

Olá pessoal! Tudo bem?

Hoje iniciamos o nosso curso de [Legislação Tributária](#), especialmente desenvolvido para os editais de Analista Tributário e Auditor da Receita Federal 2012, ambos com provas na segunda semana de setembro.

Todos esperavam que os editais, depois de autorizados, saíssem mais para o fim do ano, talvez em setembro ou outubro.

Mas, como a vida de concurseiro pode ser qualquer coisa, menos fácil (inclua-se aqui a de professor), eis que a ESAF soltou os editais no início de julho e marcou as provas, como normalmente faz, em 60 dias.

Como reza a [Lei de Murphy](#), isso não só pegou todo mundo de surpresa como, no meu caso particular, em férias no exterior! Confesso que o edital “melou” um pouco o meu descanso, pois passei metade das férias pensando nos cursos e materiais, especialmente em relação às novidades.

Os novos editais, seguindo uma tendência bastante forte, trouxeram, com ênfase, a matéria de Legislação Tributária, que basicamente se resume ao [Imposto de Renda](#) e ao [IPI](#) (os demais tributos caem ou em Direito Tributário ou em Legislação Aduaneira).

Pois bem: embora sejam “apenas” dois tributos na nossa matéria (veremos que tanto o IR como o IPI se desdobram em mais figuras),

vale lembrar que a soma dos dois respectivos regulamentos resulta em mais de 1.600 artigos!

Aqui temos, ao mesmo tempo, um **desafio** e uma **oportunidade**.

O **desafio** certamente será englobar, de forma completa e didática, todos os temas do Edital. A base da matéria é o **Regulamento do Imposto de Renda** (Decreto n. 3.000/99, também conhecido como RIR – embora dê mais *vontade de chorar* (não deu para perder o trocadilho besta!)), e o novo **Regulamento do IPI**, veiculado pelo Decreto n. 7.212/2010).

Peço aos amigos que não se enganem: em minha opinião, a legislação tributária vai figurar entre as matérias **mais difíceis** do concurso, tanto para analista como para auditor, até porque serão muitas perguntas, com peso diferenciado.

Igual raciocínio se aplica à legislação aduaneira.

Sabe por quê? A ESAF adora escolher matérias para utilizá-las como **“fiel da balança”** no concurso, especialmente para reduzir a nota de corte e, também, dificultar a obtenção da pontuação mínima.

Vou ilustrar isso com um exemplo próprio: quando prestei o meu primeiro concurso para auditor (no qual fui aprovado, em 1994), **Legislação aduaneira, do IPI e do IR** foram as matérias mais difíceis do certame, tanto assim que eu tive, nelas, pouco mais de 50% de acerto. Na verdade, o que garantiu a minha aprovação foi o fato de ter praticamente gabaritado em tributário, contabilidade e português, matérias que, na época, tinham muitas questões e um peso importante.

Assim, tenho a convicção de que o estudo das legislações será **fundamental** para o sucesso no exame (se isso não acontecer, podem me cobrar depois *rsrs*), inclusive porque acho que elas também gerarão perguntas na 2ª fase, que, como vocês sabem, será discursiva.

E é justamente em razão disso que também temos uma **oportunidade**.

Todos os concurseiros estudam, com afinco, as matérias básicas da carreira (contabilidade, tributário, constitucional e administrativo, porque português e inglês, em minha opinião, ou você sabe ou não sabe), e deixam para depois (quando os editais são publicados), as matérias específicas.

Esse raciocínio é **normal** e **adequado** (foi o que eu fiz, na minha época), mas, quando surgem “novidades” ou temas muito extensos, como no atual certame, a correria final passa a ser uma loucura.

Vamos, portanto, aproveitar o momento, e **transformar uma dificuldade (mais uma) em oportunidade**, para ganhar pontos preciosos na busca pela aprovação, pois, como vocês verão, as notas de legislação ficarão, na média, entre as **menores** do concurso.

Nenhum curso preparatório ministra regularmente a nossa matéria, até porque os professores de tributário “odeiam” a legislação, que é extremamente complexa e sofre constantes atualizações.

Mas, como a disputa será igual para todos, vamos em frente, rumo à aprovação!

Antes de mais nada, convém que eu me apresente, o que sempre é meio constrangedor, mas faz parte dos procedimentos.

Sou [Auditor da Receita Federal](#) há 15 anos e passei quase metade desse período na área aduaneira, mais especificamente no Aeroporto internacional de São Paulo, onde ingressei em 1997 e, após trabalhar nos setores de passageiros e no departamento jurídico, assumi o cargo de [Inspetor-Chefe](#) por dois anos (o que não foi mole, porque o aeroporto de Cumbica é uma das maiores repartições do Brasil e todos os problemas sobram para o titular da unidade!).

Em seguida, pedi transferência para a [Delegacia Especial de Assuntos Internacionais](#) (atual Delegacia de Maiores Contribuintes – DEMAC), onde estou até hoje, sempre atuando na área da legislação internacional.

Há muito tempo sou representante do governo brasileiro na discussão de alguns tratados internacionais nas áreas tributária e aduaneira, o que me permite proferir palestras e participar de conferências em diversos países, o que sempre é uma experiência bastante legal.

Atualmente, trabalho na área de tributação internacional do [Imposto de Renda](#), especificamente ligado ao tema dos preços de transferência (que cai no concurso).

Em termos de [formação acadêmica](#), como muitos de vocês, ingressei na Receita oriundo da área de Exatas, na qual fiz minha

primeira faculdade, em Computação. Depois concluí dois cursos de pós-graduação, em Marketing e em Administração Tributária.

Quando passei no concurso de Auditor (antes havia passado no antigo Técnico da Receita, mas não assumi o cargo) resolvi, como quase todos os fiscais ainda jovens, fazer a faculdade de Direito e acabei me formando no Mackenzie, em São Paulo.

Acabei “mordido” pelo bicho do Direito e, na sequência, fiz o Mestrado em Filosofia do Direito.

Já que “estava na chuva” decidi completar o circuito e acabei, faz 5 anos, o Doutorado em Direito, pela PUC/SP, no qual obtive a nota máxima, com distinção (digo isso sem qualquer pedantismo, apenas porque, como tudo na vida, foi fruto de muito sacrifício e em circunstâncias bem adversas, que qualquer dia conto).

Defendi, provavelmente, a [primeira tese de doutorado](#) do Brasil acerca da tributação do comércio internacional, mas sob o [ponto de vista aduaneiro](#), com temas bem próximos aos que vocês irão encontrar no concurso.

Nesse ínterim, escrevi diversos livros e artigos voltados para a área tributária, aduaneira e internacional, inclusive trabalhos sobre o IPI (Editora *Quartier Latin*).

Recentemente, publiquei 2 livros com foco para concursos, ambos pela Editora Saraiva, com destaque para o [Comércio Internacional Esquematizado](#), que, desde o lançamento, é o livro mais vendido da área no país (graças à generosidade dos meus amigos leitores e à

excelente aceitação no mundo acadêmico – o livro já foi, por exemplo, adotado como bibliografia obrigatória nos cursos de graduação, mestrado e doutorado da PUC/SP). Vou trabalhar muito para consolidar isso, pois o mundo acadêmico serve de referência para as bancas examinadoras, que utilizam as obras mais sérias e completas como fonte de questões para concursos.

Curiosamente, estou escrevendo, entre outros projetos, o meu [livro de tributário](#), o que vai ajudar muito na elaboração deste Curso.

Apesar de trabalhar há tanto tempo na Receita, com muito orgulho, quem me conhece sabe que o que mais gosto de fazer é dar aulas e, no mundo dos concursos, já estou há 15 anos, ou seja, desde que ingressei no serviço público. Antes disso, desde os vinte e poucos anos, já ministrava aulas de Marketing em várias faculdades.

Atualmente leciono, nos principais cursos telepresenciais do Brasil, as seguintes matérias: [Direito Tributário](#), [Comércio Internacional](#), [Direito Administrativo](#) e [Direito internacional Público](#).

Ministro, ainda, Direito Tributário e Direito Aduaneiro em cursos de pós-graduação, como no excelente programa da Fundação Getúlio Vargas (FGV).

Sou também [instrutor da ESAF](#) e ministro treinamentos internos para os colegas da Receita, na área aduaneira, tributária ou internacional, além de participar de diversos projetos em âmbito nacional.

Gostaria também de aproveitar a oportunidade para apresentar o meu grande amigo e parceiro de letras [Fábio Clasen](#), que vai me ajudar (muito) na elaboração deste Curso, até porque estou também desenvolvendo, como você provavelmente sabe, o curso de Legislação Aduaneira.

O Fábio é advogado tributário e grande conhecedor dos tributos em espécie, com especialização em Imposto de Renda pela FGV e Mestrado em direito tributário pela PUC/SP.

É também professor universitário, de pós-graduação na FGV e de vários cursos preparatórios, como o Curso Marcato em SP, no qual ministra direito tributário.

Ele tem vários artigos e livros publicados e nós estamos juntos em muitos projetos literários.

Assim, o texto que você vai encontrar aqui, embora escrito muitas vezes na primeira pessoa, é fruto de um trabalho [a quatro mãos](#), no intuito de trazer o melhor material para o seu estudo.

Em relação a este curso de [Legislação Tributária](#), nós vamos abordar todos os tópicos dos dois editais, item a item.

Como estamos escrevendo o [curso do zero](#), vamos seguir a *sequência proposta pela ESAF*, para que os amigos se sintam confiantes e tenham a certeza de estudar todo o programa, que é muito parecido, tanto para analista como para auditor.

No intuito de realçar as diferenças entre os dois editais, fizemos um pequeno **estudo comparativo**, para que você estude especificamente os temas da sua carreira.

Mais do que escrever, resolvemos **mostrar** as diferenças, conforme os quadros a seguir.

Os tópicos comuns aos dois editais estão em **verde e todo mundo tem que estudar**. Os tópicos que só caem para analista estão em **amarelo (mas, sinceramente, achamos que todos devem ler)**, enquanto os tópicos exclusivos para auditor estão em **azul claro (esses os analistas podem pular, com certa segurança)**.

Edital de Analista Tributário

Legislação Tributária: 1. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. 1.1. Princípios Constitucionais aplicáveis. 1.2. Critérios orientadores. 1.3. Renda e Proventos. Conceito. 1.4. Disponibilidade Econômica ou jurídica. 1.5. Acréscimo patrimonial. 1.6. Tributação das pessoas físicas. 1.7. Fato gerador. 1.8. Contribuintes e Responsáveis. 1.9. Domicílio Fiscal. 1.10. Base de cálculo. 1.11. Alíquotas. 1.12. Lançamento. 1.13. Sistema de bases correntes. 1.14. Período de apuração. 2. Tributação das pessoas jurídicas. 2.1. Gerador. 2.2. Contribuintes e Responsáveis. 2.3. Domicílio Fiscal. 2.4. Base de cálculo. 2.5. Receitas e Rendimentos. Conceito. 2.6. Omissão de receita. 2.7. Lucro real. 2.8. Lucro presumido. 2.9. Lucro arbitrado. 2.10. Isenções e reduções. 2.11. Imunidades. 2.12. Tributação na fonte. 2.13. Período de apuração. 2.14. Regime de caixa e regime de competência. 2.15. Alíquotas e adicional. 2.16. Lançamento. 3. Imposto sobre Produtos Industrializados. 3.1. Princípios constitucionais aplicáveis. 3.2. Seletividade. 3.3. Não-cumulatividade. 3.4. Imunidades. 3.5. Bens de capital. 3.6. Fato gerador. 3.7. Industrialização. Conceito. 3.8. Características e modalidades de

industrialização. 3.9. Contribuintes e Responsáveis. 3.10. Estabelecimentos Industriais e equiparados. 3.11. Domicílio. 3.12. Base de cálculo. 3.13. Créditos. 3.14. Não Tributados. 3.15. Suspensão. 3.16. Isenção. 3.17. Redução e majoração do imposto. 3.18. Período de apuração. 3.19. Apuração do imposto. 3.20. IPI na importação. 3.21. Lançamento. 3.22. Recolhimento. 3.23. Rotulagem e marcação de produtos. 3.24. Selos de controle. 3.25. Registro Especial. 3.26. Cigarros. 3.27. Bebidas.

Edital de Auditor-Fiscal

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: 1. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. 1.1. Critérios orientadores. 1.1.1. Renda e Proventos. Conceito. 1.1.2. Disponibilidade Econômica ou jurídica. 1.1.3. Acréscimo patrimonial. 1.2. Tributação das pessoas físicas. 1.2.1. Incidência. 1.2.2. Rendimento. 1.2.3. Rendimento Tributável. 1.2.4. Rendimentos isentos ou não tributáveis. 1.2.5. Tributação exclusiva. 1.2.6. Deduções. 1.2.7. Contribuintes. 1.2.8. Responsáveis. 1.2.9. Domicílio Fiscal. 1.2.10. Base de cálculo. 1.2.11. Alíquotas. 1.2.12. Lançamento. 1.2.13. Cálculo do tributo. 1.2.14. Sistema de bases correntes. 1.2.15. Período de apuração. 1.2.16. Recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão). 1.2.17. Recolhimento Complementar. 1.2.18. Tributação Definitiva. 1.3. Tributação das pessoas jurídicas. 1.3.1. Incidência. 1.3.2. Contribuintes. 1.3.3. Responsáveis. 1.3.4. Domicílio Fiscal. 1.3.5. Base de cálculo. 1.3.6. Receitas e rendimentos. 1.3.7. Omissão de receita. 1.3.8. Ganhos de capital. 1.3.9. Despesas dedutíveis e indedutíveis. 1.3.10. Remuneração de administradores. 1.3.11. Lucro real. 1.3.12. Lucro presumido. 1.3.13. Lucro arbitrado. 1.3.14. Lucros, rendimentos e ganhos de capital obtidos no exterior. 1.3.15. Preço de transferência. 1.3.16. Investimentos em sociedades coligadas e controladas avaliados pelo método do patrimônio líquido. 1.3.17. Reorganizações societárias. 1.3.18. Gratificações e participações nos lucros. 1.3.19. Atividade rural. 1.3.20. Sociedades cooperativas. 1.3.21. Isenções e reduções. 1.3.22. Imunidades. 1.3.23. Tributação na fonte. 1.3.24. Tributação das

operações financeiras. 1.3.25. Período de apuração. 1.3.26. Regime de caixa e regime de competência. 1.3.27. Alíquotas e adicional. 1.3.28. Lançamento. 1.3.29. Planejamento tributário. 1.3.30. Livros Fiscais. 2. Imposto sobre Produtos Industrializados. 2.1. Bens de capital. 2.2. Incidência. 2.3. Industrialização. Conceito. 2.4. Características e modalidades de industrialização. 2.5. Exclusões. 2.6. Contribuintes. 2.7. Responsáveis. 2.8. Estabelecimentos Industriais e equiparados. 2.9. Domicílio. 2.10. Base de cálculo. 2.11. Valor tributável. 2.12. Créditos. 2.13. Não Tributados. 2.14. Suspensão. 2.15. Isenção. 2.16. Redução e majoração do imposto. 2.17. Período de apuração. 2.18. Apuração do imposto. 2.19. IPI na importação. 2.20. Crédito presumido. 2.21. Classificação de produtos. 2.22. Regimes fiscais. 2.23. Lançamento. 2.24. Recolhimento. 2.25. Rotulagem e marcação de produtos. 2.26. Selos de controle. 2.27. Obrigações dos transportadores, adquirentes e depositários de produtos. 2.28. Registro Especial. 2.29. Cigarros. 2.30. Bebidas. 2.31. Produtos industrializados por encomenda.

Com base nos programas acima, nossa ideia foi dividir o Curso em **6 grandes módulos**, com toda a matéria dos dois editais.

Este módulo que você baixou gratuitamente já é o **Módulo 1** (pois não podemos perder tempo!) e os demais serão disponibilizados às *sextas-feiras* (para que vocês possam aproveitar o fim de semana), conforme o seguinte cronograma (apenas para simplificar, estamos tomando por base o edital de Auditor, que é mais completo, sem prejuízo do programa de Analista, cuja principal diferença reside nos **princípios tributários**).

Módulo 1 (já disponível)	1. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. 1.1. Critérios orientadores. 1.1.1. Renda e Proventos. Conceito. 1.1.2. Disponibilidade Econômica ou jurídica. 1.1.3. Acréscimo patrimonial. 1.2. Tributação das pessoas físicas. 1.2.1. Incidência. 1.2.2. Rendimento. 1.2.3. Rendimento Tributável. 1.2.4. Rendimentos isentos ou não tributáveis. 1.2.5. Tributação exclusiva. 1.2.6. Deduções. 1.2.7. Contribuintes. 1.2.8. Responsáveis. 1.2.9. Domicílio Fiscal. 1.2.10. Base de cálculo. 1.2.11. Alíquotas. 1.2.12. Lançamento. 1.2.13. Cálculo do tributo. 1.2.14. Sistema de bases correntes. 1.2.15. Período de apuração. 1.2.16. Recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão). 1.2.17. Recolhimento Complementar. 1.2.18. Tributação Definitiva.
Módulo 2 (03/08/2012)	1.3. Tributação das pessoas jurídicas. 1.3.1. Incidência. 1.3.2. Contribuintes. 1.3.3. Responsáveis. 1.3.4. Domicílio Fiscal. 1.3.5. Base de cálculo. 1.3.6. Receitas e rendimentos. 1.3.7. Omissão de receita. 1.3.8. Ganhos de capital. 1.3.9. Despesas dedutíveis e indedutíveis. 1.3.10. Remuneração de administradores. 1.3.11. Lucro real. 1.3.12. Lucro presumido. 1.3.13. Lucro arbitrado. 1.3.14. Lucros, rendimentos e ganhos de capital obtidos no exterior.
Módulo 3 (10/08/2012)	1.3.15. Preço de transferência. 1.3.16. Investimentos em sociedades coligadas e controladas avaliados pelo método do patrimônio líquido. 1.3.17. Reorganizações societárias. 1.3.18. Gratificações e participações nos lucros. 1.3.19. Atividade rural. 1.3.20. Sociedades cooperativas. 1.3.21. Isenções e reduções. 1.3.22. Imunidades.

Módulo 4 (17/08/2012)	1.3.23. Tributação na fonte. 1.3.24. Tributação das operações financeiras. 1.3.25. Período de apuração. 1.3.26. Regime de caixa e regime de competência. 1.3.27. Alíquotas e adicional. 1.3.28. Lançamento. 1.3.29. Planejamento tributário. 1.3.30. Livros Fiscais.
--	--

Módulo 5 (24/08/2012)	2. Imposto sobre Produtos Industrializados. 2.1. Bens de capital. 2.2. Incidência. 2.3. Industrialização. Conceito. 2.4. Características e modalidades de industrialização. 2.5. Exclusões. 2.6. Contribuintes. 2.7. Responsáveis. 2.8. Estabelecimentos Industriais e equiparados. 2.9. Domicílio. 2.10. Base de cálculo. 2.11. Valor tributável. 2.12. Créditos. 2.13. Não Tributados. 2.14. Suspensão. 2.15. Isenção. 2.16. Redução e majoração do imposto.
--	--

Módulo 6 (31/08/2012)	2.17. Período de apuração. 2.18. Apuração do imposto. 2.19. IPI na importação. 2.20. Crédito presumido. 2.21. Classificação de produtos. 2.22. Regimes fiscais. 2.23. Lançamento. 2.24. Recolhimento. 2.25. Rotulagem e marcação de produtos. 2.26. Selos de controle. 2.27. Obrigações dos transportadores, adquirentes e depositários de produtos. 2.28. Registro Especial. 2.29. Cigarros. 2.30. Bebidas. 2.31. Produtos industrializados por encomenda.
--	---

Temos, portanto, o nosso “cardápio temático”. Vejam que entregaremos todo o curso **até o fim de agosto**, para que vocês possam ter pelo menos 2 semanas de estudos e revisão até a data das provas.

Em nossa opinião, um curso ideal de legislação deve ter **teoria**, **exemplos**, **jurisprudência** (pois a ESAF adora isso) e **questões de fixação**.

Pretendemos adotar uma linguagem clara e didática, quase coloquial, mas não muito “simplista”, até porque, como todo mundo sabe, as provas são **bastante técnicas**, com alternativas gigantescas e complexas, em que a chave para o sucesso muitas vezes se encontra nos detalhes.

Não acreditamos muito em materiais superficiais, como resumos ou apostilas, pois os **verdadeiros concurseiros** sabem que, para o bem ou para o mal, esse tipo de conteúdo é insuficiente para a aprovação.

Nosso principal objetivo é **valorizar** o esforço e o investimento relativos à aquisição e leitura deste Curso (agradecemos a todos por isso!), na expectativa de que ele possa **efetivamente** ajudá-los a passar no concurso.

Vamos fazer destaques das palavras-chave (como você já percebeu) para facilitar a compreensão.

Para fins didáticos, é imprescindível que vocês tenham em mãos, **todo o tempo**, os Regulamentos do IR e do IPI, que poderão ser baixados gratuitamente nos seguintes endereços:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm

Nossa sugestão de estudo é no sentido de que vocês primeiro leiam o material do curso, com muita atenção e, depois, façam uma leitura mais rápida e complementar dos regulamentos, para se familiarizarem com a linguagem e “pegarem” os detalhes.

Bem, é isso!

Chegou a hora de arregaçarmos as mangas e começarmos a trabalhar, pois o sucesso chega antes para quem se esforça mais.

Grande abraço a todos!

Roberto Caparroz

Fábio Clasen

www.caparroz.com

cursocaparroz@gmail.com

Twitter: @robertocaparroz

Facebook: Roberto Caparroz de Almeida

<http://www.facebook.com/fabio.clasen>

1. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Desde a Constituição de 1934, o tributo que grava o **acréscimo patrimonial** tem sido denominado como imposto sobre a “renda e os proventos de qualquer natureza”, terminologia que exige da doutrina a tarefa de segregar os dois conceitos, no intuito de realçar-lhes as diferenças.

Isso é importante, pois nos termos do artigo 43 do CTN, o imposto sobre a renda teria o seguinte alcance:

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.

Ora, se a renda provém da exploração do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, resta claro que ela seria, portanto, resultado da **atividade produtiva**, de tal sorte que as demais formas de acréscimo patrimonial deveriam ser enquadradas como *proventos de qualquer natureza*.

Já nos idos de 1979, Bulhões Pedreira traçava, em obra clássica, a distinção entre os conceitos, evocando dúvidas sobre a possibilidade de que, a título de tributação sobre proventos de qualquer natureza,

pudesse o legislador pretender a incidência do imposto sobre **transferências patrimoniais**:

A definição de renda como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos é clássica, e já constava da legislação do imposto (DL 5.844/43, art.10). Produto é aquilo que resulta para a pessoa, respectivamente, da prestação do seu trabalho ou da organização – no próprio nome – de atividade produtiva (que combina serviços do trabalho e do capital). Esse resultado é dinheiro ou valor em dinheiro de outros direitos patrimoniais, adquiridos no processo de repartição da renda. E capital significa – nessa definição – qualquer fonte de renda¹.

A definição acima é restritiva, pois compreende apenas os **pagamentos de renda**, e não abrange as transferências de renda, ou seja, a renda que é atribuída a pessoas *independentemente* de sua contribuição para a produção.

Foi para evitar as interpretações de que o imposto não podia incidir sobre transferências de renda que as Constituições de 1946 e 1967 referiram-se a “renda ou proventos de qualquer natureza”. Nesse sentido, **provento** significa *proveito ou vantagem*, e a palavra é usualmente empregada no sentido de **pensão**.

¹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: ADCOAS JUSTEC, p. 175-176.



Importante! A ideia de proventos costuma ser relacionada à remuneração percebida por um determinado sujeito, após o encerramento de seu ciclo laboral, normalmente a título de aposentadoria, que pode, ainda, se dar por questões de saúde ou mesmo de idade.

Assim, a intenção dos redatores do CTN parece ter sido a de ampliar o conceito constitucional de “renda e proventos de qualquer natureza”, para nele também incluir as *transferências de capital*.

Segundo Bulhões, o CTN não define o conceito constitucional, mas veicula ideia distinta: a de **acréscimo do poder econômico**.



Importante! Da redação do artigo 43 e seus incisos, uma conclusão parece irrefutável. Tanto “renda”, quanto “proventos de qualquer natureza”, são conceitos que se reportam a “acréscimos patrimoniais”. Ampara essa afirmativa a redação do inciso II, ao definir proventos como sendo os acréscimos patrimoniais não englobados no inciso I.

Renda e Proventos. Conceito. Acréscimo patrimonial.

A competência para **instituir** o Imposto de Renda, juntamente com os outros impostos federais, está prevista no artigo 153, III, da CF:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

O legislador constitucional, assim como já fizera nos textos pretéritos, outorgou à **União** a competência para instituição do imposto sobre a renda, sem exteriorizar a significação do tributo.

Em razão disso, surgem **três correntes** preponderantes de pensamento, que buscam externar o alcance do conceito e, com isso, balizar o campo constitucional de competência para a instituição do IR.

A primeira corrente é a chamada **teoria legalista** da renda. Segundo essa linha de pensamento, tendo em vista que a Constituição Federal não diz textualmente o que é renda, a construção do conceito caberia ao **legislador infraconstitucional**.

Em síntese, a renda seria o que a **lei assim determinasse**.

Embora a Constituição não veicule, explicitamente, um conceito de **renda tributável**, não se pode negar que o legislador constitucional, ao valer-se do termo “renda”, partiu de uma ideia que deve ser respeitada pelo legislador ordinário da União.

Não nos parece que a teoria legalista da renda traga o melhor entendimento para a questão, e o próprio **Supremo Tribunal Federal**, em algumas passagens, já o afastou, sob o argumento de se tratar de conceito constitucional, que não poderia ser definido por lei ordinária.



Jurisprudência: “(...) renda, para o efeito do artigo 153, III, da Constituição, é questão constitucional, como entendeu o acórdão recorrido, até porque não pode a Lei infraconstitucional definir como renda o que insitivamente não o seja”. (STF, RE 195.059/SP, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 16.06.2000, p.38).

Além da teoria legalista da renda, devemos citar ainda a corrente denominada “**renda acréscimo**”, segundo a qual é renda tudo o quanto acresça o patrimônio de determinado sujeito, independentemente de a fonte de produção ser um *fator interno ou externo* ao próprio patrimônio.

Teríamos, ainda, uma terceira corrente, denominada “**renda produto**”, para a qual o conceito de renda seria o produto de uma fonte que *integrasse* o próprio patrimônio.



Atenção! Certos aumentos patrimoniais têm como origem meras “transferências” entre dois sujeitos de direito – *ingressos que não derivam de fonte própria* – tais como as doações ou os aumentos de capital, que não se configuram como fato gerador do imposto sobre a renda, o que implica reconhecer que nem todo acréscimo há que ser tido como renda tributável.

Ressalte-se que, nesse sentido, o STF já reconheceu a importância do **caráter oneroso** da renda.



Jurisprudência: “... o conceito de renda implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso”. (RE 117887/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ 23.04.1993, p. 6923).

Não se esqueça de que os ingressos originários de **fontes alheias ao patrimônio** poderiam, em última análise, ser tributados como *proventos de qualquer natureza*, conforme definidos pelo Código Tributário Nacional, na qualidade de acréscimos não provenientes do capital ou do trabalho.



Importante! Nos termos do artigo 91 do Código Civil, patrimônio é a universalidade de direitos e obrigações de determinada pessoa, dotados de valor econômico.

Portanto, qualquer que seja a linha doutrinária adotada, com a adoção da teoria da “renda acréscimo” ou da “renda produto”, é inegável que cabe ao legislador ordinário **certa dose de liberdade**, no intuito de delinear a base do imposto de renda.

Para fins de concurso essa é a posição a ser adotada, no sentido de que o CTN tem competência para tratar do conceito. Tal é o entendimento clássico dos tribunais:



Jurisprudência: “... “quaisquer que sejam as nuances doutrinárias sobre o conceito de renda, parece-me acima de toda dúvida razoável que, legalmente, a renda pressupõe ganho, lucro, receita, crédito, acréscimo patrimonial, ou como diz o preceito transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Concordo em que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é renda tributável. (RE 71.758/GB, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro).

Assim, como destaca Ricardo Mariz de Oliveira:

A doutrina e a jurisprudência reconhecem que o lucro tributável é uma quantia que exprime o “quantum” do acréscimo patrimonial, que é o fato gerador da obrigação tributária.

A mesma doutrina e a mesma jurisprudência reconhecem que essa quantia é a base de cálculo do imposto, porque fixada em lei com a finalidade exclusiva de quantificação da obrigação tributária.

Outrossim, reconhecem que não existe uma medida absolutamente exata do fato econômico sujeito à tributação, cabendo à lei estabelecer

os critérios para determinação dessa medida, e cabendo ao Poder Executivo, através do lançamento, aplicar os critérios legais e quantificar concretamente o montante a tributar em cada caso.

Do mesmo modo que o art. 44 do CTN admite que a base de cálculo do imposto de renda possa ser o **lucro real**, o **lucro arbitrado** ou o **lucro presumido**, podemos aceitar que o legislador tenha relativa liberdade para a sua conceituação.

Todavia, quando a base recair sobre o **lucro real**, admitir-se-á que a lei possa determinar certos **ajustes**, *para mais ou para menos* (**despesas e custos** indedutíveis, ou dedutíveis até certos limites ou certas condições, ou dedutíveis sob algum regime especial, e **receitas ou rendimentos** não tributáveis ou sujeitos a algum regime especial, inclusive de o de diferimento).

Assim, tributar-se-á a diferença, após os ajustes, e não o todo!



Importante! Em síntese, renda é o acréscimo patrimonial, proveniente da exploração do capital ou do trabalho do contribuinte, mensurado num determinado período de tempo, e que deve cotejar as receitas e rendimentos auferidos com os custos ou despesas necessários à sua obtenção, bem como à manutenção da própria fonte de produção.

A esta altura, o coitado do leitor deve estar pensando: *putz*, que assunto chato e complicado! Na verdade, essa dose introdutória de teoria é necessária porque a ESAF adora fazer perguntas conceituais (normalmente a primeira da matéria), só para testar a paciência do candidato na prova.

Vocês vão perceber que, daqui em diante, a matéria fica mais “enxuta”, porque baseada nos artigos da Constituição, do CTN e do RIR.

Como você chegou até aqui, vamos em frente!

1.1. Critérios orientadores e Princípios Constitucionais aplicáveis ao IR

O artigo 153, § 2º, da Constituição, estabelece que o imposto de renda:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Passemos, então, à análise desses **critérios informadores** do imposto sobre a renda (ou **princípios constitucionais** aplicáveis ao tributo, porque a ESAF usa as duas terminologias, que são basicamente a mesma coisa).

Dizer que o critério da **generalidade** informa o imposto sobre a renda implica reconhecer que a tributação deva recair sobre **todos os contribuintes** que venham a obter determinado acréscimo patrimonial.

Em outras palavras, as *pessoas físicas ou jurídicas*, que venham a auferir renda, serão gravadas pelo tributo.

A **universalidade** exige que a totalidade das mutações patrimoniais (positivas e negativas) percebida pelo contribuinte ao longo de determinado período seja computada na base de cálculo do imposto sobre a renda.

O princípio da universalidade justifica a chamada **tributação em bases universais**, que obriga os sujeitos residentes no Brasil a oferecerem à tributação a totalidade dos rendimentos auferidos, inclusive aqueles percebidos fora do país.

Com a **modernização** do sistema tributário brasileiro, a **Lei n. 9.249/95** promoveu a tributação em bases universais (artigo 25 - “os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”).

A aplicação da universalidade, por diversos países, deu origem ao fenômeno da **bitributação**, ou mesmo **pluritributação**, das rendas conhecidas como *transnacionais* (que ultrapassam os limites de dado território ou jurisdição).

A tributação das rendas auferidas pelos contribuintes, mesmo que originárias de fontes de produção localizadas **fora dos respectivos territórios**, justificou-se a partir do momento em que os Estados passaram a exercer suas soberanias pessoais, ou seja, da percepção de um **vínculo jurídico** sobre os contribuintes, quer pelo critério de residência fiscal, quer pelo conceito de nacionalidade.

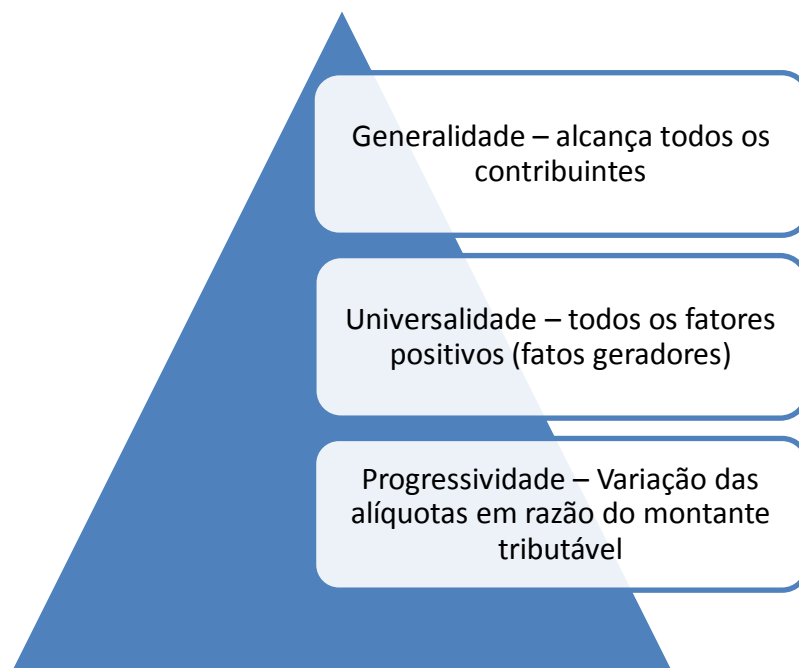
Por outro lado, estes mesmos Estados mantiveram, como não poderia deixar de ser, a tributação sobre a totalidade dos rendimentos auferidos por fontes localizadas **dentro dos respectivos territórios**.

A partir daí, não é difícil imaginar, determinado sujeito residente em um Estado, que venha a auferir renda em outro Estado, passaria a ser tributado por ambos.

Pelo primeiro, porque a ele juridicamente vinculado por **critérios pessoais** (residência fiscal, por exemplo); pelo segundo, porque ali localizada a fonte de produção do rendimento.

Por fim, a **progressividade** consiste em técnica de fixação das alíquotas em razão do montante da base tributável, de tal sorte que quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota aplicável.

A doutrina do direito tributário é praticamente uníssona em afirmar a estreita relação entre a progressividade, a capacidade contributiva e a isonomia, mas esse tema deixamos para a matéria específica, que a esta altura você já domina!





Atenção! Não confunda progressividade com proporcionalidade, que é o critério de fixação das alíquotas dos tributos mediante um percentual fixo sobre o valor objeto da tributação.

1.1.2. Disponibilidade Econômica ou jurídica da renda

É comum ouvirmos que a disponibilidade econômica se dá tão logo a renda seja efetivamente recebida, ao passo que a disponibilidade jurídica restaria configurada a partir do momento em que o contribuinte fizesse jus ao recebimento do rendimento ou preço.

Essa interpretação simplista merece cuidado, até porque, em regra, a disponibilidade jurídica deve **anteceder** a disponibilidade econômica (*porque para receber algo eu devo ter direito a isso*).

Exemplo: numa operação comercial, com **adiantamento** para futura entrega de bem ou mercadoria, ainda não se deve falar em **receita tributável**, posto que esta só adquirirá o caráter de incondicionalidade, integrando o patrimônio do contribuinte em caráter definitivo, quando surgir o **direito ao recebimento** do preço, com o respectivo cumprimento da obrigação.

Até então, as **contas de resultado** do contribuinte não seriam afetadas, porque a Lei 6.404/76, em seu artigo 187, § 1º, “a”, determina *a contabilização das receitas e rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda*.

Em síntese, ainda que não tenha auferido o preço, mas a ele faça jus (porque desincumbido de qualquer obrigação perante o devedor), o contribuinte terá **auferido receita e deverá reconhecê-la**, o que implica a incidência da norma do IR, em razão da **disponibilidade jurídica** da renda.

Assim, quando do recebimento do preço (que pode ser a prazo e normalmente ocorre após a entrega da mercadoria ou prestação do serviço) haverá a **disponibilidade econômica**, mas a receita já terá sido reconhecida desde o momento em que surgida a disponibilidade jurídica.

Esse raciocínio está em plena consonância com o inciso II do artigo 116 do CTN, *que considera ocorrido o fato gerador, tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída.*

Por outro lado, há casos em que o fato não está previsto pelo direito, como no exemplo da tributação sobre **atividades ilícitas**, cuja possibilidade já foi inclusive confirmada pelo Supremo Tribunal Federal.



Jurisprudência: “Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: “non olet”. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: **irrelevância da origem ilícita**, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação.” (Supremo Tribunal Federal. HC 77530/RS, Rel. Min. Supúlveda Pertence, DJ 18.09.1998, p. 07).

Nesses casos, ainda que não provenientes de fatos ou negócios jurídicos, a renda **deverá ser tributada**, porque caracterizada a chamada disponibilidade econômica, ou seja, os rendimentos, ainda que ilícitos, passaram a integrar o patrimônio do contribuinte, de modo a majorá-lo.

Este raciocínio também está **de acordo** com o inciso I do artigo 116 do CTN, segundo o qual *se considera ocorrido o fato gerador, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.*

1.2. Tributação das pessoas físicas

Embora na Constituição o Imposto de Renda pareça ser algo único, quis o legislador ordinário separar a tributação das **pessoas físicas e jurídicas**, de modo que, na prática, temos hipóteses de incidência e mecanismos bastante diferentes.

Neste módulo vamos estudar a tributação das pessoas físicas, que é um assunto bem mais tranquilo, para nos seguintes nos debruçarmos sobre a tributação das pessoas jurídicas.

1.2.1. Incidência

Sempre que pensamos em renda estamos vinculados à ideia de **acréscimo** a determinado patrimônio, conforme já vimos.

Agora que temos esse conceito em mente devemos entender que, para as pessoas físicas, o acréscimo patrimonial (sobre o qual incidirá o imposto) é calculado com base nos **rendimentos**, ou seja, nos ingressos percebidos pelos contribuintes ao longo do ano (ano-base), sobre os quais haverá a tributação.

Há aqui um detalhe de **grande importância!**

Parte dos rendimentos percebidos por uma pessoa física pode ser classificada como **rendimento isento ou não tributável**, de forma a afastar a tributação.

Outra parte (que não goza de benefícios), depois de ser recebida pelo contribuinte, ficará sujeita ao que vamos chamar de **regime anual do IRPF**, que permite a dedução de algumas despesas expressamente autorizadas por lei.

Por fim, há aqueles rendimentos que serão tributados somente na fonte, em que o valor do imposto já recolhido pela fonte de pagamento não será levado em consideração quando do **ajuste anual**, que é feito por meio da entrega de uma declaração, vulgarmente conhecida como *Declaração do Imposto de Renda*, à nossa querida Receita Federal (é a declaração que todos os não isentos são obrigados a entregar, via internet, até o fim de abril).

Vamos, então, analisar cada um desses conceitos.

1.2.2 Rendimento

Podemos chamar de **rendimento** o conjunto de ingressos recebidos pela pessoa física, independentemente de sua denominação ou título jurídico.

Nesse sentido, vale acompanhar o artigo 37 do RIR/99, que estatui:

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

1.2.3 Rendimento Tributável

Ora, se afirmamos que os rendimentos constituem o total dos ingressos percebidos pelas pessoas físicas, resta fácil perceber que nem todos eles serão tributados.

Numa linguagem mais técnica, nem todos os rendimentos **comporão a base de cálculo** do IRPF.

Chamaremos de **rendimento tributável** aquele sobre o qual o contribuinte recolherá o IRPF, e, a rigor, podemos dizer que são todos os ganhos que a lei *não considere isentos ou não tributáveis*.



Importante! O conceito de rendimento tributável é definido por exclusão, ou seja, alcança todos os rendimentos que não forem considerados isentos ou não tributados.

Nesse sentido, não podemos nos esquecer de que, nos termos do parágrafo 1º do artigo 43 do CTN, *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.*

Como a renda é o produto do capital ou do trabalho, quais seriam, então, os rendimentos tributáveis?

Como **produto do trabalho** temos, entre outros:

- Salário, que é a remuneração do trabalhador;
- Vencimento, remuneração dos ocupantes de cargo público;
- Subsídio, como remuneração dos membros dos Poderes Executivo, Judiciário e Legislativo, além do titular de mandato eletivo;
- Soldos, que são a remuneração dos militares;
- Honorários, que são a remuneração dos profissionais liberais que trabalham sem vínculo empregatício.

Já como rendimentos tributáveis como produto da exploração do capital temos a figura do **ganho de capital**, que podemos conceituar como a *diferença entre o valor de aquisição e o valor de venda de determinado bem ou direito.*

1.2.4 Rendimentos Isentos e não tributáveis

São isentos e não tributáveis os rendimentos sobre os quais o contribuinte não pagará imposto, já que não comporão a base de cálculo do IRPF.

Lembre-se: tudo aquilo que a lei expressamente não declarar isento e não tributável passa a ser rendimento tributável!

A lista dos rendimentos isentos e não-tributáveis está no Regulamento do Imposto de Renda (artigo 39).

A lista é grande e, desde já, aconselhamos o amigo a fazer uma leitura, ainda que breve, daquela relação!



Atenção! Nem toda indenização será isenta do imposto de renda, como poderíamos crer (visto que as indenizações, em regra, se destinam a recompor o patrimônio afetado e não a aumentá-lo.) Todavia, indenizações que tenham característica de **lucro cessante** – e não de mera reparação de dano – ensejarão acréscimo patrimonial e, como tal, serão tributadas.

Colocadas essas noções introdutórias, é hora de entendermos o modo de cálculo do IRPF.

Vamos lá!

A Estrutura do Imposto e o Modo de Calculá-lo

O fato gerador do imposto sobre a renda das pessoas físicas pode ocorrer *mensalmente* ou *anualmente*.

Tratemos de entender a diferença.

O fato gerador será mensal ou anual em razão das normas de incidência, dos períodos de apuração e dos procedimentos de cálculo e recolhimento do tributo.

A tributação em **bases mensais** existe porque, sobre os rendimentos auferidos pelos contribuintes ao longo do ano, ocorrem diversas retenções pelas fontes pagadoras, nos chamados **regimes de tributação definitiva** ou **exclusiva na fonte**. Os próprios contribuintes, como veremos mais adiante, poderão, ainda, fazer recolhimentos mensais por meio do carnê-leão.

Exemplo: Se “A” trabalha na Receita Federal e também dá aulas num curso preparatório, as duas fontes pagadores (os dois “patrões”) farão a retenção na fonte, de acordo com os critérios previstos na tabela de incidência mensal do IRPF.

Já a **tributação anual** dependerá sempre dos cálculos realizados na respectiva Declaração de Ajuste, que serão entregues até o fim do mês de abril do ano subsequente ao ano-base (também chamado **exercício**), e levarão em consideração a totalidade dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, bem como as *deduções previstas em lei*, as *retenções efetuadas* e as *antecipações realizadas*.

E nem poderia ser diferente!

Devemos lembrar que se a renda é o **acréscimo patrimonial** e que, ao reconhecermos que determinado patrimônio aumentou, isso significa dizermos, com observância ao princípio da **universalidade**, que o montante **será tributável**, sem prejuízo da possibilidade de desconto dos gastos necessários à nossa sobrevivência, tais como despesas médicas, de ensino, com dependentes etc. (**desde que previstas em lei, ou seja, dedutíveis**).

Regime de Tributação Anual – Base de Cálculo

Apesar das restrições existentes, em relação aos limites de dedução com despesas individuais, causarem espanto à maioria das pessoas, o regime de tributação anual, em teoria, busca verificar o **real acréscimo patrimonial** experimentado pelo contribuinte ao longo do ano base (entre 1º de janeiro e 31 de dezembro), conforme informado ao Fisco por meio da entrega da Declaração de Ajuste Anual.



Importante! A base de cálculo do imposto de renda da pessoa física é a **diferença** entre (i) a soma dos rendimentos recebidos durante o ano-base, aí não considerados os isentos, os não-tributáveis e aqueles cuja tributação seja exclusiva ou definitiva na fonte e (ii) as deduções permitidas pela legislação.

Para tanto, a legislação parte do conceito dos **rendimentos brutos e tributáveis** auferidos pelo contribuinte, ou seja, os ganhos obtidos ao longo do ano. Ficam fora do cálculo, não custa lembrar, os rendimentos isentos e os não tributáveis, bem como os relativos à tributação exclusiva ou definitiva na fonte.

Num segundo momento, o contribuinte, ainda quando do preenchimento de sua declaração de ajuste, deverá **deduzir** do montante dos rendimentos informados o total das deduções previstas em lei.

Essas deduções se referem aos gastos que o contribuinte fez consigo próprio ou com os seus dependentes.

Os **dependentes** são as pessoas previstas no artigo 77 do RIR:

I - o cônjuge;

II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até vinte e um anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - o menor pobre, até vinte e um anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até vinte e um anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

Observação: Os dependentes referidos nos n. III e V poderão ser assim considerados quando maiores até vinte e quatro anos de idade, se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau.



Atenção! Embora não haja previsão legal, o **companheiro homoafetivo** também pode ser tido como dependente, desde que preenchidos os requisitos para a caracterização da união estável (Parecer PGFN/CAT n.1503/2010).

Por seu turno, as **deduções permitidas** pela legislação na Declaração de Ajuste Anual são:

- 1) despesas médicas para tratamento do contribuinte, de seus dependentes, e de alimentandos em virtude de decisão judicial;*
- 2) soma dos valores mensais relativos a:*
 - a) as despesas escrituradas em livro-caixa, quando permitidas;*
 - b) as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente ou por escritura pública;*
 - c) às contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;*

- d) as contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, desde que o ônus tenha sido do próprio contribuinte, em benefício deste ou de seu dependente, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social.*
- e) as contribuições aos Fundos de Aposentadoria Programada Individual (Fapi), desde que o ônus tenha sido do próprio contribuinte, em benefício deste ou de seu dependente;*
- f) à soma das parcelas isentas mensais até o valor de R\$ 1.499,15, nos meses de janeiro a março, e R\$ 1.566,61, nos meses de abril a dezembro, para o ano-calendário de 2011, relativas à aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagas pela previdência oficial, ou privada, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 anos;*
- g) limite anual de R\$ 1.889,64 por dependente;*
- h) despesas pagas com instrução do contribuinte, de alimentandos em virtude de decisão judicial e de seus dependentes.*

Desconto Simplificado

Se desejar, o contribuinte pode optar, em vez de efetuar todas as deduções que a lei prevê, pelo chamado **desconto simplificado**.

Sem precisar comprovar qualquer tipo de gasto, o contribuinte se vale do **desconto de 20%** sobre o valor de seus rendimentos tributáveis, limitado ao valor de R\$13.916,36 (treze mil, novecentos e dezesseis reais e trinta e seis centavos) para o ano-base de 2011.

Pois bem.

Os mecanismos que vimos nos tópicos anteriores servem para definirmos a base de cálculo do IRPF. Agora nos resta, portanto, verificar quais são as alíquotas aplicáveis.

Alíquotas

Com a base de cálculo identificada, e sempre lembrando que o imposto de renda é gravado pela **progressividade**, é chegado o momento de aplicarmos as alíquotas pertinentes para o cálculo do imposto devido, conforme a tabela a seguir²:

Base de cálculo	Alíquota	Parcela a deduzir
Até R\$ 18.799,32	---	---
R\$ 18.799,33 – R\$ 28.174,20	7,5%	R\$ 1.409,95
R\$ 28.174,21 – R\$ 37.566,12	15%	R\$ 3.523,01
R\$ 37.566,13 – R\$ 49.939,56	22,5%	R\$ 6.340,47
Acima de R\$ 49.939,56	27,5%	R\$ 8.687,45

A coluna “parcela a deduzir” decorre da própria **progressividade** da incidência, de forma que os valores “embutidos” no montante total sejam tributados conforme as respectivas faixas, em homenagem ao **princípio da igualdade**.

² Tabela Progressiva para o cálculo anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para o exercício de 2012, ano-calendário de 2011.

Se não fosse assim, não haveria vantagem em ter aumento salarial, de R\$ 18 mil para R\$ 19 mil ao ano, por exemplo, caso o *valor total* tivesse que recolher 7,5%, conforme a tabela acima. Na verdade, apenas o **excedente** a R\$ 18.799,32 será tributado a 7,5% (daí a “parcela a deduzir!).

Outras Deduções

Só que a apuração do imposto não acaba aqui. É que o contribuinte ainda pode promover outras deduções sobre a base de cálculo original.

A lei faculta a cada residente no Brasil a dedução dos chamados **incentivos**, ou seja, doações a programas tidos como relevantes para a sociedade, sempre ligados a questões sociais, culturais ou desportivas que, por serem importantes para o desenvolvimento do país, podem ser abatidos pelos contribuintes quando da declaração do imposto de renda.

Com isso, a legislação incentiva e prestigia a injeção de recursos, relativos aos pagamentos feitos aos seguintes programas:

- **Estatuto da Criança e do Adolescente** — contribuições aos fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente;
- **Fundos Nacional, Estaduais ou Municipais do Idoso**;
- **Incentivo à Cultura** — a título de doações ou patrocínios, tanto mediante contribuições ao Fundo Nacional de Cultura (FNC)

como em apoio direto, desde que enquadrados nos objetivos do Programa Nacional de Apoio à Cultura;

- **Incentivo à Atividade Audiovisual**;
- **Incentivo ao esporte** - doações ou patrocínios no apoio direto a projetos desportivos e paradesportivos previamente aprovados pelo Ministério do Esporte.

Meu caro amigo concurseiro, a coisa ainda não acaba por aqui.

É permitida também a dedução da “*contribuição patronal paga à Previdência Social pelo empregador doméstico incidente sobre o valor da remuneração do empregado*”, limitada a um empregado por declaração e desde que o contribuinte não se utilize do desconto simplificado (aquele, de 20%).

Em outras palavras, se o contribuinte tem **um empregado doméstico** e recolhe o INSS sobre a remuneração paga, nada mais justo do que poder deduzir o valor dessa contribuição, quando da declaração de seus rendimentos.

Feito tudo isso, chega-se ao montante do imposto devido!

Mas as contas **ainda não acabaram** (é verdade!).

Precisamos ainda mencionar a **dedução das antecipações** já feitas ao longo do ano. Esses valores, já recolhidos – portanto adiantados ao Fisco – deverão ser abatidos, ao final das contas, para o contribuinte apurar o saldo final do imposto a recolher.



Importante! Lembre-se, portanto, que o saldo do imposto a pagar (ou restituir) será definido a partir da base de cálculo original (rendimentos) **menos** as deduções previstas em lei (incentivos, empregador doméstico e antecipações).

Retenções, Antecipações e Recolhimento Mensal

Dissemos, no início deste assunto, que o imposto sobre a renda das pessoas físicas era submetido também ao **regime mensal**.

É que, ao longo do ano, alguns recolhimentos são feitos pelo contribuinte (ou em seu nome) e, como o fato gerador do imposto de renda deve medir o acréscimo patrimonial no final de determinado ano, a legislação deve aceitar que as antecipações feitas em regime de apuração mensal possam ser **abatidas no período**, quando da entrega da declaração de rendimentos.

Aqui devemos alertar o amigo candidato!

Quando da entrega da declaração (e depois de feitas todas as deduções, inclusive as antecipações feitas ao longo do ano), se a base de cálculo ainda for positiva, haverá **saldo de imposto a recolher**.

Por outro lado, se o total das antecipações e retenções for maior do que o imposto apurado na declaração, o contribuinte terá **imposto a restituir!**

Vejamos, então, quais são as possibilidades de antecipação realizadas ao longo do ano.

Retenções – A responsabilidade da fonte pagadora

Você que já é craque em direito tributário certamente se recorda do fenômeno da **sujeição passiva**, ou seja, das pessoas que se submetem ao pagamento dos tributos.

O artigo 121 do Código Tributário Nacional diz que o sujeito passivo da obrigação tributária pode ser o *contribuinte ou o responsável*.

Bem, só para lembrar, o contribuinte será aquele sujeito que tem relação **pessoal e direta** com o fato gerador, ou seja, quem efetivamente praticou a conduta.

No caso do IR, contribuinte é o sujeito que auferiu renda, aquele que teve o seu patrimônio aumentado.

Responsável, por outro lado, é o sujeito que, *sem praticar o fato gerador*, tem relação indireta com o mesmo fato, por **determinação legal**.

No caso do IRPF, é o sujeito que, **embora não tenha aumento patrimonial**, possui a disponibilidade do numerário que será entregue ao contribuinte. É a chamada **fonte pagadora**, que poderá manipular o dinheiro que tem em mãos a fim de descontar o valor do imposto de

renda sobre o rendimento a ser pago a uma pessoa, e recolhê-lo aos cofres públicos.



Importante! O parágrafo único do artigo 45 do CTN nos diz que 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.

Não é difícil perceber que, ao atribuir à fonte pagadora a **responsabilidade** pelo recolhimento de um tributo que, *a grosso modo*, deveria ser quitado pelo contribuinte, a legislação almeja facilitar o controle e combater a sonegação.

Isso porque caberá ao Fisco controlar um menor número de sujeitos (em regra, empresas), vantagem aliada à circunstância de que a fonte, como responsável pelo pagamento do tributo, **em tese não deixará de recolhê-lo**, sob pena de, ela própria, ter de pagar o valor original acrescido de multa.

Como diria Machado de Assis: **suportamos melhor as dores alheias!** Como o dinheiro, na prática, não pertence mais à fonte, nada impede que ela “ajude” o Fisco e promova a retenção.

E tudo isso se dá também com fundamento no artigo 128 do CTN, que prevê a chamada **substituição tributária**: *a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*



Atenção! No IRPF, a fonte é responsável pelo pagamento do imposto devido, pois detém os meios para se apossar do valor a ser pago ao contribuinte e, por conseguinte, descontar o imposto a ser recolhido (na prática, efetuar o chamado **pagamento líquido**).

Cuidado: Por esse motivo, caso o imposto não seja recolhido, somente *poderá ser cobrado da fonte pagadora e não do contribuinte!*

Perceba que o artigo 128 fala que, quando da substituição tributária, a lei pode **excluir a responsabilidade** do contribuinte ou atribuir-lhe essa mesma responsabilidade, em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da obrigação.

E o fato é que não há previsão legal no sentido de que o contribuinte **também possa ser cobrado**, caso a fonte não recolha o tributo (isso implica que somente ela, a fonte, será responsável pelo tributo a ser recolhido).

Já que a fonte promoveu a retenção, compete-lhe informar ao contribuinte e entregar à Receita Federal uma declaração de retenções na fonte (DIRF), para que o beneficiário da renda (o próprio contribuinte) **possa compensar** o imposto retido quando da sua declaração de ajuste anual.

Em regra, podemos dizer que os rendimentos sujeitos à apuração anual do imposto de renda sofrem **retenções na fonte**, principalmente no caso dos salários.

Assim, a fonte pagadora – o empregador – fará retenções e **recolherá o valor correspondente**, ao longo do ano, com base na tabela progressiva do IRPF, em bases mensais.

Aliás, ficam sujeitos ao imposto de renda na fonte, descontado em bases mensais, não só os rendimentos do trabalho com vínculo empregatício, como também o *conjunto de rendimentos pagos por pessoas jurídicas a pessoas físicas*.

Esses valores, frisamos, serão deduzidos quando da entrega da declaração de ajuste e poderão, inclusive, **gerar restituição** de imposto aos contribuintes.

Uma questão muito relevante diz respeito aos valores recebidos **acumuladamente**, em razão de direitos pretéritos. É o caso, por exemplo, de diferenças salariais reconhecidas em razão de ação judicial.

Diz o texto da Lei 7.713/88, em seu artigo 12, que o imposto incide no mês do **recebimento do crédito**, sobre o total dos rendimentos, o que significa reconhecer a incidência na fonte, na data do pagamento, mediante aplicação da tabela progressiva vigente no mês do pagamento.

Ora, se fosse assim, o contribuinte seria extremamente prejudicado, posto que, ao receber diversos valores, relativos a vários meses, de modo acumulado, fatalmente seria tributado pela **alíquota**

máxima da tabela progressiva, correspondendo à antecipação do imposto devido no fim do ano.

Felizmente, o Poder Judiciário vem decidindo a questão de modo a determinar a tributação com base na aplicação da tabela progressiva vigente no mês a que se refere o rendimento, e não pelo montante acumulado.



Jurisprudência: 1. Este Superior Tribunal de Justiça consolidou a jurisprudência no sentido de que, no cálculo do Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos recebidos acumuladamente em virtude de decisão judicial, devem ser levadas em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos (STJ, REsp 852.333/RS, Rel. Min. Carlos Fernando Mathias, DJe 04.04.2008).

Recolhimento Mensal Obrigatório - Carnê-Leão

Acabamos de ver que, em regra, os rendimentos sujeitos à apuração anual do imposto de renda sofrem retenções na fonte, como no caso dos salários.

Há situações, porém, nas quais o contribuinte não sofre retenções mensais e, nesse caso, a lei prevê a necessidade de recolhimentos obrigatórios, modalidade conhecida como **carnê-leão**.

Devemos, portanto, verificar quem é obrigado a promover este recolhimento e, mais ainda, de que modo o carnê-leão deve ser calculado.

Pois bem.

O imposto de renda **deve ser recolhido**, na forma do carnê-leão, sobre:

- Rendimentos de outras pessoas físicas que não tenham sido tributados na fonte no Brasil, decorrentes, por exemplo, de arrendamento, subarrendamento, locação e sublocação de móveis ou imóveis, e os decorrentes do trabalho não assalariado, ou seja, todas as espécies de remuneração por serviços ou trabalhos prestados sem vínculo empregatício;
- Rendimentos ou quaisquer outros valores recebidos de fontes do exterior, tais como, trabalho assalariado ou não assalariado, uso, exploração ou ocupação de bens móveis ou imóveis, transferidos ou não para o Brasil, lucros e dividendos;
- Emolumentos e custas dos serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e demais servidores, independentemente de a fonte pagadora ser pessoa física ou jurídica, exceto quando forem remunerados exclusivamente pelos cofres públicos;
- Importâncias em dinheiro a título de pensão alimentícia quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente;
- Rendimentos recebidos por residentes no Brasil que prestem serviços a embaixadas, repartições consulares, missões diplomáticas ou técnicas ou a organismos internacionais de que o Brasil faça parte;

- 40%, no mínimo, do rendimento de transporte de carga e de serviços com trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados; e
- 60%, no mínimo, do rendimento de transporte de passageiros.

Esses valores devem ser recolhidos até o **último dia útil do mês posterior** ao recebimento do rendimento e, obviamente, como se trata de antecipação do imposto devido, deverão ser levados em consideração quando do ajuste na Declaração Anual de Rendimentos.

Para o cálculo do montante devido o contribuinte deverá aplicar a **tabela progressiva mensal** vigente no mês de recebimento do rendimento.

Uma boa notícia para o contribuinte (pelo menos uma!) é que, dos valores mensalmente devidos, podem ser abatidos alguns valores. Eis os principais:

I - as importâncias pagas em dinheiro a título de pensão quando em cumprimento de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, inclusive a prestação de alimentos provisionais;

II – o seguinte valor, por dependente, para o ano-calendário de 2011:

a) R\$ 150,69, nos meses de janeiro a março;

b) R\$ 157,47, nos meses de abril a dezembro;

III - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cujo ônus tenha sido do próprio contribuinte e desde que destinado a seu próprio benefício;

IV - as despesas escrituradas em livro-caixa.

O não pagamento do carnê-leão gera multa de 50% sobre o valor do imposto que deveria ser antecipado, mesmo que, no fim do ano, quando da declaração de ajuste, o contribuinte não tenha saldo de imposto a recolher.

Recolhimento Complementar

Outro ponto do edital, e que está intimamente ligado à questão do carnê-leão, é o chamado “recolhimento complementar”.

Trata-se de um **recolhimento opcional** que o contribuinte pode fazer, com o intuito de antecipar o valor do imposto devido no futuro, quando da Declaração de Ajuste Anual, sempre que receber verbas (i) de fontes pagadoras físicas ou jurídicas, (ii) de mais de uma pessoa jurídica, ou (iii) da apuração de resultado da atividade rural.

Imagine você que se o contribuinte recebe rendimentos **considerados pequenos**, com retenção de mais de uma fonte pagadora, tais retenções serão realizadas por uma **alíquota menor**.

Nesse panorama, o contribuinte sabe que, no fim do ano, quando calcular o montante total dos rendimentos recebidos, ficará sujeito à tributação, por uma **alíquota maior** do que as retenções já efetuadas.

É em situações como essa que o contribuinte poderá optar por fazer o **recolhimento complementar**, antecipando, assim, o pagamento do imposto que será fatalmente devido na declaração de ajuste anual.

Trata-se, portanto, de recolhimento a ser realizado durante o ano-base, e que deve ser feito até o último dia útil do mês de dezembro. Como não há data para o vencimento do imposto antecipado, não se pode falar em multa, até porque não se trata de recolhimento obrigatório.



Importante! O IR, nessa modalidade, pode ser retido por uma das fontes pagadoras, desde que o contribuinte, por escrito, concorde com isso, de sorte que fonte e contribuinte responderão solidariamente pelo pagamento do imposto relativo à obrigação por ambos assumida.

Por fim, não devemos confundir o recolhimento complementar com o chamado **recolhimento suplementar**. Neste último, haverá lavratura de auto de infração contra o contribuinte, posto que a RFB teria encontrado, na espécie, diferença de imposto a recolher em razão das informações prestadas pelas fontes pagadoras dos rendimentos.

O imposto será cobrado, portanto, com multa de ofício de 75%, além dos encargos moratórios.

Regime de Tributação Exclusiva na Fonte

Nessa hipótese, o contribuinte sofre a retenção na fonte de **modo exclusivo**, o que significa dizer que não lhe caberá a inclusão desses valores descontados quando da entrega da Declaração de Ajuste Anual.

A tributação se dá *tão somente na fonte pagadora*, sem a consideração do montante pago para dedução dos valores apurados ao final do ano-base.

Há quem veja, aí, contrariedade a uma série de princípios informadores do imposto de renda, principalmente a universalidade dos rendimentos.

É que todos os rendimentos dos contribuintes, e todas as despesas dedutíveis, deveriam, em tese, ser confrontados para que se chegasse ao imposto devido ao final do ano-base.

A esse respeito, por exemplo, as palavras de Ricardo Mariz de Oliveira³:

Esses mecanismos acarretam benefícios para o fisco, seja no sentido de facilitar e simplificar a arrecadação e a fiscalização, com aumento de garantia para o crédito tributário (os casos de retenções na fonte), seja por anteciparem a arrecadação antes da completação do acréscimo patrimonial (os casos de recolhimentos a qualquer título, a serem descontados do imposto final), seja

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, p. 269.

por assegurarem incidências provisórias ou definitivas sobre rendas isoladas que, numa incidência universal e progressiva, poderiam não ser tributadas ou sê-lo por alíquotas menores. (...) Portanto, toda vez que o fisco tem uma vantagem econômica ou financeira por esses mecanismos, o contribuinte tem uma correspondente desvantagem econômica ou financeira, sempre ao arrepio dos princípios constitucionais.

Como a prova é para Auditor da Receita, posições como essa, **embora juridicamente adequadas**, devem ser observadas **com cuidado**.

Nem por isso o contribuinte deixará de informar os rendimentos em sua declaração do imposto de renda, até para que estes possam justificar **eventuais acréscimos** ao seu patrimônio.

Submetem-se, portanto, ao regime de tributação exclusiva:

- Décimo terceiro salário;
- Prêmios em dinheiro, bens ou serviços, obtidos em loterias, sorteios, concursos etc.;
- Juros pagos ou creditados individualmente a titular, sócio ou acionista de pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio;
- Rendimentos do trabalho e os provenientes de aposentadoria, pensão, transferência para reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social, quando correspondentes a anos-calendários anteriores ao do recebimento;

- rendimentos em aplicações financeiras.

Regime de tributação definitiva

Nesse regime, também submetido às bases mensais, o contribuinte sofre a incidência do imposto de **modo definitivo**, ou seja, o tributo pago mensalmente não será considerado para fins de dedução da apuração anual.

Submetem-se ao regime em bases mensais os **ganhos de capital**, disciplinados a partir do artigo 117 do RIR/99 que, em seu parágrafo 2º, que determina:

Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

Os ganhos de capital são tributados com alíquota de 15%, e o imposto há de ser recolhido *até o último dia útil do mês subsequente àquele em que os rendimentos ou ganhos forem percebidos* (RIR/99, art. 852).

Cuidado: tratamos aqui de regime definitivo, mas caberá ao contribuinte o recolhimento do imposto, e não à fonte!

Imposto Pago no Exterior do País

Por fim, devemos lembrar que o imposto pago em país com o qual o Brasil mantenha tratado internacional, ou naquele em que haja **reciprocidade de tratamento**, poderá ser deduzido do imposto aqui devido, desde que não tenha sido compensado ou restituído no exterior.

O Brasil possui uma série de tratados para **evitar a bitributação** (mediante esse mecanismo de compensação). Ademais, não é necessária a prova de reciprocidade para a Alemanha, o Reino Unido e os Estados Unidos, o que facilita a vida dos contribuintes que pratiquem fatos geradores nesses países.

Outros pontos relacionados ao IRPF

Vista a questão do cálculo do imposto restam, ainda, outros assuntos, constantes do edital, que precisam ser examinados.

Lançamento Tributário

Você que já viu a figura do **lançamento tributário**, quando do estudo das normas contidas no CTN, sabe que o lançamento é privativo do agente da administração fazendária. É o que nos diz o artigo 142 do Código.

Mais do que isso, sabemos que no direito tributário existem **três modalidades de lançamento**: lançamento de ofício, por declaração e por homologação.

No primeiro, cabe à autoridade administrativa (em atividade de fiscalização) o impulso do procedimento. Ela realiza os principais atos necessários ao lançamento.

Na segunda modalidade (declaração) os atos se dividem, ou seja, o contribuinte informa determinados dados à Administração que, de posse deles, realiza o lançamento.

Por fim, no **lançamento por homologação**, cabe ao contribuinte tomar as providências necessárias para a constituição do crédito tributário. Nesse caso, o contribuinte calcula o montante do tributo, preenche a guia de pagamento e efetivamente recolhe o valor devido, além de, por fim, remeter declarações ao fisco, para posterior homologação.

Muito bem.

Embora muitos ainda pensem que o imposto sobre a renda das pessoas físicas seja um tributo sujeito ao lançamento por declaração, fato é que o nosso IRPF revela um **lançamento por homologação**.

A própria declaração de ajuste, que deve ser entregue até o fim de abril de cada ano (exercício) relativa ao ano anterior (ano-base ou calendário), é a forma que o contribuinte tem de constituir o crédito tributário.

Caberá ao Fisco, pois, a função de homologá-lo ou não.

Caso o Fisco perceba (na chamada **malha fina**) a presença de valores que deveriam ter sido declarados (como no caso de omissão de receitas) ou deduções indevidas, cabe-lhe lançar os valores correspondentes, acrescidos de juros e multas, desde que respeitado o prazo decadencial de 5 anos regulado pelo artigo 150, parágrafo 4º do CTN.

O lançamento que o Fisco efetua para cobrar as diferenças, obviamente, não é lançamento por homologação, mas **lançamento de ofício**, porque as informações foram apuradas pelos auditores, em procedimento de fiscalização!

No mais, o contribuinte, depois de promover todas as operações para chegar ao valor devido, considerando as variáveis e procedimentos que descremos até aqui, poderá fazer o pagamento do imposto devido em até 8 parcelas, sendo a primeira devida já no mês de abril.

Domicílio Fiscal

De acordo com o Código Tributário Nacional, artigo 127, sabemos que, **na falta de eleição**, pelo contribuinte, de domicílio tributário, considera-se como tal a sua residência habitual ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade.

Também o RIR, em seu artigo 28, considera como *domicílio fiscal da pessoa física a sua residência habitual, assim entendido o lugar em*

que ela tiver uma habitação em condições que permitam presumir intenção de mantê-la.

E mais, as regras do [processo administrativo tributário](#) confirmam que o domicílio do sujeito passivo é o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária, bem como o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

Fica fácil perceber que cabe, portanto, [ao contribuinte](#) eleger o seu domicílio tributário, ato que se aperfeiçoa quando da remessa ao Fisco da declaração do imposto de renda.

Em caso de não exercício da eleição, a Receita Federal poderá imputar o endereço, com base nos demais critérios da lei: *residência habitual* ou *centro de determinada atividade*.

A importância do domicílio tributário, em relação à Receita Federal, pode ser identificada sob o [prisma funcional](#). Isso significa que é a partir do domicílio tributário que se define a [Delegacia de jurisdição](#) do contribuinte, local que receberá a declaração (enviada, como sabemos, pela internet) e realizará, se for o caso, os procedimentos de fiscalização.

Ademais, todas as intimações que devam ser remetidas pela RFB ao contribuinte tomarão como base o endereço informado como seu domicílio fiscal. Para lá serão enviadas, via correio, tanto as intimações como um eventual auto de infração.

Contribuintes e Responsáveis

De acordo com o RIR/99, em seu artigo 2º, são contribuintes do imposto *as pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.*

A partir desse dispositivo, vamos fazer algumas observações.

Contribuinte do imposto de renda é toda pessoa que aufera renda, ou seja, que tenha seu patrimônio aumentado em determinado período de tempo. Já vimos que, de acordo com o artigo 121 do CTN, denominamos como contribuintes as pessoas que praticam o fato gerador, e não é diferente com o imposto de renda!

O artigo 2º do RIR fala, ainda, que são contribuintes do imposto, *as pessoas residentes ou domiciliadas no país*; em outras palavras, são contribuintes do imposto as pessoas que têm residência fiscal no país, assim entendidas como:

- Brasileiro nato ou naturalizado que não tenha apresentado declaração de saída definitiva do País – transferência de residência;
- Brasileiro nato ou naturalizado que não tenha se ausentado do País por mais de 12 meses ininterruptos – regime de ausência;
- Estrangeiro que ingresse em território brasileiro com visto de trabalho com vínculo empregatício – *animus*;

- Estrangeiro que, por qualquer razão, permaneça 183 dias, consecutivos ou não, dentro de um intervalo de 12 meses – *corpus*;
- Brasileiro nato ou naturalizado readquire *status* de residente se retornar ao País em caráter definitivo ou se incorrer na hipótese acima descrita (183 dias).

Vejamos.

Todos os sujeitos brasileiros que permanecem no Brasil durante o ano-base têm residência fiscal no Brasil, devendo, portanto, recolher o imposto de renda com base no regime de apuração até aqui descrito.

Pode ser, no entanto, que o sujeito deseje **se ausentar** do Brasil, inclusive para fins de trabalho. Nesse caso, ele deverá entregar à RFB uma declaração de **saída definitiva do país**, e recolher imposto proporcionalmente devido até aquela data.

Se não o fizer, ou seja, se não entregar a declaração de saída, ele permanecerá com o status de residente fiscal no Brasil, devendo declarar e recolher o imposto sobre a totalidade de suas rendas, inclusive aquelas obtidas fora do Brasil.

É também considerado residente fiscal e, portanto, contribuinte do IRPF, aquele sujeito estrangeiro que venha ao país em **caráter definitivo** – e não turístico – com **visto de trabalho**, a fim de exercer sua profissão.

Além desse estrangeiro, também será **contribuinte** qualquer outro que, dentro de um período de um ano, permaneça no Brasil durante 183 dias (mais da metade do ano); nesse caso ele deverá recolher ao país, como residente, o imposto calculado sobre **todas as suas rendas**, inclusive as obtidas fora do Brasil.

Por fim, aquele sujeito que houvera saído do país, quando **retornar** em caráter definitivo, ou se aqui permanecer durante 183 dias, também readquirirá o status de **residente fiscal**.

Mas não é só!

São também contribuintes, de acordo com o artigo 3º do RIR, **os sujeitos residentes e domiciliados no exterior**. Mas esses, ao contrário dos residentes do país, possuem um regime de tributação diferente. A eles se aplica o chamado “regime analítico”, também conhecido como **regime de fonte**.

Isso porque são tributáveis todos os rendimentos auferidos *no Brasil ou a partir do Brasil*.

No caso do sujeito não residente, se aqui foi auferida renda, aqui será pago o imposto. A lei descreve que o **fato gerador**, nesse caso, é justamente o *pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior*. Ou seja, sempre que uma fonte brasileira pagar um determinado valor ao exterior haverá a incidência do imposto de renda na fonte.

Importante notarmos que o imposto será sempre cobrado na fonte, de **modo exclusivo**, e como o contribuinte está no exterior – e a fonte é mero responsável tributário – não podemos pensar na possibilidade de exigir desse contribuinte a apresentação no Brasil, no final do ano-base, de determinada declaração de ajuste. Por força disso, o tributo incide uma única vez, a cada pagamento efetuado ao exterior.

É como se cada pagamento representasse um acréscimo patrimonial!



Importante! São também contribuintes, de acordo com o artigo 4º, **os menores e os incapazes**. Isso é simples de entender. Tanto os menores como os incapazes também têm patrimônio – universalidade jurídica, em razão do que existem direitos e obrigações – e, se é assim, quando obêm acréscimo de patrimônio também se tornam contribuintes do IRPF.

Os rendimentos e ganhos de capital auferidos por menores e incapazes **serão tributados em seus próprios nomes**, com o número de CPF, ou em conjunto com qualquer um dos pais, do tutor ou do curador.

Aliás, determina o artigo 126, I, do CTN que a capacidade tributária passiva **independe** da capacidade civil das pessoas naturais.

São ainda contribuintes, de acordo com o artigo 5º, aqueles sujeitos que recebam pensões e alimentos em **cumprimento de acordo ou decisão judicial**. Nesse caso a tributação será feita em nome próprio. Caso verificada a incapacidade civil do alimentado, a tributação deve

ser feita em seu nome pelo tutor, curador ou responsável pela sua guarda.

Opcionalmente, o **responsável** pela manutenção do alimentado poderá considerá-lo como seu dependente, incluindo os rendimentos deste em sua declaração, em razão do que haverá a possibilidade de dedução dos rendimentos tributáveis àquele que realiza o pagamento.

O **espólio**, por sua vez, é um ente **sem personalidade jurídica**, que representa a universalidade de bens e direitos deixados pelo falecido. O RIR faz previsão expressa quanto ao fato de o espólio ser contribuinte do IRPF, ao determinar *que ao espólio serão aplicadas as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas*.

Devemos entender que a regra atende ao quanto já dito pelo CTN, em seu artigo 131. Ou seja, os tributos devidos pelo falecido, **até a data da abertura da sucessão**, são de *responsabilidade do espólio* (responsabilidade tributária por sucessão).

Mais do que isso. Qualquer **ingresso ou acréscimo** verificado entre a abertura da sucessão e o término do inventário – como, por exemplo, em razão do recebimento de aluguéis ou aplicações financeiras – terá o espólio como contribuinte.

É bom também não nos esquecermos de que na constância da **sociedade conjugal** – casamento – e, mesmo quando da caracterização da união estável, cada cônjuge terá seus rendimentos tributados na proporção de 100% dos que lhes forem rendimentos próprios e 50% dos

rendimentos produzidos pelos bens comuns ao casal. (arts. 6º, 7º e 10º do RIR).

Responsáveis

Bem, já vimos a distinção entre contribuintes e responsáveis, sendo que, no IRPF, o principal responsável – na modalidade responsabilidade por substituição – será a fonte de pagamento.

O fundamento principal disso é o artigo 128 do CTN, além das demais disposições específicas da legislação.

Acabamos também de falar da responsabilidade do espólio. Esta, como vimos, se dá por sucessão. E a regra é mesmo aquela contida no artigo 131 do CTN, repetida pela legislação ordinária.

Percebam que no caso de **falecimento do contribuinte**, a declaração de rendimentos e os respectivos lançamentos serão feitos em nome do espólio, até que haja a partilha e adjudicação dos bens.

Nessa situação o espólio é o contribuinte!

Por outro lado, se quando da abertura da sucessão houver a notícia de que o falecido **não apresentou declaração** para os anos anteriores, e/ou havia **saldo de imposto a pagar**, a cobrança recairá sobre o espólio, inclusive em relação às multas devidas.

Nesse caso ele é responsável!

Por fim, em seu artigo 24, o RIR trata da responsabilidade de terceiros. Para tanto, se vale da mesma regra já contida no CTN (art.134):

Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis (Lei nº 5.172, de 1966, art. 134, incisos I a IV):

I - os pais, pelo tributo devido por seus filhos menores;

II - os tutores, curadores e responsáveis, pelo tributo devido por seus tutelados, curatelados ou menores dos quais detenham a guarda judicial;

III - os administradores de bens de terceiros, pelo tributo devido por estes;

IV - o inventariante, pelo tributo devido pelo espólio.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Notem que esse artigo somente se aplica em caso de **impossibilidade**, em primeiro lugar, de exigência do cumprimento da obrigação por parte do contribuinte – aquele que teve acréscimo patrimonial.

Ufa! Chegamos ao final do primeiro módulo. Parabéns!

Para encerrar, deixamos para vocês algumas questões de fixação. Percebam que as respostas exigem muita atenção em relação à legislação.

No **último módulo** faremos um simulado bem legal, com questões de todos os assuntos, para você *calibrar o aprendizado*.

Bons estudos e até o próximo módulo!

Questões

1. (TRF – 2002.2) De acordo com a legislação do Imposto de Renda-Pessoa Física, não constitui rendimento tributável:

- a) a remuneração dos estagiários.
- b) a licença-prêmio convertida em pecúnia.
- c) o auxílio transporte pago em pecúnia ao servidor público federal ativo.
- d) a verba para custeio de despesas necessárias para o exercício do cargo ou função.
- e) a indenização por lucros cessantes.

2. (TRF – 2002.2) Considerando as disposições da legislação referentes às deduções na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física, assinale, entre as opções abaixo, a que não corresponde a uma proposição verdadeira.

- a) O contribuinte que receber rendimentos de trabalho não assalariado pode deduzir as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora.
- b) A dedução a título de dependente está sujeita a limite fixado por dependente.
- c) O contribuinte pode considerar como dependente o irmão, neto ou bisneto, sem arrimo dos pais, bastando, para tanto, que seja ele menor de 21 anos.
- d) Na declaração de rendimentos podem ser deduzidos os pagamentos feitos no ano-calendário de próteses ortopédicas e dentárias, relativas a tratamento do próprio contribuinte e dos seus dependentes.
- e) Observado o limite por dependente, podem ser deduzidos os pagamentos efetuados a creches.

3. (TRF – 2002.2) Assinale as proposições abaixo com **F** para falsa ou **V** para verdadeira e, a seguir, indique a opção que contém a sequencia correta.

() Os rendimentos e ganhos auferidos por pessoas físicas são tributados no curso do ano-calendário, à medida em que são percebidos, devendo ser feito o ajuste anual quando concluído o ano-calendário.

() No curso do ano-calendário, os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas devem ser tributados, conforme a hipótese, mediante retenção e recolhimento do imposto feito diretamente pela fonte

pagadora ou mediante recolhimento feito pelo próprio contribuinte.

() A pessoa física que receber, de outras pessoas físicas, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte no País, pode optar entre pagar mensalmente o imposto sobre os rendimentos percebidos no mês e fazer o ajuste anual, ou oferecê-los à tributação apenas na declaração anual.

- a) V, V, F
- b) F, F, V
- c) V, F, F
- d) V, F, V
- e) F, V, F

4. (TRF - 2003) Assinale as proposições abaixo com **F** para falsa ou **V** para verdadeira e, a seguir, indique a opção que contém a sequência correta.

() Os rendimentos relativos a aluguel de imóvel situado em Paris, pagos por pessoa física de nacionalidade francesa, residente e domiciliada na França, a brasileiro residente e domiciliado no Brasil, não estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda no Brasil (suponha a inexistência de tratado internacional regulando o assunto).

() São tributáveis os valores recebidos a título de alimentos, em cumprimento de decisão judicial.

() Os rendimentos relativos a aluguel de imóvel situado em Brasília, pagos a pessoa física de nacionalidade francesa, residente e domiciliada no Brasil em caráter permanente, por pessoa física de nacionalidade brasileira, residente e domiciliada em Paris, não estão

sujeitos à tributação pelo imposto de renda no Brasil (suponha a inexistência de tratado internacional regulando o assunto).

() São isentos do imposto de renda os valores recebidos por deficiente mental a título de pensão.

() São isentos do imposto de renda os rendimentos provenientes de aposentadoria, pagos a maiores de sessenta e cinco anos de idade.

a) F, V, F, V, V

b) V, V, F, F, V

c) V, V, F, F, F

d) V, F, V, V, F

e) F, V, F, F, F

5. (TRF - 2003) Assinale as proposições abaixo com **F** para falsa ou **V** para verdadeira e, a seguir, indique a opção que contém a sequência correta.

() A pessoa física que receber, de outras pessoas físicas, rendimentos que não tenham sido tributados na fonte no País, deve pagar mensalmente o imposto sobre os rendimentos percebidos no mês, calculado segundo a tabela progressiva.

() Para fins de apuração do imposto a pagar ou a restituir, na declaração anual de ajuste, as pessoas físicas podem deduzir, do imposto calculado com base na tabela progressiva, o imposto retido na fonte e o pago no curso do ano-calendário, correspondentes aos rendimentos incluídos na base de cálculo.

() Para efeito de apuração do saldo do imposto a pagar ou a ser

restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário pelas pessoas físicas, são admitidas algumas deduções a título de incentivo fiscal, entre elas as contribuições e doações feitas a entidades filantrópicas de assistência social.

- a) F, V, V
- b) V, V, F
- c) V, F, V
- d) F, F, V
- e) V, V, V

Gabarito

- 1 – C
- 2 – C
- 3 – A
- 4 – E
- 5 – B