN: 978-85-02-16120-7.

VARSAÑO, R. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Texto para discussão nº 405, 1998. Disponível em http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf. Acesso em 04 dez. 2014.