

MARCUS DE FREITAS GOUVÊA

IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS

2018



EDITORA
JusPODIVM

www.editorajuspodivm.com.br

coleção
SINOPSES
para **concursos**

Coordenação
Leonardo de Medeiros Garcia

47

Imposto de Renda na Constituição e no CTN

1. INTRODUÇÃO

O IR é um dos mais antigos e mais sofisticados tributos e conta com a melhor adequação ao princípio da capacidade contributiva, dado seu caráter pessoal. Conforme preconiza o art. 145, § 1º, da Constituição:

Art. 145. [...]

§ 1º – 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.

São poucos os dispositivos constitucionais expressos aplicáveis ao IR.

Na **Carta** encontramos a norma de **competência** do imposto (art. 153, III) e os **princípios** da generalidade, universalidade e progressividade (art. 153, § 2º, I), da legalidade estrita (art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, a) e da anterioridade do exercício (art. 15, III, b), não se lhe aplicando a anterioridade nonagesimal (art. 150, § 1º, segunda parte).

A propósito, embora o imposto seja da competência da União, pertencem aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, “o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituïrem e mantiverem” (art. 157, I e 158, I, da CF/88). A arrecadação do Imposto de Renda também compõe o FPM e o FPE (art. 159, I, da CF/88).

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

(CESPE/Juiz Federal TRF2/2013). Assinale certo ou errado acerca do Sistema Tributário Nacional.

O produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, pertence à União, mesmo que recaia sobre rendimentos pagos pelos estados.

Gabarito: Errado. Parte da arrecadação do imposto de renda pertence aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios, como é o caso do imposto retido na fonte dos servidores da administração direta e indireta (autarquias e fundações) estaduais e municipais (art. 157 e 158, da CF/88).

Abaixo da Constituição, no **CTN**, encontramos as **normas gerais** do imposto. **A legislação** esparsa é responsável por sua criação e pela definição de suas regras, e o **Regulamento** do Imposto de Renda, por sua consolidação (art. 212, do CTN) e seu detalhamento. Há, ainda, diversas Portarias do Ministério da Fazenda e principalmente diversas Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal sobre o tema.

A título de introdução, antes de adentrarmos no estudo específico do Imposto de Renda da Pessoa Física e do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, vamos abordar as normas constitucionais e complementares do imposto, válidas para todos os sujeitos passivos.

Cabe, também, uma observação inicial importante, quanto a duas expressões que vamos utilizar muito: **exercício e ano calendário**. **Ano calendário** é o ano ou período de apuração em que ocorreram os fatos (é o período base) e **exercício** é o ano da entrega da declaração.

2. ASPECTO MATERIAL

2.1. Conceito de renda

A Constituição não define expressamente o conceito de renda tributável, limitando-se a apresentar a norma de competência do imposto. Assim, surgiram muitas discussões – de resto existente em outros países – acerca de um conceito constitucional implícito de renda. Em termos práticos, o debate gira em torno dos **limites impostos ao legislador para estabelecer a incidência do tributo**.

A menção da Carta à renda afasta, segundo a literatura proveniente desses debates, a incidência sobre o capital, sobre o fatura-

mento ou receita bruta, sobre heranças etc. Leciona Misabel Derzi, que “será inconstitucional, então, a lei federal que tribute a receita representativa de mera reposição de bens patrimoniais (por terem sido objeto de aplicação de capital da pessoa), como pagamento de capital ou reembolso das despesas feitas para produção da receita, inclusive Royalties. Nem se pode tributar o preço de alienação do bem, que é mera reposição do capital investido, se não há ganho real. Muito menos é tributável a verdadeira e própria indenização, que é simples recomposição de perdas patrimoniais (in. BALEEIRO, 2003, p. 287).

De fato, pode-se dizer que há um **conceito constitucional** de renda, útil para eximir incidências sobre fatos efetivamente distintos. Contudo, há fenômenos que se confundem e outros que, dependendo da teoria adotada, podem coadunar com o conceito de renda ou dele se distanciar.

Para a economia, renda é a soma de consumo e poupança ($y = c + s$, onde y = renda, c = consumo e s = poupança), conceito que identifica a renda pelo enfoque da **demanda**, segundo o qual se perquire pela **destinação** da renda. Pelo lado da **oferta**, ao revés, a mesma renda (y) é obtida pela soma de salários, lucros, juros e aluguéis (identificados em economia pelas letras $w + p + i + r$), perquirindo-se pela **origem** da renda.

A partir do conceito econômico, o **direito tributário** se debruçou na identificação da renda como fato gerador, bem como na fundamentação desta incidência tributária. Segundo Baleeiro, a incidência do imposto de renda sobre o resultado do trabalho não gerava dificuldades, mas surgiram ‘percalços em relação à incidência sobre os rendimentos do capital. De acordo com o autor, duas teorias, frequentemente incorporadas pelas legislações, resumem os debates sobre o tema. Segundo Baleeiro, “a) renda é atributo quase sempre periódico, da fonte permanente da qual promana, como elemento novo criado e que com ela não se confunde (Struz, Fuisting, Cohn); b) renda é o acréscimo de valor pecuniário do patrimônio entre dois momentos (Schanz, Haig, Fisher)” (2003, p. 282).

O autor expõe, de forma sintética, a teoria da fonte e a teoria do acréscimo patrimonial, que disputam a hegemonia na definição de renda para efeitos tributários, incluindo como variação da teoria do acréscimo patrimonial a identificação da renda como “a soma algébrica do valor, a preço de mercado, dos direitos exercidos sob forma

de consumo e da modificação do valor do acervo patrimonial entre o começo e o fim período determinado” (BALEIRO, 2003, p. 283).

Analisando o enunciado temos: “a soma algébrica do valor, a preço de mercado, dos direitos exercidos sob forma de consumo” = consumo e “da modificação do valor do acervo patrimonial entre o começo e o fim período determinado” = poupança, daí renda ser igual a consumo mais poupança, conforme a fórmula econômica antes enunciada.

O autor argentino Dino Jarach expõe que “as doutrinas econômicas e financeiras conhecem diferentes conceitos de renda ou receita, às vezes com pequenas variações. Entre elas são dignas de nota três teorias fundamentais: a) a teoria das fontes; b) teoria do incremento patrimonial líquido acrescida do consumo; c) a teoria de Irving Fisher. A teoria das fontes assimila o conceito de renda ou receita ao produto líquido periódico, pelo menos potencialmente de uma fonte permanente, deduzidas as despesas necessárias para produzir e preservar intacta a fonte produtiva. Se se adota na estrutura jurídica do imposto a dedução do mínimo de subsistência e custos de família e despesas de saúde e educação em quantidades significativas, resta limitada, de fato, a imposição sobre a renda poupada e apenas parcialmente consumida, o que cria uma flagrante contradição com a doutrina que examinaremos no parágrafo seguinte, segundo a qual é a poupança que deveria ser excluída do conceito de lucro ou receita tributável. O conceito de receita ou lucro que segundo a teoria do incremento patrimonial líquido compreende em seu alcance, além de produtos regulares fontes permanentes, todas as receitas provenientes de ganhos eventuais ou ocasionais, os chamados de ‘ganhos de capital’ e os provenientes de jogo. É aí que reside o aspecto mais importante da diferença entre o conceito da teoria das fontes e da teoria do incremento patrimonial líquido. A essência da teoria de Fisher consiste em que a receita ou a renda se define como o fluxo de serviços que a propriedade de uma pessoa lhe proporcionam num certo período. Se trata, pois, de utilidade direta que os bens proporcionam ao seu possuidor, seja se se trate de bens anteriormente em seu poder ou adquiridos no período com o dinheiro obtido de bens vendidos e serviços prestados a terceiros” (1996, p. 472).

Em linhas gerais, estas teorias apresentam a limitação constitucional imposta ao legislador, para definir a renda tributável.

No Brasil, o **art. 43, do CTN**, define renda de maneira ampla, mas consentânea com a Constituição, e é este o conceito de renda válido

no país. De acordo com a norma, “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: de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Conforme o Código, será renda a remuneração do trabalho (como o salário), do capital (como os juros e os aluguéis), ou da combinação de ambos (como o lucro).

Misabel Derzi apresenta uma síntese das correntes que investigam o conceito de renda, separando-as conforme se ajustem a tributação da pessoa jurídica ou da pessoa física. De acordo com a autora “do ponto de vista econômico-fiscal, classicamente, também são duas as principais correntes que buscam apreender o conceito de renda: 1. como excedente, ou acréscimo de riqueza, considerando o fluxo de satisfações e serviços consumidos (Irving Fisher) ou meramente disponíveis (Hewett), representados por seu valor monetário, fluxo que engloba as entradas e saídas em um período determinado de tempo. É conceito que melhor se ajusta àquele empregado pelo legislador na apuração da renda da pessoa física. 2. como acréscimo de valor ou de poder econômico, apurada a renda pela comparação dos balanços de abertura e encerramento de determinado período. É conceito utilizado na apuração da renda da pessoa jurídica, especialmente sociedades comerciais (in. BALEIRO, 2003. p. 288-289)

Assim, para as **pessoas físicas**, renda será o acréscimo de riqueza no período, decorrente da aplicação do capital ou do trabalho, seja este acréscimo consumido ou poupado, sem possibilidade de compensações entre os períodos de apuração.

Os proventos, também eleitos como fato gerador do imposto, serão os frutos futuros da aplicação do capital e do trabalho ou o fruto de atividades ilícitas. Explica a autora que “provento é a forma específica de rendimento tributário, tecnicamente compreendida como o que é “fruto não da realização imediata e simultânea de um patrimônio, mas sim, do acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos” (in. BALEIRO, 2003, p.291), como os benefícios de origem previdenciária, pensões e aposentadoria. Já proventos em acepção ampla como acréscimos patrimoniais não resultantes do capital ou do trabalho,

são todos aqueles de “origem ilícita e bem aqueles cuja origem não seja identificável ou comprovável” (in. BALEEIRO, 2003, p.291).

Para a **peessoa jurídica**, renda será o resultado líquido da atividade no período, apurado mediante o somatório das receitas e a subtração das despesas. Como a atividade é contínua, a apuração do imposto também deverá ser, permitindo-se a compensação de prejuízos nos anos posteriores.

Frise-se, ainda, que STF, acolhendo as teorias econômicas, tem se manifestado sistematicamente pela existência de um conceito constitucional de renda, limitando o legislador na configuração do imposto (ex. RE 117.887 e ADI 2.588 / DF).

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

(ESAF/Procurador da Fazenda Nacional – PGFN/2012) Sobre o Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza, julgue os itens a seguir, para então assinalar a opção que corresponda às suas respostas.

- I. Como renda deve-se entender a aquisição de disponibilidade de riqueza nova, na forma de um acréscimo patrimonial, ao longo de um determinado período de tempo.
- II. Tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva.
- III. Limitações temporais ou quantitativas com relação às despesas e provisões não necessariamente guardam estrita compatibilidade com a teoria do acréscimo patrimonial e com a atividade do contribuinte.
- IV. Embora haja diversas teorias que se destinem a delinear o conceito de renda, em todas prevalece a ideia de que haja a necessidade de seu confronto com o conjunto de desembolsos efetivados relativamente ao conjunto das receitas.
- V. Pode-se afirmar, a partir de alguns julgados do Supremo Tribunal Federal, que o conceito legalista/fiscalista de renda, assim considerado aquilo que a legislação do imposto de renda estabelecer que é, está ultrapassado.

Gabarito: Estão corretos apenas os itens: I, II, IV e V. O item I está correto, de acordo com o art. 43, do CTN. O item II também está correto. Tanto a renda, melhor, o rendimento quanto o provento devem constituir acréscimos, mais valia (mais valor) para a incidência do imposto, que é informado pela capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88).

Errado o item III. A delimitação do tempo é importante para se definir a base de cálculo do imposto. De outro turno, as limitações quantitativas devem guardar compatibilidade com a teoria do acréscimo patrimonial, sob pena de tributação do patrimônio, não da renda. O item IV não guarda dificuldades. O imposto de renda é tributo complexo, cuja base é apurada pelo somatório de fatos ocorridos durante um período de tempo, não por fatos isolados, que podem gerar apenas antecipações. A tributação exclusiva é exceção. Por fim, correto o item V, pois o STF reconhece a existência de um conceito constitucional de renda, que limita o legislador.

2.2. Disponibilidade da renda

Não basta, porém, a existência da renda. Apenas ocorre o fato gerador com sua disponibilidade. Dispõe o art. 43, do CTN, que o fato gerador do imposto é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda.

Com a disponibilidade econômica ou jurídica, está o legislador brasileiro livre para tributar a renda a partir do momento em que seu titular possa utilizá-la, ainda que não tenha recebido o numerário.

O imposto incidirá desde que o contribuinte receba dinheiro ou qualquer outro meio circulante, título de crédito, bem móvel ou imóvel ou, ainda, que sua atividade possa, de qualquer forma, se materializar em instrumento jurídico de cobrança, passível de circulação ou cessão.

O tema ganhou maior destaque quando o imposto de renda brasileiro deixou a incidência com base exclusiva no princípio da territorialidade (apenas a renda produzida no país) para incluir em sua incidência toda a renda dos residentes, com base no princípio da renda mundial (incidência sobre toda a renda produzida no país e sobre a renda de residente, ainda que produzida no exterior).

Visando implementar o princípio da renda mundial, o legislador complementar incluiu o § 2º, no art. 43, do CTN, segundo o qual, “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”.

A lei, a seu turno, definiu que os lucros de empresas pertencentes a pessoas nacionais ou a elas relacionadas estaria disponível no

momento do fechamento do balanço da empresa estrangeira, independente de a pessoa jurídica haver distribuído seus lucros.

A questão que se coloca é a possibilidade de a lei definir o momento da disponibilidade por presunção, pois, o lucro das empresas estrangeiras, em princípio, apenas está disponível para o sócio, nacional ou estrangeiro, quando a própria empresa distribui formalmente os lucros. Antes disso, haverá presunção ou, ao menos, antecipação do legislador.

No julgamento do RE 611.586, no STF afastou a possibilidade de se tributar a renda simplesmente apurada no balanço de empresa estrangeira **coligada** situada em **país de tributação normal** (que não seja considerado paraíso fiscal ou país de tributação favorecida). De outro lado, entendeu constitucional a presunção, se presente dois fatores: a empresa estrangeira seja **controlada** direta ou indiretamente por empresa brasileira e esteja **situada em país que não tribute a renda ou que tribute a alíquota inferior a 20%**.

Seguindo as linhas definidas no julgamento do STF, a matéria é regida pela Lei 12.973/14, como veremos mais adiante.

2.3. Generalidade, universalidade e progressividade

Uma vez definido o conceito de renda, a Constituição determina que o imposto atenda os critérios de generalidade, universalidade e progressividade (art. 153, § 2º, I, da CF/88).

A **generalidade** impõe que o tributo incida sobre todas as pessoas que auferirem renda, não mais se aceitando que certas categorias privilegiadas sejam isentas do imposto.

A **universalidade** diz respeito à base de cálculo do imposto, que não é limitada por modalidades de renda. O imposto incide sobre todas as rendas, “independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” (§ 1º, do art. 43, do CTN, incluído pela LC 104/2001).

► Como esse assunto foi cobrado em concurso?

(CESPE/Juiz Federal TRF1/2013). No que se refere às espécies tributárias, aos impostos federais e às receitas públicas, assinale certo ou errado.

Para a incidência do imposto de renda das pessoas físicas, considera-se, independentemente da denominação dos rendimentos e da nacionalidade da fonte, o benefício do contribuinte, por qualquer forma e a qualquer título.

Gabarito: Certo. Este é o conteúdo do princípio da universalidade, presente no § 1º, do art. 43, do CTN.

Interessante lembrar que, em outros tempos, o imposto de renda era ceder e incidia de maneira isolada por categorias de receita especificadas em lei. O IR universal distingue-se do IR ceder, pois neste a lei prevê as categorias de renda sujeitas ao imposto, enquanto no IR universal toda renda, de acordo com os conceitos constitucionais e complementares, está sujeita ao imposto.

Ainda há **resquícios do imposto ceder**, no IR brasileiro. Algumas espécies de renda estão sujeitas a tributação exclusiva na fonte, como o 13º salário ou o rendimento de aplicações em fundos de renda fixa, ou a tributação definitiva (sem retenção, como o pagamento realizado pelo próprio contribuinte), como no caso do ganho de capital. Mencione-se, ainda, que algumas formas de incidência sobre aplicações financeiras de renda variável permitem a compensação de perdas apenas com ganhos da mesma natureza.

As exceções não invalidam, contudo, a regra geral da universalidade do imposto de renda no Brasil.

O art. 153, § 2º, I, da CF/88 determina, também, que o imposto de renda seja instruído pelo princípio da **progressividade**.

Tal comando é seguido mais intensamente pelo Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF, que conta com cinco faixas, uma de isenção, seguida de quatro faixas de alíquotas crescentes na medida em que se eleva a base de cálculo.

No Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, não há faixa de isenção e há apenas duas alíquotas, a alíquota básica de 15% e a alíquota adicional de 10%.

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

(CESPE/Juiz Federal TRF5/2013). Assinale certo ou errado de acordo com a CF, as normas gerais de direito tributário e a jurisprudência do STJ e do STF.

O IR será norteado pelos critérios da generalidade, da seletividade e da progressividade, na forma da lei.

Gabarito: Errado. O art. 153, § 2º, I, da CF/88 determina que o imposto seja geral, seletivo e progressivo, não podendo a lei desobedecer este comando.

2.4. Fato gerador complexo, anualidade princípio da irretroatividade – aspecto temporal

Fato gerador do IR é apurado por um conjunto de operações realizadas no ano. A renda é considerada como **fato gerador complexo**, e se diferencia do fato gerador simples, sem desdobramentos, como a propriedade.

Importante não confundir o fato gerador complexo com o continuado ou o fato gerador simples com o instantâneo. Instantaneidade e continuidade se referem ao momento de ocorrência do fato gerador. O fato gerador **contínuo** é aquele que se prolonga no tempo (e não tem sido eleito pelo legislador). O fato gerador **instantâneo**, por sua vez, aquele que ocorre em apenas um momento especificado pelo legislador. Hoje, o ITR por exemplo, tem fato gerador simples e instantâneo, que corresponde a propriedade rural em 1º de janeiro. A propriedade é continuada, mas o fato gerador do imposto não. Se o fato gerador fosse contínuo, o contribuinte que pagasse o imposto integral e vendesse a propriedade no meio do ano, teria direito à restituição do imposto, o que não ocorre.

Segundo esta classificação, o IR tem, como **regra geral**, fato gerador complexo, que corresponde a um conjunto de operações, e **instantâneo**, que ocorre no dia 31 de dezembro de cada ano. Apura-se, pois, o conjunto de fatos ocorridos em um ano e, ao final deste exercício, ocorre o fato gerador do imposto. Os pagamentos realizados no decorrer do exercício são, portanto, antecipações face ao fato gerador que ainda irá ocorrer.

Há, porém, exceções do próprio imposto de renda, que apresenta **fatos geradores simples e instantâneos**, como no caso da **tributa-**

ção definitiva do ganho de capital e no caso da **retenção exclusiva na fonte**, sobre os quais falaremos adiante.

Para fins aplicação da lei no tempo, a lei que institui ou majora o imposto deve seguir a regra geral e, para ser aplicada num exercício, deve ser publicada até o último dia do ano anterior, em respeito ao **princípio da anterioridade**, embora o STF acolha a tese de que a lei que majore o imposto sobre a renda possa ser publicada até o dia 31 de dezembro do ano em que ocorre o fato gerador (RE 232.084/SP).

Nada impede, porém, que a lei entre em vigor durante o ano calendário ou o exercício, se vier a reduzir a obrigação, como é comum no reajuste das tabelas do imposto da pessoa física.

A propósito, neste aspecto, quando o art. 150, III, “b” da CF/88 impede a cobrança de impostos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”, a Carta não se refere a “exercício” como ano da entrega da declaração, mas ao “ano” em que a lei foi publicada.

Não se aplica ao imposto a regra da anterioridade nonagesimal.

► **Como esse assunto foi cobrado em concurso?**

(CESPE/Juiz Federal TRF1/2015) Lei federal referente ao imposto de renda publicada em 25/11/2014 introduziu majoração da alíquota do imposto, entretanto não dispôs sobre o início de sua vigência. Nessa situação hipotética, a nova norma teria eficácia a partir de

- a) 23/2/2015, aplicando-se os princípios da anterioridade anual e da anterioridade nonagesimal,
- b) 9/1/2015, aplicando-se o princípio da anterioridade anual e desconsiderando-se o princípio da anterioridade nonagesimal,
- c) 1.º/1/2016, aplicando-se o princípio da anterioridade anual a partir do início da vigência da norma,
- d) 1.º/1/2015, aplicando-se o princípio da anterioridade anual e sem se considerar o princípio da anterioridade nonagesimal,
- e) 23/2/2015, aplicando-se o princípio da anterioridade nonagesimal e desconsiderado o princípio da anterioridade anual.

Gabarito: A questão exige lembrar que o IR não se subordina à anterioridade nonagesimal, mas somente à anterioridade “anual” ou do “exercício”. Exercício, neste caso, não se refere ao ano de entrega das declarações do imposto, mas a exercício financeiro, que vem a ser o ano em que a lei foi publicada. Assim, publicada a lei em um “exercício” (ou em um ano), ela pode ter eficácia no primeiro dia do “exercício” (ou ano) seguinte.

Cabe ainda observar que o IR preserva o **princípio da anualidade**, segundo o qual o conjunto de fatos relevantes para o imposto deve ser apurado no período de tempo de 12 meses (no Brasil, entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano).

Não se exige mais a autorização orçamentária para a cobrança do imposto, o que deu origem ao princípio. Este, porém, permanece vigente por força da tradição, bem como dos efeitos sazonais da economia e suas consequências sobre o fato gerador do imposto, a renda.

3. ASPECTO QUANTITATIVO

3.1. Base de cálculo

A base de cálculo do imposto de renda é, em princípio, a **renda real**. Vale dizer, corresponde à renda efetivamente auferida pela pessoa física ou jurídica.

Contudo, por razões de praticidade ou de impossibilidade de apurar a **renda real**, a renda pode ser **presumida ou arbitrada**, nos termos do art. 44, do CTN.

► Como esse assunto foi cobrado em concurso?

(TRF4/Juiz Federal TRF4/2014). Assinale certo ou errado, considerando o disposto no Código Tributário Nacional:

A base de cálculo do imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Gabarito: Certo, nos termos do art. 44, do CTN.

Para a pessoa física, a **renda real** é o somatório dos rendimentos tributáveis auferidos no ano, deduzidas as despesas necessárias para obter o rendimento. Para a pessoa jurídica, a renda é o somatório das receitas, deduzidas as despesas, que equivale ao lucro apurado no encerramento do exercício, do qual se pode, ainda, deduzir os prejuízos dos exercícios anteriores apurados no balanço.

A renda também pode ser **presumida**, por opção, para a pessoa jurídica ou em certas circunstâncias, para a pessoa física.

As **empresas** em geral podem optar pela tributação da renda presumida, direito que não se estende a pessoas que exploram certas atividades e aquelas que auferem receitas brutas elevadas. Feita

a opção, o lucro é apurado segundo um percentual da receita, não sendo relevante as despesas.

A opção é realizada segundo o interesse do contribuinte. Imagine que a lei estabeleça que o lucro presumido seja 32% das receitas. Por sua contabilidade, o contribuinte verifica que sua margem de lucro real é de 40% da receita. Assim, o contribuinte tende a optar pela tributação pelo lucro presumido.

Para a **pessoa física**, a renda poderá ser presumida em algumas circunstâncias. Uma delas também é opcional e se refere ao **desconto simplificado**. O contribuinte declara suas receitas tributáveis e suas despesas dedutíveis reais, que devem ser documentalmente comprovadas. Contudo, pode optar pelo desconto simplificado, que corresponde a 20% de suas receitas, limitados a um valor especificado pela lei, sem a necessidade de comprovação.

A renda tributada, neste caso, será presumida em 80% das receitas, independente das despesas dedutíveis efetivamente ocorridas.

Também há tributação presumida sem opção da pessoa física, nos casos de **sinais exteriores de riqueza, de aumento patrimonial a descoberto e de depósitos bancários não identificados**. Os sinais exteriores de riqueza impõem a tributação da renda presumidamente necessária para a manutenção dos bens do contribuinte (IPTU, IPVA, Taxas, condomínio, seguro obrigatório etc.). O aumento patrimonial a descoberto ocorre quando a variação patrimonial positiva é superior à renda declarada. Presume-se, portanto, que o contribuinte auferiu a renda necessária para adquirir o patrimônio e omitiu a renda. Esta renda é mensurada indiretamente, por presunção, que pode ser afastada por prova em contrário, de que a variação patrimonial decorreu de doações, herança, distribuição isenta de lucros etc.

Também se presumem renda os depósitos bancários de origem não identificada. Ao contribuinte cabe demonstrar a origem dos depósitos e oferecê-los a tributação, se constituírem renda. Não o fazendo, a fiscalização considera, por presunção, que os depósitos são renda tributável, podendo o contribuinte, assim como no caso de variação patrimonial a descoberto, provar que os depósitos não se referem a renda tributável.

A **renda** também pode ser **arbitrada**, nos termos do art. 148, do CTN:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O arbitramento, pois, é forma de apuração da renda (ou da base de cálculo de qualquer outro fato gerador) quando seu valor real não pode ser apurado e quando não se mostra presente hipótese de presunção.

3.2. Alíquotas

São muitas as alíquotas aplicáveis ao IR pessoa física, pessoa jurídica e fonte.

Neste momento, vamos estudar as alíquotas básicas do imposto, definidas em função da progressividade.

Para a **pessoa física**, as alíquotas são apresentadas pela lei em uma tabela mensal, para as antecipações e uma tabela anual, esta utilizada para a declaração de ajuste.

Tabela Progressiva para o **cálculo mensal** do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para o exercício de 2016, ano-calendário de 2015.

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %
Até 1.903,98	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5
De 2.826,66 até 3.751,05	15
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5
Acima de 4.664,68	27,5

Tabela Progressiva para o **cálculo anual** do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para o exercício de 2016, ano-calendário de 2015.

Base de cálculo anual em R\$	Alíquota %
Até 22.499,13	-
De 22.499,14 até 33.477,72	7,5
De 33.477,73 até 44.476,74	15
De 44.476,75 até 55.373,55	22,5
Acima de 55.373,55	27,5

Para a **pessoa jurídica**, a lei prevê uma alíquota de 15% sobre o lucro e uma alíquota adicional de 10%, para parcela do lucro que exceder mensalmente a R\$20.000,00.

São, porém, muitas as alíquotas aplicáveis às hipóteses de retenção na fonte, entre outras obrigações e podem variar de 0,005% a 35%.

4. ASPECTO SUBJETIVO

4.1. Contribuinte e responsável

Contribuinte do imposto de renda é a pessoa que aufera a renda e **responsável** é a terceira pessoa a quem a lei atribui a obrigação de realizar o pagamento do imposto.

O art. 45, do CTN, define o contribuinte como o titular da disponibilidade de rendas ou proventos, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

A **responsabilidade**, nos termos do art. 128, do CTN, pode ser atribuída pela lei “a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo” pelo cumprimento total ou parcial da obrigação.

Destaca-se como requisito da responsabilidade a vinculação do terceiro com o fato gerador, expressão utilizada pelo Código em sentido amplo, pois abrange todos os aspectos da hipótese de incidência, seja o aspecto material ou o subjetivo.

Assim, nos termos do art. 129 e seguintes do CTN, podem ser responsáveis os **sucedores**, em decorrência de relação de sucessão subjetiva (ex. o espólio, os herdeiros, os adquirentes do fundo

de comércio), os **terceiros**, por relação subjetiva com o contribuinte (ex. avós pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores), por relação subjetiva decorrente de atribuição legal (ex. o síndico, pelos tributos devidos pela massa falida), ou por relação objetiva com o fato gerador (ex. os tabeliães, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício). Também há a **responsabilidade por infração**, em que há relação objetiva entre o infrator e a ocorrência do fato gerador.

Há, porém, outra hipótese de responsabilidade aplicável ao IR, de **retenção na fonte**, prevista pelo parágrafo único do art. 45, do CTN. De acordo com a norma, “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”.

Na retenção na fonte há relação subjetiva, pois é a fonte que pagará valores ao contribuinte. A lei pode, portanto, nos termos do art. 128, do CTN, atribuir à fonte pagadora o dever, supletivo ou exclusivo de recolhimento do imposto.

Neste caso, se a fonte dever ao contribuinte o valor de R\$ 10.000,00, mas estiver obrigada à retenção e recolhimento de imposto pela alíquota de 15%, deverá pagar ao contribuinte a quantia líquida de R\$ 8.500,00 e recolher aos cofres públicos R\$ 1.500,00 a título de imposto devido pelo contribuinte.

4.2. Domicílio e residência

Outro conceito extremamente importante no IR é o de domicílio. Não nos referimos, aqui, às regras de determinação do domicílio fiscal, do art. 127, do CTN, pois o imposto é nacional e incide igualmente sobre todas as pessoas no território nacional, de modo que a eleição de domicílio tem implicações apenas formais. Nos referimos, contudo, à ideia de **pessoas domiciliadas (residentes) no país ou no exterior**.

O tema tem repercussão tanto no IRPF quanto no IRPJ e voltaremos a ele adiante. Por hora, em virtude da adoção brasileira à tributação da renda mundial, devemos frisar que o residente no país está sujeito ao imposto sobre as rendas que auferir no país e no exterior. Por outro lado, o residente no exterior está sujeito ao imposto de renda brasileiro sobre todas as rendas que auferir de fonte situada no Brasil.

Em síntese: **ao residente no Brasil aplica-se o princípio da renda mundial; ao residente no exterior aplica-se o princípio da territorialidade ou da fonte.**

5. RESUMO

Princípio da Legalidade	Deve obedecer
Princípio da anterioridade do exercício	Deve obedecer
Princípio da anterioridade nonagesimal	Dispensado
Princípios constitucionais específicos	Generalidade Universalidade Progressividade
Aspecto material na Constituição e no CTN	Renda = produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Proventos = acréscimos patrimoniais. Renda para a pessoa física = acréscimo patrimonial Renda para a pessoa jurídica = lucro real, presumido ou arbitrado
Aspecto espacial	Território nacional
Aspecto temporal	31 de dezembro Pessoa física = antecipações mensais do pagamento do imposto Pessoa jurídica = período de apuração anual com antecipações mensais ou trimestral Retenções na fonte e carnê leão (pessoa física) = antecipações do imposto Pagamento definitivo retenção na fonte de aplicações financeiras (pessoa física e pessoa jurídica isenta), 13º salário (pessoa física), ganho de capital (pessoa física)
Aspecto quantitativo (Base de cálculo e alíquota)	Base de cálculo Pessoa física = rendimento do capital e do trabalho, assalariado ou não assalariado e proventos Pessoa jurídica = lucro real, presumido ou arbitrado Alíquotas Pessoa física 0%, 7,5%, 15%, 22,5%, 27,5%. Pessoa jurídica Alíquota básica 15% Adicional 10% CSLL 15% (instituições financeiras); 9% (demais empresas)

Aspecto pessoal	Contribuinte = quem auferir renda Responsável = quem paga as remunerações
Observações	Lançamento por homologação

6. SÚMULAS

Súmula do STF

Súmula 587: Incide imposto de renda sobre o pagamento de serviços técnicos contratados no exterior e prestados no Brasil. DJ de 03/01/1977

Súmula 586: Incide imposto de renda sobre os juros remetidos para o exterior, com base em contrato de mútuo. DJ de 03/01/1977

Súmula 585: Não incide o imposto de renda sobre a remessa de divisas para pagamento de serviços prestados no exterior, por empresa que não opera no Brasil. DJ de 03/01/1977

Súmula 584: Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração. DJ de 03/01/1977 (SÚMULA SUPERADA)

Súmula 493: O valor da indenização, se consistente em prestações periódicas e sucessivas, compreenderá, para que se mantenha inalterável na sua fixação, parcelas compensatórias do imposto de renda, incidente sobre os juros do capital gravado ou caucionado, nos termos dos arts. 911 e 912 do código de processo civil. DJ de 10/12/1969

Súmula do STJ

Súmula 598: É desnecessária a apresentação de laudo médico oficial para o reconhecimento judicial da isenção do Imposto de Renda, desde que o magistrado entenda suficientemente demonstrada a doença grave por outros meios de prova. DJe de 20/11/2017.

Súmula 590: Constitui acréscimo patrimonial a atrair a incidência do imposto sobre a renda, em caso de liquidação de entidade de previdência privada, a quantia que couber a cada participante, por rateio do patrimônio, superior ao valor das respectivas contribuições à entidade em liquidação, devidamente atualizadas e corrigidas. DJe de 18/9/2017.

Súmula 498: Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais. DJe de 13/8/2012

Súmula 394: É admissível, em embargos à execução, compensar os valores de imposto de renda retidos indevidamente na fonte com os valores restituídos apurados na declaração anual. DJe de 7/10/2009

Súmula 262: Incide o imposto de renda sobre o resultado das aplicações pelas cooperativas. DJ 7/5/2002

Súmula 184: A microempresa de representação comercial é isenta do imposto de renda. DJ 31/3/1997