

III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

JERÔNIMO SIQUEIRA TYBUSCH

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

HUGO MANUEL FLORES DA SILVA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente:

Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jerônimo Siqueira Tybusch; Hugo Manuel Flores da Silva; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2021.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-327-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: segurança humana para a democracia

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. III Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2021 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I I, no âmbito do III Encontro Virtual do CONPEDI, se consolida como um espaço de reflexividade crítica para a pesquisa brasileira que relaciona Direito e Tributação. Nesta edição, docentes-pesquisadores de diversos programas de pós-graduação em direito apresentaram temáticas notadamente atuais e relevantes para o contexto tributário nacional e internacional.

Os artigos expostos foram direcionados, principalmente, para as seguintes tópicos: Planejamento Orçamentário e Financeiro de Duração Continuada, Centralismo Fiscal, Fundo de Partição dos Municípios, Responsabilidade Fiscal dos Clubes de Futebol, Igualdade Tributária, Justiça Fiscal Brasileira, Regulação Tributária, Norma Geral Antielisiva, Residência Fiscal Internacional, Dedução dos Gastos com Educação no Imposto de Renda, Imposto sobre Grandes Fortunas, Base de Cálculo do ITBI em Imóveis Adquiridos por meio de Leilões Judiciais e Extrajudiciais, Poluição Atmosférica e IPVA, Tributos Ambientais, Controle de Constitucionalidade no Direito Tributário, Crédito Tributário no Contexto da Pandemia COVID-19, Execução Fiscal, Protesto Extrajudicial com Subsídio de Inteligência Artificial, entre outros.

Certamente o amplo debate realizado, as sólidas teorias de base elencadas e a qualidade geral das pesquisas demonstradas no presente grupo de trabalho irão contribuir, e muito, para o desenvolvimento de redes entre programas de pós-graduação, bem como para formação de pensamento acadêmico crítico de qualidade. Boa leitura!

A "(IM)POSSIBILIDADE" DE AUMENTO DA ALÍQUOTA DE DEDUÇÃO DOS GASTOS COM EDUCAÇÃO NO IMPOSTO DE RENDA – EM RELAÇÃO AOS DEPENDENTES RELACIONADOS À FILIAÇÃO

THE "(IM) POSSIBILITY" OF INCREASING THE RATE OF DEDUCTION OF EXPENSES WITH INCOME TAX EDUCATION - IN RELATION TO DEPENDENTS RELATED TO AFFILIATION

**Rosilene Sirlei Sabin ¹
Jazam Santos**

Resumo

O objetivo geral do trabalho é entender a possibilidade de aumento na alíquota de deduções de gastos com educação nas informações prestadas à Receita Federal, juntamente com os objetivos específicos: entender os gastos com educação dos dependentes, descrever as deduções e comparar os limites estipulados ao contribuinte. Tem-se por problemática que a dedução parcial contraria direitos fundamentais. Utilizou-se o método dedutivo através da técnica de pesquisa com análise em artigos e livros, sites e legislação específica sobre o tema. Busca-se apresentar a reformulação e modernização da arrecadação tributária com educação, chegando-se à conclusão de que é possível esse aumento.

Palavras-chave: Educação, Deduções, Dependentes, Sistema tributário, Imposto de renda

Abstract/Resumen/Résumé

The general objective of the work is understand the possibility of increasing the rate of deductions for expenses with education in the information provided to Federal Revenue, together with the specific objectives: understand the expenses with education of dependents, describe the deductions and compare the limits stipulated to the taxpayer. It's problematic that partial deduction is contrary to fundamental rights. The deductive method was used through the research technique with analysis in articles, books, websites and specific legislation. It seeks to present the reformulation and modernization of tax collection with education, reaching the conclusion that such an increase is possible.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Education, Deductions, Dependents, Tax sistem, Income tax

¹ Graduanda em Direito, UNIPAMPA – Universidade Federal do Pampa, rosilenesabin@gmail.com.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa entender os gastos com educação dos dependentes ressaltando os gastos com a instrução dos filhos, descrever as deduções com Imposto de Renda e comparar os limites estipulados ao contribuinte que pretende deduzir despesas com educação nas informações prestadas à Receita Federal. Conforme o site da Receita Federal 1, os gastos com formação no Brasil são delimitados em: ensino fundamental (engloba a educação infantil), ensino médio, curso superior, curso de pós-graduação e cursos profissionalizantes. Assevera NÓBREGA (2014, p. 42) que os encargos de família, nome dado às deduções de gastos com familiares durante o período fiscal de 1926, permitia ao contribuinte da época realizar deduções da declaração de rendimentos de pessoa física com seus dependentes. Nessa acepção, a dedução com dependentes é o decréscimo mais antigo do país.

Cada tributo tem suas particularidades, neste estudo estas não serão abordadas, pois não são relevantes quanto o enfoque que será abordado. Nessa continuidade, foi necessária a formulação de um problema. Uma vez que, o estudo visa responder a seguinte questão: como é possível aumentar a alíquota ao fazer a dedução no Imposto de Renda da Pessoa Física dos gastos com educação dos dependentes?

Para responder ao questionamento supracitado. Visa-se entender as deduções no sistema tributário nacional no Imposto de Renda da pessoa física, compreender os gastos com educação e comparar a dedução dos dependentes no Imposto de Renda com outras deduções feitas pelo contribuinte que presta informações à Receita Federal.

O empenho em implementar a execução metodológica da pesquisa exige a precisão e a definição do processo de pesquisa como um todo. Inicialmente foi realizada uma pesquisa com análise em artigos, livros, sites e legislação específica, referentes aos tributos e a dedução com educação, seguidos de leitura e interpretação.

Para a elaboração do texto foi empregado o método dedutivo associado à técnica de pesquisa exploratória monográfica, com o intuito de identificar a "(im)possibilidade" de aumento da alíquota de dedução dos gastos com educação no imposto de renda – em relação aos dependentes relacionados à filiação. A pesquisa teve como embasamento teórico, principalmente a obra: “A odiosa tributação da renda gasta com a educação”, da autoria de Mota.

A *priori*, serão abordados elementos teóricos que remontam a uma crítica sobre a alíquota de dedução com gastos na educação. Neste sentido, foi efetuada uma pesquisa bibliográfica sobre o tema, abordando direito tributário e direito constitucional, levando em

consideração o método dedutivo de pesquisa combinado com a técnica de pesquisa exploratória monográfica.

A posteriori, será abordada a dedução dos gastos com educação no Imposto de Renda, através do entendimento das deduções no sistema tributário nacional no Imposto de Renda e da compressão dos gastos com educação, enfatizando as deduções relacionadas à educação dos filhos. Uma vez que, a educação é um elemento constitutivo previsto na Constituição Federal de 1988 e visa amenizar as desigualdades sociais.

Concomitantemente serão abordados o sistema constitucional, o sistema tributário e a possibilidade de aumento da alíquota de dedução com educação no Imposto de Renda pessoa jurídica. De acordo com MOTA (2017, p. 44) “... observado sob o ponto de vista de sua validade, isto é, não do ponto de vista estrutural, esse sistema não apenas deve ser unitário, coerente e harmônico, também deve ser eficaz e justo”. Assim sendo, a legislação deve ser analisada de forma integrada a partir de um sistema unitário.

Ressalta-se o peso e o significado do problema aludido anteriormente, uma vez que o entendimento das metas propostas pode acarretar um processo de reformulação e modernização da arrecadação tributária com educação.

A pesquisa tem como finalidade a compreensão da "(im)possibilidade" de aumento da alíquota de dedução dos gastos com educação no imposto de renda – em relação aos dependentes relacionados à filiação. Pois, se a dedução com educação for comparada à dedução com gastos relativos à tratamento de saúde do contribuinte e dos seus dependentes, verifica-se uma desigualdade nas alíquotas de deduções de ambas as despesas. Atualmente a dedução com educação é limitada, enquanto a dedução com despesas médico/odontológicas é integral.

2. A DEDUÇÃO DE GASTOS COM EDUCAÇÃO NO IMPOSTO DE RENDA

A educação é um elemento fundamental para o desenvolvimento do ser humano, pois além da formação pessoal também auxilia no exercício da cidadania (MOULIN, 2017, p. 61). O tema é um elemento constitutivo, uma vez que acarreta como consequência um debate sobre o processo de igualdade social.

Em conformidade com o Artigo 6º da CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil/1988, literalmente: “São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”. Nota-se que a educação é um direito fundamental e social previsto na Carta Magna do Brasil.

Tal direito está combinado com outros direitos constitucionais que são essências para garantir a dignidade da pessoa humana e a preservação dos direitos humanos. Por meio da transmissão de conhecimento ocorre a formação do ser humano. Assim sendo, a educação é o meio pelo qual são transmitidos valores e costumes de uma geração a outra, conforme os termos do Artigo 205, CF/88, *in verbis*:

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 (BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, n.p.).

A educação serve para disciplinar a conduta do ser humano em sociedade e visa reduzir as desigualdades sociais. Desta forma, Mota (2017, p. 53) afirma que: “Como a Constituição garante a coexistência de instituições públicas e privadas de ensino, “ainda que privada, a educação tem essencial caráter público, podendo-se imaginar as escolas privadas como espaços públicos não estatais”. Nessa acepção, as instituições de ensino públicas e privadas têm o mesmo objetivo: o desenvolvimento do ser humano.

Nesse sentido, promove o estreitamento dos laços entre os princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito e a República Federativa, principalmente no que tange à dignidade da pessoa humana, conforme o Artigo 1º, Inciso III, da CF/88, *ipsis verbis*: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: III - a dignidade da pessoa humana”. Com o intuito de minimizar a assimetria entre a população no que diz respeito ao acesso à educação.

Além disso, na Carta Magna do país se consagra a educação como direito fundamental. No entanto, há uma diferença expressiva entre a consagração do direito à educação e a efetivação desse direito. Assevera Mota:

Ocorre que, pelo exposto até aqui, o estabelecimento de limite de dedução das despesas com a educação contraria não apenas o princípio da capacidade contributiva e o caráter pessoal do imposto de renda, mas também o direito à educação consagrado na Constituição.

Como a educação é serviço público essencial a ser prestado de forma gratuita pelo Poder Público, a educação prestada por instituições de ensino privadas, portanto, busca apenas suprir um serviço oficial, cuja prestação caberia ao próprio Estado brasileiro (Mota, 2017, p. 50).

Com a insuficiência de Instituições públicas de ensino muitas vezes é necessário que o ser humano recorra a instituições particulares para garantir a instrução dos seus. Ressalta Mota apud Carrazza (2017, p. 52), “...O Estado não reúne condições para, sozinho, assegurar o direito de todos à educação. Daí não poder prescindir do concurso de entidades não

governamentais, que, vindo em seu auxílio, lhe supram as notórias deficiências no setor”. Vez que, a demanda é maior do que a oferta de vagas em instituições de ensino.

Diante do contexto, o Estado não atende a demanda por acesso à educação. Vez que, a procura por instrução é maior que a oferta de vagas ofertadas em instituições públicas de ensino. Nesse sentido, instituições privadas de ensino foram criadas para suprir a escassez do setor de educação no Brasil.

2.1 Deduções no sistema tributário nacional no Imposto de Renda

Anualmente o contribuinte envia para a Receita Federal uma declaração onde são relacionados os valores que integram a renda, juntamente com valores que podem ser deduzidos. Embora haja outros tipos de deduções, o presente estudo visa entender as deduções no sistema tributário nacional no Imposto de Renda da pessoa física, enfatizando os gastos com educação dos filhos (dependentes).

A dedução das despesas na declaração de rendimentos do contribuinte está associada à capacidade contributiva deste. Segundo Leonetti, (2017, p. 20), “... exige que o contribuinte de impostos, como o incidente sobre a renda, suporte carga tributária compatível com situação pessoal”. Deste modo, a capacidade contributiva possui dupla função, conforme Leonetti:

- 1ª) distribuir a carga tributária global entre os contribuintes de acordo com a aptidão de cada um de pagar tributos;
- 2ª) impedir que a carga tributária individual se torne insuportável, de modo a comprometer a subsistência do contribuinte e de sua família. Nesse sentido, o princípio está ligado à ideia de garantia do mínimo social, mínimo existencial, ou ainda mínimo vital. Isto é, o postulado impediria que alguém fosse submetido a uma carga tributária tal que o proibisse, e à sua família, de desfrutar condições mínimas de vida digna, relacionando-se, destarte, com o princípio da vedação do tributo confiscatório. Assim, o princípio pode, em alguns casos, fundamentar a isenção tributária, como ocorre no IRPF, por exemplo, relativamente aos contribuintes com renda tributável abaixo de determinado limite (LEONETTI, 2017, p. 20).

Assim, a capacidade contributiva legitima a arrecadação tributária. Graduando a renda da pessoa física residente no país que se enquadra na categoria de contribuinte, de tal modo que aquele que obteve mais rendimentos ao longo do ano fiscal pague mais impostos e aquele que obteve menos rendimentos contribua menos ou até mesmo seja isento de prestar informações à Receita Federal. Assim dispõe o artigo 8º, I da Lei nº 9.250, de 1995, *in verbis*:

- Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:
- I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva; (BRASIL, Legislação do Imposto de Renda das pessoas físicas, 2020, n.p.).

Partindo desse princípio. Há uma tabela progressiva que delimita os rendimentos dos brasileiros que estão sujeitos a declarar seus rendimentos à Receita Federal 4. Nas palavras de Mota apud Pires:

... o titular do rendimento mais baixo, privado de um mínimo necessário à sobrevivência digna, estaria em situação desigual em relação a outro que abdicaria do supérfluo, e por isso entende que quem mais riqueza possui mais desfruta das vantagens de viver em um estado de direito e suporta com menor sacrifício maior carga tributária (Mota, 2017, p. 46).

Para melhor compreensão sobre a margem de dedução das despesas com educação na declaração do Imposto de Renda, é de fundamental importância ressaltar o conceito do termo que especifica o tributo. Nesse sentido, o artigo 3º da Lei 5.172/1966, que deu origem ao CTN - Código Tributário Nacional, descreve o tributo, *in verbis*: “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, Código Tributário Nacional, 2020, n.p.)”. Compreendendo os elementos inerentes à contribuição compulsória feita pelo contribuinte.

As despesas e respectivos valores que são dedutíveis da declaração de rendimentos são estabelecidos pela Receita Federal 2. No que tange à educação, o contribuinte pode abater por dependente o valor de R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos)¹ de sua declaração. Não englobando o valor total pago às Instituições privadas de ensino. Conforme previsto no artigo 8º, II, b, 10 da Lei 9.250 de 1995, *in verbis*:

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

II - das deduções relativas:

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (Redação dada pela Lei nº 11.482, de 2007).

10. R\$ 3.561,50 (três mil, quinhentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos), a partir do ano-calendário de 2015; (BRASIL, Legislação do Imposto de Renda das pessoas físicas, 2020, n.p.).

Embora a legislação tributária tenha amparo legal para limitar as deduções com instrução nas informações que o contribuinte presta à Receita Federal ao enviar sua declaração de rendimentos. Esses dispositivos demonstram inconstitucionalidade, segundo Mota:

Diante da legislação infraconstitucional vigente, então, o limite de dedução corresponde, na verdade, a um mero abatimento ficto, porque não corresponde com o

¹ Dado retirado da página da Receita Federal Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/irpf/2020/perguntao/p-r-irpf-2020-v-1-1-2020-03-13.pdf>. Acesso em: 31 mar.

valor efetivamente gasto com a educação...Pelo exposto, a imposição de limites à dedução das despesas realizadas para a efetivação do direito à educação obstaculiza o exercício desse direito. Parece haver, *prima facie* (à primeira vista), inconstitucionalidade na tributação da renda. (MOTA, 2017, p. 51).

Nesse sentido, ao analisar-se a dedução com saúde, que também é um direito fundamental previsto na Carta Magna, conforme os termos do Artigo 196, CF/88: “A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”. Constata-se que o valor deduzido na declaração de rendimentos é ilimitado para o contribuinte que faz uso de plano de saúde particulares. Havendo uma desigualdade na dedução entre ambos direitos fundamentais.

2.2 Gastos com educação

A educação está presente em todos os lugares e no ensino das mais variadas formas de saber Brandão (1995, p. 4). Portanto, não há um modelo pré-definido de educação, pois a atividade de educar é uma característica intrínseca de uma sociedade. Nas palavras de Brandão:

Ninguém escapa da educação. Em casa, na rua, na igreja ou na escola, de um modo ou de muitos todos nós envolvemos pedaços da vida com ela: para aprender, para ensinar, para aprender e ensinar. Para saber, para fazer, para ser ou para conviver, todos os dias misturamos a vida com a educação (BRANDÃO, 1995, p. 3).

É o processo pelo qual se molda o ser humano, adequando-o à comunidade na qual está inserido, através da transmissão de crenças e valores de uma sociedade. Normalmente ocorre através da orientação de educadores. Especialmente em instituições públicas de ensino.

Nas palavras de Mota:

O Estado brasileiro de hoje somente consegue manter as instituições de ensino públicas, suprir a demanda crescente na área e atender todas as necessidades diretamente relacionadas à atividade de ensino, como, *e.g.*, programas suplementares de material didático-escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde, porque muitos optam pelo ensino privado e, assim, desonerando o ensino público, o viabilizam (MOTA, 2017, p. 52).

A educação é um dos pilares do Estado (CANOTILHO, 1993, p. 412). Embora o Estado sobreviva do recolhimento de impostos e repasse valores arrecadados para as instituições públicas de ensino, a educação pública padece com a insuficiência de recursos. Segundo Mota (2017, p. 53), “Então, como o Estado não cumpre seu compromisso de disponibilizar ensino público gratuito a toda a população...”. Para suprir essa insuficiência as instituições de ensino particulares foram criadas para complementar o ensino público gratuito.

Segundo o artigo 209 e incisos da CF/88: “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 (BRASIL, Constituição da República

Federativa do Brasil, np)”. Assim sendo, se o Estado não garante o acesso à instrução é necessário busca-la em instituições privadas de ensino.

É facultado ao contribuinte deduzir da sua declaração de imposto de renda os gastos com educação dos seus filhos, nos termos do art. 8º, II, b, da Lei nº 9.250, de 1995. Assevera Mota (2017, p. 43) “Isso porque a Constituição possui vários dispositivos relacionados direta ou indiretamente ao Sistema Tributário Nacional”. Diante do que foi exposto, constata-se que a limitação do valor de dedução das despesas com instrução cria obstáculos ao exercício do direito à educação. Nas palavras de Mota:

Enfim, como as despesas relacionadas com a educação constituem gastos, dispêndios, desembolsos, decréscimos patrimoniais, não representam disponibilidade econômica ou jurídica, mas sim o contrário, isto é, representam perda de disponibilidade econômica ou jurídica (MOTA, 2017, p. 49).

Nessa perspectiva, não basta fundamentar os direitos do ser humano, mas sim protegê-los. Mota apud Maliska (2017, p. 53) “... desenvolver sua atividade interpretativa de modo a, sempre, respaldar a concretização de uma regra na estreita conformação com a Constituição”. Deste modo, o Estado deve promover políticas públicas efetivas, eficazes e eficientes que visem a dignidade da pessoa humana através da educação de qualidade.

2.3 Dedução dos dependentes no Imposto de renda

A dedução com dependentes é o decréscimo mais antigo do Brasil, no que tange ao procedimento na declaração de rendimentos de pessoa física. Pois, desde o exercício de 1926 era permitido ao contribuinte efetuar deduções na declaração de renda de pessoa física que à época eram conhecidos como encargos de família (NÓBREGA, 2014, p. 42). Evoluindo progressivamente de acordo com alterações na legislação tributário brasileiro.

Anualmente o contribuinte ao informar seus rendimentos à Receita Federal anexa documentos que comprovam a receita e as despesas, especialmente no que tange aos gastos com instrução. Em concordância com a legislação toda documentação anexada à Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física deve ser guardada pelo período previsto em lei até o momento da prescrição do fato que gerou o tributo.

De acordo com os termos do Art. 105, IV, “c”, § 4º, da Instrução Normativa RFB – Receita Federal do Brasil nº 1.500/2014, literalmente: “Os comprovantes de pagamento devem ser guardados pelo contribuinte, permanecendo à disposição da Secretaria da Receita Federal do Brasil, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários relativos às situações e aos fatos a que se refiram (BRASIL, Receita Federal 3, n.p.)”. Deste modo, toda despesa deve ser comprovada mediante recibos que necessitam se guardados até que prescreva o prazo relativo

à situação que deu origem ao fato gerador do tributo. Pois, se o contribuinte cair na malha fina da Receita e tiver que comprovar as despesas declaradas com os recibos em mãos evitará uma série de problemas junto ao órgão fiscalizador.

Segundo o site da Receita Federal 1, os gastos com instrução no Brasil são limitados em: ensino fundamental (engloba a educação infantil), ensino médio, curso superior, curso de pós-graduação e cursos profissionalizantes (BRASIL, Receita Federal 1, n.p.). Atualmente a dedução com educação dos dependentes nas informações prestadas à Receita Federal através da Declaração de Imposto de Renda não engloba o valor total pago anualmente à Instituição Privada de ensino.

Assim sendo, a dedução dos gastos com instrução não deve ser vista como incentivo pelo contribuinte. Conforme Moulin:

...o direito à dedutibilidade de certas despesas da base de cálculo do IRPF não pode ser entendido como um mero incentivo fiscal, uma vez que tal direito é uma das limitações constitucionais ao poder de tributar, já que o IRPF deve incidir apenas sobre a renda do contribuinte e não sobre suas despesas... verifica-se grande impedimento ao gozo pleno do direito fundamental à educação, razão pela qual se pode afirmar que o limite estabelecido pela lei em relação às deduções com despesas educacionais padece de vício de inconstitucionalidade, tendo em vista configurar-se verdadeiro confisco e gritante ofensa ao princípio da capacidade contributiva, os quais se encontram previstos nos artigos 145, § 1º, e 150, IV, ambos da CRFB/88 (MOULIN, 2017, p. 70).

Deste modo, observa-se que a legislação vigente no país estabelece que o contribuinte, pessoa física, que possui capacidade contributiva possa abater parcialmente os gastos com educação adquirida em estabelecimentos privados de ensino. Gerando um impasse entre normas constitucionais e o direito fundamental à educação.

Ressalta-se que o contribuinte está autorizado pela legislação vigente no país a realizar o abatimento de despesas pagas com instrução de seus dependentes, conforme prevê o Artigo 8º, Inciso II, “b”, item 10 da Lei nº 9.250, de 1995. Conforme Mota *in verbis*:

... deveria, pelo menos, permitir a dedução de um montante razoável, senão integral, na base de cálculo do imposto de renda, das despesas relacionadas com a educação, como forma de fomentar o acesso à educação e, assim, possibilitar a concretização desse direito fundamental (MOTA, 2017, p. 53).

Segundo Mota (2017, p. 49), a Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014 na Seção III (Receita Federal 3) que aborda as despesas com instrução previstas entre os artigos 91 e 93, corrobora com legislação tributária vigente no Brasil, restringindo e limitando as deduções com instrução, violando o princípio da legalidade previsto no artigo 150, I, CF/88.

Embora haja previsão legal para limitar as deduções com instrução nas informações prestadas pelo contribuinte à Receita Federal. Estes dispositivos demonstram um desrespeito ao princípio da capacidade contributiva (Mota, 2017, p. 50).

Outro fator tributário que ocorre no Brasil é a bitributação. Dentro do sistema tributário nacional ocorre a bitributação quando duas ou mais pessoas jurídicas, tributam o mesmo pagador de tributo sobre o mesmo fato gerador. Nas palavras de Mota (2012, p. 196) “Apesar de a Constituição não vedar expressamente a tributação repetida, a utilização dessa opção está tornando o sistema tributário verdadeiramente irracional”. Uma vez que a Instituição de ensino particular recolhe tributos sobre seus rendimentos e o contribuinte não deduz integralmente os valores gastos com instrução dos seus dependentes (filhos).

Neste sentido, está tramitando no Senado Federal o Projeto de Lei do Senado (PLS) 303/2017 que visa extinguir o limite das despesas com educação do contribuinte e dos seus dependentes e alimentados. Se o PLS supracitado for aprovado haverá uma alteração no sistema tributário nacional.²

3. O SISTEMA CONSTITUCIONAL, O SISTEMA TRIBUTÁRIO E A POSSIBILIDADE DE AUMENTO DA ALÍQUOTA DE DEDUÇÃO COM EDUCAÇÃO NO IMPOSTO DE RENDA

O sistema constitucional do Brasil é constituído por um conjunto com características *sui generis*. Ressalta, Mota apud Ataliba (2017, p. 44), “... a matéria tributária contida na Constituição estava moldada em função de princípios e valores que formavam um sistema parcial, ou seja, estava inserida no sistema constitucional”. Esse sistema constitucional é aberto, composto por regras e princípios (CANOTILHO, 1993, p. 148), permitindo a alteração formal, em função das necessidades da sociedade, respeitando o Princípio da Unidade da Constituição. Conforme Mota, *ipsis verbis*:

A constituição estabelece que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º). Sua observância, portanto, é obrigatória, sempre que possível, por parte do legislador infraconstitucional (MOTA, 2017, p. 45).

Com relação aos princípios constitucionais, destaca-se o Princípio da Capacidade Contributiva. Segundo Mota apud Tipke, (2017, p. 45) “... todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos”. Nessa lógica, esse conceito encontra amparo na concepção econômica e igualdade fiscal. Tendo como base, uma sociedade mais igualitária, pois desta forma a tributação será mais onerosa para aqueles que possuem maior concentração de renda. Nas palavras de Lima e Rezende:

² Até o fechamento da pesquisa o Projeto de Lei do Senado (PLS) 303/2017 está na seguinte situação: aguardando designação do relator. Informação retirada da página do Senado. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/matéria/130610>. Acesso em: 31 mar 2021.

Portanto os tributos se constituem numa forma de transferência de recursos da sociedade para o governo; influenciam no comportamento dos agentes econômicos, ou seja, nas decisões desses agentes no que diz respeito ao uso de seus recursos, podendo causar, por vezes, ineficiência na alocação dos recursos como resultado de escolhas que não representam as melhores para a sociedade. Relaciona-se então a carga tributária à ideia de sacrifício, na qual o consumo é compulsoriamente reduzido em troca da provisão de bens públicos e nem sempre atendem satisfatoriamente aos mesmos contribuintes (LIMA e REZENDE, 2019, p. 240).

A tributação é essencial para a manutenção do Estado, sendo prevista pela legislação brasileira. Neste sentido, a CF/88 possui um capítulo específico sobre o STN - Sistema Tributário Nacional. Afirma Mota apud Baleeiro (2017, p. 44), “sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores”. Entre os Artigos 145 e 162 da CF/88, há um conteúdo que regulamenta a tributação de acordo com princípios formais e materiais fundamentais; independentemente de estes estarem expressamente ou implicitamente previstos na redação, bem como a garantia de direitos fundamentais (MOTA, 2017, p. 43), “... pois o Direito Constitucional Tributário “é muito mais vasto do que o texto constitucional da Constituição Federal referente à matéria tributária”.

O CTN – Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 é composto por normas que norteiam o direito tributário nacional estabelecidas pelo artigo 146, III, CF/88, *ipsis verbis*: “Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre”.

Dentro do CTN há elementos que compõem o STN, segundo Borba:

O CTN, como não poderia deixar de ser, dedicou vários dispositivos para estes elementos da obrigação fiscal.

- *A Lei* (art. 97 do CTN) – É o ato que cria ou institui o tributo, determina o aumento de suas alíquotas, outorga isenções, vedações, não-incidência, define o fato gerador e tudo mais que for necessário para dar eficácia à obrigação tributária. É, pois, a fonte dessa obrigação e estrutura-se pela hipótese, o mandamento e a sanção.
- *O Fato Gerador* (arts. 114 ao 118 do CTN) – É o elemento nuclear da obrigação tributária ou sua própria natureza jurídica, sem o qual não há que se falar em obrigação.
- *O Sujeito Ativo* (arts. 119 e 120 do CTN) – É o lado credor da obrigação fiscal.
- *O Sujeito Passivo* (arts. 121 ao 123 do CTN) – É o lado devedor da relação obrigacional tributária (BORBA, 2009, p. 302).

O STN embora recente normatizou a cobrança de tributos, oriundos do acréscimo da renda do contribuinte. Conforme Mota e Rezende, *in verbis*:

O Sistema Tributário Brasileiro é bastante recente e surgiu com a Emenda Constitucional 18, de 1º de dezembro de 1965. Em seu artigo 1º, determinou a sua forma de composição: impostos, taxas e contribuições de melhoria, consolidando-se num sistema uno e nacional. Foi o primeiro movimento sério, com o objetivo de resolver os problemas da estrutura tributária até então existente e os defeitos da Constituição de 1946. Ao mesmo tempo, ordena e organiza as diversas competências. Além dessas questões, trouxe significativas inovações com conceitos doutrinários novos e classificação do imposto, alicerçada em conceitos econômicos (LIMA e REZENDE, 2019, p. 242).

Diante de um sistema constitucional unitário e harmônico, a cobrança tributos está associada a conceitos econômicos e financeiros. Assim sendo, a cobrança de impostos está fundamentada, nestas palavras, no artigo 145, I, 1º, 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 (BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil, 1988).

O imposto de renda sobre proventos de qualquer natureza, também conhecido como imposto de renda ou tributo, é uma obrigação imposta ao contribuinte, sobre seus rendimentos durante o exercício fiscal. Nos termos do artigo 3º, do Código Tributário Nacional, literalmente: “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”.

O fato gerador dos tributos encontra amparo na Lei n. 5.172/1966, que dispõe sobre o STN, na Seção IV, conforme os artigos 43, 44 e 45 *in verbis*:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

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

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

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

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

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam (BRASIL, Código Tributário Nacional, np).

Deste modo, a renda do indivíduo é o fator gerador da tributação, havendo dois polos de obrigação tributária: o sujeito ativo e o sujeito passivo. Conforme LIMA e REZENDE (2019, p. 242) “Os sujeitos ativos da obrigação tributária são os entes federados detentores de competências definidas pela CF, tendo poderes para cobrar impostos, enquanto os sujeitos passivos serão sempre os contribuintes”. Ficando a cargo do contribuinte, o polo passivo da obrigação tributária, prestar informações aos entes federados sobre seus rendimentos.

O conceito de renda encontra amparo legal no entendimento de acumulação de capital, nas palavras de MOTA apud TORRES (2017, p. 48), “o conceito de renda é fundamentalmente econômico, mas sua juridicização (sic.), constitucionalizando-se, no contexto da consideração de justiça (capacidade contributiva) e das condições da liberdade (mínimo existencial)”. Nessa perspectiva, a renda caracteriza o somatório dos rendimentos dos vários fatores de produção, tais como: salários e lucros obtidos.

A definição da renda dentro do STN está vinculada à capacidade contributiva do indivíduo. No entanto, a delimitação dos gastos com educação nas informações prestadas à Receita Federal por meio da declaração de rendimentos é considerada ilegítima por Mota, *ipsis verbis*:

Diante da delimitação disposta na Constituição e no Código Tributário Nacional, o atual legislador infraconstitucional não detém, portanto, margem de liberdade para redefinir o conceito de renda. Renda significa, hoje, acréscimo patrimonial, incremento, de modo que a tributação da renda gasta com educação seria, sob esse ponto de vista, ilegítima (MOTA, 2017, p. 49).

No que tange à dedução com educação nas informações prestadas à Receita Federal, o Artigo 8º, Incisos I e II b, da Lei 9.250/1995, complementa o disposto na CF/88 sobre tributação. No entanto, se pode constatar de imediato que é uma afronta ao princípio da capacidade contributiva. Segundo Mota (2017, p. 49), “...estabelece um limite de dedução, na base de cálculo do imposto...”. Pois, determina um limite à base de cálculo nas despesas com educação do contribuinte e/ou dos seus dependentes.

Nesse seguimento, o limite imposto ao contribuinte no que tange às despesas com educação também demonstram uma violação ao princípio da legalidade previsto no art. 150, I, CF/88, e ao princípio da capacidade contributiva (MOTA, 2017, p. 49), além de representar uma afronta ao direito do cidadão à educação.

Por esse ângulo o Art. 205 da CF/88. “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”. A limitação da dedução com gastos em instrução representa um obstáculo no desenvolvimento da dignidade da pessoa humana. Embora esteja prevista na legislação, especialmente no STN.

Com relação aos preceitos constitucionais e o STN, assevera Mota:

Enfim, o Sistema Tributário Nacional constitui um sistema parcial, inserido no sistema constitucional brasileiro, e deve ser observado, do ponto de vista estrutural, como um todo unitário, coerente e harmônico. Por outro lado, do ponto de vista da sua validade, esse sistema deve ser justo para a sua eficaz aplicação (MOTA, 2017, p. 45).

Assim sendo o hermenêuta deve interpretar os dispositivos legais previstos no STN, combinados com a Constituição em sua totalidade, com o intuito de afastar antinomias das normas (LENZA, 2017, p. 163) e harmonizar lacunas. Estas normas devem ser consideradas de forma integrada a partir de um sistema unitário e harmonioso.

Segundo Leonetti (2017, p. 15), “...infelizmente, este potencial não vem sendo devidamente utilizado, como se esperava, deixando-se lacunas a serem preenchidas”. Essas lacunas necessitam ser preenchidas para promover a justiça social entre os brasileiros, aproveitando-se melhor os recursos oriundos da arrecadação tributária, especialmente o IRPF - Imposto de Renda de Pessoa Física.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Embora o enfoque da pesquisa não tenha sido resguardar a dignidade humana, mas analisar a (im)possibilidade de aumento no valor da dedução do valor gasto com instrução dos dependentes, no caso os filhos do contribuinte. Observou-se que a educação faz parte da preservação de direitos do indivíduo através do acesso aos direitos fundamentais elencados na Carta Magna.

Com base na igualdade de direitos, a instrução é o procedimento pelo qual se desenvolve a sociedade. Ressalta-se que um dos pilares do Estado brasileiro é o desenvolvimento educacional, com o intuito de amenizar as desigualdades sociais e garantir ao indivíduo o alcance da dignidade humana.

Assim, o meio pelo qual o se alcança o desenvolvimento de cada ser humano é o investimento em educação de qualidade. Tendo em vista que o Estado não supre devidamente as necessidades das pessoas com relação à educação, pois estas muitas vezes têm que recorrer às instituições privadas de ensino.

As limitações impostas à dedução com instrução dos dependentes na declaração de rendimentos, conforme os termos do art. 8º, II, b, da Lei nº 9.250, de 1995, corroborada pela Instrução Normativa RFB nº 1.500/2014, constituem-se em entrave ao direito à educação previsto na Constituição.

Ao analisar-se a bitributação, considerou-se que o Estado brasileiro arrecada o valor com educação em duplicidade. Uma vez que, o contribuinte não deduz integralmente o valor pago à instituição privada de ensino e a instituição de ensino por sua vez recolhe integralmente os tributos sobre os valores auferidos. Havendo assim, dois sujeitos tributários em polos opostos.

Constata-se assim, uma inconstitucionalidade na dedução de gastos com educação dos dependentes, em especial os filhos. Pois, além de limitar os valores gastos com instrução na declaração de rendimentos do indivíduo, ocorre também a bitributação no que tange à educação. Obstaculizando o livre acesso à educação e ferindo o princípio da dignidade da pessoa humana, previsto no artigo 1º, III da CF/88.

Sugere-se que se modifique a legislação no que tange a dedução dos gastos com instrução dos dependentes, especialmente os filhos, nas informações prestadas à Receita Federal. Visto que, comparando-se a dedução dos gastos com saúde (tratamento médico e/ou odontológico), a limitação no valor que é deduzido da declaração do Imposto de Renda, além de ser inconstitucional, cria obstáculos ao contribuinte que necessita educação de qualidade e acaba recorrendo as instituições privadas de ensino para alcançar esse objetivo.

REFERÊNCIAS

BORBA, Claudio. **Direito Tributário: teoria e questões**. 24. ed. atual. até a EC nº 56/2007, pela Lei Complementar nº 129/2009 e pela Súmula Vinculante nº 13 do STF, - Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

BRANDÃO. Carlos R. **O que é educação**, 33ª Ed. Brasiliense, São Paulo. 1995. Disponível em:

https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4103493/mod_resource/content/1/O%20que%20%C3%A9%20educa%C3%A7%C3%A3o.pdf. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. Publicado em 27 de out. 1966, retificada em 31 de out. 1966. Diário Oficial da União, Brasília, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 09 dez. 2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: ...

BRASIL. **Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995**. Legislação do Imposto de Renda das pessoas físicas. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9250.htm. Acesso em: 14 mar. 2020.

BRASIL. **Receita Federal 1**. Disponível em: <https://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2015/perguntao/assuntos/deducoes-despesas-com-instrucao.htm>. Acesso em: 10 nov. 2020.

BRASIL. **Receita Federal 2**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/irpf/2020/perguntao/p-r-irpf-2020-v-1-1-2020-03-13.pdf>. Acesso em 31 mar. 2021.

BRASIL. **Receita Federal 3.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=57670&visao=anotado>. Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL. **Receita Federal 4.** Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>. Acesso em: 15 mar. 2021.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional.** 6ª edição revista. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado.** 21ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

LEONETTI, Carlos Araújo. A tributação da renda da pessoa física e o direito à dedução integral dos gastos com medicamentos da base de cálculo do imposto. **A odiosa tributação da renda gasta com educação.** In: Sistema tributário nacional e os direitos humanos da tributação. Florianópolis: Insular, 2017. p. 15-28.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury José. **Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer.** Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/inter/v20n1/1518-7012-inter-20-01-0239.pdf>. Acesso em: 13 dez. 2020.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **A imunidade tributária do mínimo existencial omitida no sistema constitucional tributário brasileiro: legitimidade da tributação e limites iminentes ao sistema.** Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/192764/PDPC1399-T.pdf?sequence=-1&isAllowed=y>. Acesso em: 15 nov. 2020.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **A odiosa tributação da renda gasta com educação.** In: Sistema tributário nacional e os direitos humanos da tributação. Florianópolis: Insular, 2017. p. 41-56.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **bitributação no âmbito do direito interno brasileiro: distinção do ‘bis in idem’ na tributação, da justaposição e da sobreposição econômica de tributos.** Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/100648/312166.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 15 de nov. 2019.

MOULIN, Darlan Alves. **A inconstitucionalidade do limite de dedução das despesas educacionais no irpf e a tutela jurisdicional para a concretização do direito fundamental à educação.** Disponível em: https://pdfs.semanticscholar.org/0bd6/5216b33b43a23cda49c074a1d014be3a24a5.pdf?_ga=2.69483920.1677605956.1573858369-1389913492.1573858369. Acesso em: 15 de nov. 2019.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil, um enfoque na pessoa física (1922-2013).** Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/arquivos-e-imagens/livro-historia-do-imposto-de-renda-no-brasil-v-24x17-livro-completo-de-22-04-2014-1.pdf>. Acesso em: 02 de nov. de 2020.