



COORDENAÇÃO GERAL

Celso Fernandes Campilongo

Alvaro de Azevedo Gonzaga

André Luiz Freire

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP

TOMO 5

DIREITO TRIBUTÁRIO

COORDENAÇÃO DO TOMO 5

Paulo de Barros Carvalho

Maria Leonor Leite Vieira

Robson Maia Lins

Editora PUCSP

São Paulo

2019

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP
DIREITO TRIBUTÁRIO

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA
DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

DIRETOR
Pedro Paulo Teixeira Manus
DIRETOR ADJUNTO
Vidal Serrano Nunes Júnior

ENCICLOPÉDIA JURÍDICA DA PUCSP | ISBN 978-85-60453-35-1

<https://enciclopediajuridica.pucsp.br>

CONSELHO EDITORIAL

Celso Antônio Bandeira de Mello
Elizabeth Nazar Carrazza
Fábio Ulhoa Coelho
Fernando Menezes de Almeida
Guilherme Nucci
José Manoel de Arruda Alvim
Luiz Alberto David Araújo
Luiz Edson Fachin
Marco Antonio Marques da Silva
Maria Helena Diniz

Nelson Nery Júnior
Oswaldo Duek Marques
Paulo de Barros Carvalho
Raffaele De Giorgi
Ronaldo Porto Macedo Júnior
Roque Antonio Carrazza
Rosa Maria de Andrade Nery
Rui da Cunha Martins
Tercio Sampaio Ferraz Junior
Teresa Celina de Arruda Alvim
Wagner Balera

TOMO DE DIREITO TRIBUTÁRIO | ISBN 978-85-60453-48-1

A Enciclopédia Jurídica é editada pela PUCSP

Enciclopédia Jurídica da PUCSP, tomo V (recurso eletrônico)

: direito tributário / coords. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins - São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018

Recurso eletrônico World Wide Web

Bibliografia.

O Projeto Enciclopédia Jurídica da PUCSP propõe a elaboração de dez tomos.

1. Direito - Enciclopédia. I. Campilongo, Celso Fernandes. II. Gonzaga, Alvaro. III. Freire, André Luiz. IV. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA.

PROVENTOS

Maria Rita Ferragut

INTRODUÇÃO

Os tributos são essenciais para a manutenção e o desenvolvimento de um país. Com os valores arrecadados com o Imposto sobre a Renda, o Governo Federal, dentre outras coisas, repassa verbas para Estados e Municípios aplicarem nas áreas de saúde, educação, habitação, transportes e segurança pública.

Nenhuma outra relação entre sociedade e governo é mais concreta. O Imposto sobre a Renda é tributo da espécie imposto, e está previsto no art. 153, III, da Constituição Federal. Possui como principal legislação de regência o Decreto 3.000/1999 – RIR, compilação da legislação com mais de 1.000 artigos.

É possível construir quatro regras matrizes desse imposto, quais sejam, imposto sobre a renda pessoa jurídica – IRPJ, Imposto sobre a Renda Pessoa Física – IRPF, Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF e, finalmente, o Imposto sobre a Renda Definitivo – IR Definitivo.

Como veremos, todos eles têm por critério material *auferir renda ou proventos de qualquer natureza, e critério espacial a renda auferida no Brasil ou no exterior.*

SUMÁRIO

Introdução.....	2
1. Princípios constitucionais tributários informadores do Imposto de Renda.....	3
1.1. Princípio da capacidade contributiva	4
1.2. Princípio da universalidade	6

1.3.	Princípio da progressividade	8
1.4.	Anterioridade e irretroatividade	9
2.	Conceito constitucional de renda	10
3.	Regra-matriz de incidência tributária.....	11
3.1.	Critério material: renda e proventos.....	12
3.2.	Critério temporal	13
3.3.	Critério espacial.....	15
3.4.	Critério quantitativo	15
3.4.1.	Alíquotas.....	15
3.4.2.	Base de Cálculo	16
3.4.3.	Pessoa Física.....	17
3.4.4.	Pessoa Jurídica.....	17
	Percentuais sobre a receita	18
3.5.	Critério pessoal.....	20
	Referências	21

1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS INFORMADORES DO IMPOSTO DE RENDA

Segundo o Prof. Roque Carrazza,¹ princípio jurídico é um enunciado lógico implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam”.

A Constituição Federal pode ser compreendida como uma ordem de valores, composta por princípios e regras, que nada mais são do que normas jurídicas. Pela supremacia da Constituição, a observância dos princípios é uma exigência que se impõe a todos os órgãos do Estado.

¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*, pp. 32-35.

Princípio significa fundamento, ponto de partida. Isso não significa que seu conteúdo esteja pronto. Como toda norma, depende da construção do intérprete. Mas princípios são postulados fundamentais que informam a interpretação e aplicação das normas jurídicas, e têm como função importantíssima a de servir de integração para o sistema, permitindo soluções onde exista falha ou lacuna normativas.

Diante do Texto Constitucional, quem confere o status de princípio a um comando normativo é a dogmática jurídica. O que diferencia princípios das demais regras é que eles são portadores de elevada carga axiológica, a ponto de informar a produção e interpretação de diversas outras normas.

São diversos os princípios constitucionais tributários informadores do Imposto de Renda. Vejamos cada um deles separadamente.

1.1. Princípio da capacidade contributiva

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a possibilidade econômica do contribuinte.

Como decorrência da igualdade tributária, o princípio da capacidade contributiva impõe, por sua natureza subjetiva, que a base de cálculo dos tributos seja mensurada conforme o potencial contributivo de cada indivíduo, distribuindo-se a carga tributária equitativamente, numa medida de justiça fiscal. Já sob o seu viés objetivo, o princípio exige do legislador impositivo a leitura da materialidade constitucional como a possibilidade de tributar unicamente eventos representativos de riqueza, que respeitem o mínimo vital e a manutenção da atividade produtiva e que não gerem efeitos confiscatórios.

Capacidade econômica é essencial, mas não suficiente para a tributação, por conta justamente de ser necessário a ela somar-se a aptidão para contribuir. Rubens Gomes de Sousa² define-a como a “soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas”.

² SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*, p. 95.

Capacidade contributiva, assim, requer a preservação do mínimo vital, nesta rubrica compreendidos não só os direitos básicos garantidos pela Constituição Federal aos indivíduos (saúde, educação e propriedade), mas também aqueles assegurados às entidades econômicas (livre iniciativa e livre concorrência). Afinal, ausente o mínimo existencial, ausente também o acréscimo patrimonial necessário para a incidência do Imposto sobre a Renda.

Por isso, o reconhecimento de deduções na apuração do imposto correspondentes à preservação do mínimo existencial, no dizer de Klaus Tipke,³ não é nenhum favorecimento fiscal, mas sim um ato de mensuração correta da capacidade contributiva.

Nessa medida, sempre que por exemplo houver tributação que atinja despesas necessárias como não dedutíveis, estaremos tributando uma não renda, atingindo dessa forma o patrimônio da pessoa física ou jurídica. Tal situação, além de não se enquadrar nos parâmetros delineados pela Constituição Federal (art. 153, III), ultrapassa o mínimo necessário para a operação da pessoa jurídica.

Da mesma forma que o indivíduo (pessoa física) necessita de condições mínimas de sobrevivência (saúde, educação, moradia, alimentação,⁴ etc.), a empresa também necessita de condições mínima para continuar existindo. A impossibilidade de se deduzir despesas necessárias, ou seja, vinculadas a manutenção da fonte produtora da renda, implicará a tributação da denominada “não renda”.

Assim, para a adequada conformação da base de cálculo, tantos ajustes quantos necessários deverão ser feitos, não sendo dado nem mesmo ao legislador ordinário impedi-lo, a não ser para restringir a tributação, sob pena de extrapolar a materialidade do tributo.

Já os valores a serem deduzidos na tabela de IRPF devem se referir aos padrões normais da população. Os gastos acima dos padrões médios (v.g., despesa para o filho estudar em Harvard) retratam o consumo da renda excedente pelo contribuinte, e não uma despesa para cobrir o mínimo existencial. Isso não significa, entretanto, que o Estado não

³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*, p. 478.

⁴ A legislação do IR admite expressamente algumas deduções (saúde, educação, dependentes, previdência, etc.), mas não há dedução específicas para despesas de alimentação e moradia. A Receita Federal entende que essas despesas estão cobertas pelo limite de isenção na primeira faixa da tabela.

deva estimular a educação de qualidade, inclusive por meio da (não) tributação.

Uma das manifestações da isonomia relacionadas ao Imposto sobre a Renda é a generalidade, determinada pelo art. 153, I, § 2º, da Carta Maior⁵ – ao lado dos critérios da universalidade e progressividade,⁶ mencionados adiante –, equivalente ao dever de não discriminação subjetiva na instituição ou cobrança do tributo, onerando-se todo aquele que auferir renda e proventos de qualquer natureza, independentemente de suas características pessoais, tais como origem, atividade, porte, salvo disposição constitucional em contrário.⁷

Portanto, a tributação há que alcançar todas as pessoas físicas e jurídicas que auferam a renda, e ninguém será eximido de pagar o imposto em razão de critérios pessoais, não importando a nacionalidade da pessoa, sexo, raça, idade. É a não discriminação subjetiva na instituição e cobrança de tributos.

1.2. Princípio da universalidade

Pelo princípio da universalidade, a tributação há que alcançar todas as espécies de renda, submetendo-as ao mesmo tratamento. Exceções a essa regra são as hipóteses de imunidade e isenções.

O princípio constitucional da universalidade significa que, no desenho da hipótese de incidência do imposto, assim como de sua base de cálculo, não se poderá fazer distinção entre os componentes do patrimônio do sujeito passivo, em razão da origem, fonte ou natureza do rendimento, a exemplo do que pretendeu a Lei 8.541, em

⁵ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

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

⁶ Esclareça-se que, a despeito de não haver consenso na doutrina acerca do conteúdo atribuído aos títulos “generalidade” e “universalidade”, algumas vezes inclusive utilizados com o mesmo sentido, no presente trabalho, o primeiro será usado para se referir ao dever de a tributação recair sobre todos os sujeitos passivos, enquanto o segundo termo à obrigação de se onerar a totalidade de suas rendas.

⁷ Embora não se pretenda adentrar no questionamento sobre o julgamento do Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1643, ao analisar os elementos indicativos da distinção na questão, cita-se como exemplo de tratamento diferenciado aquele concedido pelo art. 179 da Constituição Federal às microempresas e às empresas de pequeno porte, com objetivo de incentivá-las, mediante a simplificação, redução ou eliminação, por meio de lei, de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias.

seu art. 29, ao determinar a segregação dos resultados de aplicações financeiras de rendas variáveis realizadas pelas pessoas jurídicas para tributação mensal, em separado dos demais resultados da entidade, sendo, caso positivos, excluídos do lucro real, e não podendo dele ser deduzidos, se negativos. Em última análise, um artifício de incremento da arrecadação do imposto desacompanhado do aumento de renda efetivo.

Ademais, o princípio da universalidade traz também um viés temporal de grande importância. Considerando que à noção de acréscimo subjaz a de período temporal, a avaliação de um aumento implica comparação de um termo inicial a outro final, impossibilitando a tributação apartada do momento eleito pelo legislador para a apuração do tributo.

Essa regra é excepcionada pelas hipóteses em que tal medida for conferida como opção ao sujeito passivo, como se verifica na apuração anual do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas. É que o dever de antecipação do imposto, neste caso, decorreria da preferência da própria pessoa jurídica de ser tributada com base no regime anual, inclusive com a possibilidade de escolha de pagamento mensal por estimativa ou pelo lucro real ao final de cada mês, ao passo que, regra geral, poderia ser onerada de acordo com o sistema de períodos-base trimestrais, em que esse dever de adiantamento não se faz presente. O mesmo já não pode ser dito, em contrapartida, quanto ao mecanismo aplicado às pessoas físicas, que, apesar de encarado como meras antecipações, parece não deter a constitucionalidade resultante da observância do princípio da universalidade.⁸

Não se está a abandonar, porém, a noção de continuidade da pessoa jurídica e mesmo da universalidade, aceitando-se a concepção de periodicidade do imposto somente como técnica de apuração que viabiliza a atividade estatal, mas que não justifica

⁸ “[A]o contrário do que ocorre com as pessoas físicas que são obrigadas aos recolhimentos mensais, a pessoa jurídica opta pelo lucro real anual quando poderia ficar no lucro real trimestral, além de ter a escolha da base de recolhimento mensal que pode ser estabelecida pelo critério estimativo ou pelo lucro real apurado no até o final de cada mês. Isto é, face à possibilidade da escolha da base de cálculo no lucro real até o final de cada mês, há a possibilidade teórica de que os recolhimentos pertinentes aos meses se igualem ao devido ao final do período sobre a totalidade do acréscimo patrimonial então verificado, ocorrendo assim a apuração progressiva deste com pagamentos antecipados e parciais, durante o ano, do imposto que se verifica devido ao final dele. É claro que, na prática, pode haver inversões de tendência de lucro para prejuízo, ou menor lucro, de modo a se chegar ao final do ano com mais imposto recolhido do que o devido, ou mesmo ao final ser apurado que nenhum imposto é devido. Todavia, qualquer que seja o resultado da aplicação do sistema de antecipações mensais do IRPJ, é o caráter opcional desse sistema que retira qualquer possibilidade de reclamação, eis que a pessoa jurídica adere ao mecanismo por livre vontade (ao invés de seguir a regra geral de períodos-base trimestrais em que não há recolhimentos antecipados)”. (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*, p. 270).

exigências externas ao momento do encerramento do período-base, que no caso do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas dá-se no último dia de cada trimestre ou ano-calendário.

Por essa razão, não se podem entender constitucionais imposições isoladas exclusivas, sem ajuste ao final do período-base, como ocorre na incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte em definitivo, ou quando se oneram os ganhos de capital auferidos por pessoas físicas, em que o sujeito passivo não possui outra opção senão a de recolher o tributo no instante deliberado, ignorando-se o universo patrimonial existente num período inicial e outro final.

Esse viés temporal do princípio em questão demanda ainda uma leitura ampla da universalidade patrimonial no que se refere à consideração de dados de períodos-base anteriores na apuração da base de cálculo de trechos subsequentes, procedendo-se, por exemplo, à compensação de prejuízos fiscais com lucros porventura existentes, mais uma vez em função da ideia de continuidade da empresa e da utilização de termos de apuração como estrita técnica de operacionalização da atividade administrativa.

Assim, o princípio da universalidade, definido como norma que determina o entendimento de um patrimônio em seu todo unitário, resume-se nesses dois aspectos fundamentais: (i) a impossibilidade de diferenciação das rendas do sujeito passivo na determinação da materialidade e base de cálculo do imposto, e (ii) a vedação para que se tribute em instante distinto daquele escolhido pelo legislador como o momento de apuração, a não ser que isso represente uma opção do contribuinte, devendo-se observar, mesmo ao final do período-base, elementos relativos a períodos anteriores, porque prevalente o ideal de continuidade da empresa.

1.3. Princípio da progressividade

Pelo princípio da progressividade, quanto maior for a base de cálculo do Imposto sobre a Renda, maior deverá ser a alíquota aplicável na determinação do valor devido.

Nessa medida, a progressividade realiza o princípio da igualdade, ao estabelecer um sistema de tributação que obrigue o legislador a diferenciar os contribuintes de acordo com sua maior ou menor capacidade de pagar tributos: riquezas maiores devem gerar impostos proporcionalmente maiores e, para tanto, faz-se necessário que as alíquotas

sejam mais elevadas.

A progressividade é de duas espécies, a saber:

- Progressividade fiscal – determinada em função da capacidade econômica do contribuinte com finalidade meramente arrecadatória (IR, IPTU em razão do valor do imóvel); e
- Progressividade extrafiscal – utiliza-se de alíquota maior para finalidades não fiscais (ex. promover o adequado uso da propriedade – ITR e IPTU pela não edificação, subtilização etc. – art. 182, § 4º, da CF).

No que diz respeito ao Imposto sobre a Renda, uma importante dúvida que se coloca é se as atuais alíquotas são suficientes para atender à progressividade. Vejamos.

A progressividade deve ser examinada a partir das alíquotas efetivas. Se o contribuinte ganha rendimentos ligeiramente acima da faixa de isenção da tabela, seu imposto devido não corresponde com a aplicação da alíquota de 7,5% sobre todo o rendimento. O percentual de 7,5% só será aplicado sobre a parcela do rendimento excedente ao limite da primeira faixa da tabela, sendo o restante do rendimento é isento. A alíquota nesse exemplo cai de 7,5% para cerca de 1%. Assim, embora haja três alíquotas nominais (7,5%, 15% e 27,5%), se considerarmos a sistemática da tabela do IRPF veremos que o cálculo das alíquotas efetivas evidencia que a tributação é progressiva.

Ocorre que como a faixa superior da tabela é baixa, a diferença de tributação efetiva entre o contribuinte que ganha apenas R\$ 5.000,00 e aquele que ganha 1 milhão de reais é muito pequena. Ou seja, a tabela só é progressiva nas rendas mais baixas e regressiva nas rendas mais altas. O sistema como um todo não é progressivo.

Não poderíamos deixar de mencionar, também que há tributações opcionais (lucro presumido e Simples) que têm tributação efetiva muito mais baixas, tal como ocorre com o Simples Nacional, que tem faixas do imposto com alíquota zero. Assim, há progressividade nas faixas de receita mais baixa. Já nas pessoas jurídicas de maior faturamento, não há progressividade. O sistema também é regressivo para as rendas maiores.

1.4. Anterioridade e irretroatividade

O princípio da anterioridade prevê a necessidade de publicação da lei antes do início do exercício financeiro em que se pretenda cobrar ou majorar o tributo, além da necessidade de se aguardar 90 dias a contar da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (EC 42/2003). Não é apenas a eficácia que fica protelada, mas sim a vigência normativa.

Para o Imposto sobre a Renda, há apenas anterioridade do exercício, ou seja, se a legislação for alterada em qualquer dia de um determinado exercício, passará a valer já no dia 1º de janeiro do exercício subsequente, nos termos do art. 150, III, “b”, e § 1º, da Constituição.

2. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA

A materialidade “renda” encontra-se prevista art. 153, III, da Constituição de 1988.

Questão que se coloca é se o conceito de renda pode ser construído a partir da Constituição, ou se compete ao legislador infraconstitucional, por meio de lei complementar, delineá-lo.

Somos do entendimento de que existe um conceito constitucional, e não porque “tudo está implicitamente na Constituição”, mas porque é possível construir, analiticamente, um conceito mínimo.

Assim, entendemos que renda deve ser interpretada, e a construção do sentido deve partir da Constituição, já que tal fato é possível, sem que com isso defendamos que a Carta Magna encerra um conceito exaustivo. É apenas um importante norte.

A discricionariedade existente no preenchimento do conteúdo semântico do termo “renda” submete-se a um mínimo, composto pela:

- 1) Contraposição às demais classes de materialidades constitucionais (o que é renda não é serviço, receita, circulação etc.) divisão constitucional de competências.
- 2) Definição pela negativa – dentro do conjunto de fatos que podem ser considerados renda, não podem ser “renda” aqueles que impliquem diminuição patrimonial (dispêndios, despesas, desembolso), já que renda pressupõe acréscimo, identificado mediante contraposição de ingressos e

despesas vinculadas à produção da riqueza, dentro de determinado lapso temporal eleito pela lei.

Não é possível dizer que é renda o que não é, imóvel o que não é, serviço o que não é. O direito tributário não admite a utilização de ficção jurídica para criação de obrigações tributárias.

Observe-se, nesse contexto, que o conceito constitucional de renda já foi enfrentado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 89.791/RJ, da relatoria do Ministro Cunha Peixoto, *in verbis*:

“na verdade, por mais variado seja o conceito de renda, todos os economistas, financistas e juristas se unem em um ponto: renda é sempre um ganho ou acréscimo ao patrimônio. O Ministro Oswaldo Trigueiro, no RE 71758, deu ao art. 43, do CTN sua verdadeira exegese: ‘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 processo transcrito, aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica. Concordo em que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeito de taxaçaõ, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo ou diminuição patrimonial, resultante de um pagamento de um débito”.

Portanto, renda não é decréscimo patrimonial, e existe um conteúdo semântico constitucional mínimo. A definição de renda pretendida pelo art. 43 do CTN só pode ser construída à luz da Constituição Federal.

3. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho,⁹ “a criação de um esquema seguro para dar parâmetros racionais à tributação, com fundamento em estrutura lógica, permitiu à Ciência do Direito Tributário colaborar na limitação da vontade arrecadatória

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, pp. 589-590.

do legislador. A regra-matriz veio à lume, justamente, para instaurar critérios seguros, permitindo identificar a natureza do tributo e relacioná-la com o regime jurídico que querem lhe impor”.

Regra-matriz de incidência tributária é norma jurídica - significação organizada numa estrutura lógica hipotético-condicional (juízo implicacional), construída pelo intérprete a partir do direito positivo, seu suporte físico. Tem por função regular condutas intersubjetivas.

Difere das demais normas existentes no direito positivo apenas em virtude de seu conteúdo, que descreve um fato típico tributário e prescreve a relação obrigacional que se estabelece entre os sujeitos ativo e passivo, tendo por objeto o pagamento de uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, não decorrente de ato ilícito (tributo).

É formada, internamente, por um antecedente que contempla os critérios material, espacial e temporal. No consequente, é formada pelo critério pessoal (sujeitos ativo e passivo) e pelo critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Como é sabido, a regra-matriz de incidência tributária permite estudar o tributo na sua integridade constitutiva, percebendo os elementos essenciais à incidência tributária, quais sejam, circunstâncias de espaço e tempo em que o tributo se torna devido, a modalidade de fato que se ajusta à hipótese normativa, quem deve pagar, quem deve receber, como deve ser calculado o valor da obrigação tributária. Essa é a abordagem de maior alcance operacional, pois, como assina Paulo de Barros Carvalho em preciosa lição, oferece todas as informações imprescindíveis à aplicação da norma tributária no caso concreto.¹⁰

3.1. Critério material: renda e proventos

Por renda e proventos de qualquer natureza deve-se entender o saldo positivo resultante de acréscimos e decréscimos de um patrimônio num dado período de tempo, assim subdivididos: enquanto que renda é o incremento produzido pelo capital, trabalho ou a combinação de ambos, os proventos são os demais acréscimos sofridos pelo

¹⁰ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 590.

patrimônio de uma dada entidade.

Assim, tanto a renda quanto os proventos devem representar o efetivo acréscimo patrimonial, entendimento esse confirmado pelo art. 43, II, do CTN, que define os proventos de qualquer natureza como os “acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

Ocorre, entretanto, que pela lei não é qualquer ingresso verificado na esfera da pessoa jurídica que está apto a ser tributado pelo imposto. Os acréscimos juridicamente relevantes dizem respeito àqueles capazes de representar efetivo aumento ao patrimônio do sujeito, o que não ocorre, por exemplo, na gestão de negócios de terceiros, nas indenizações (salvo lucros cessantes), nas transferências de capital e outros aportes, tais como aumentos de capital, ágios, doações.

3.2. Critério temporal

Por critério temporal deve-se entender o período de tempo de apuração do aumento patrimonial, competindo à lei ordinária a sua fixação. O que não se pode perder de vista é a necessidade de fixação de um recorte de tempo que sirva como limite para a verificação do acréscimo patrimonial, devendo ser suficiente para a mensuração do saldo positivo e tomando em conta, tanto quanto possível, as particularidades de cada sujeito ou, ao menos, de cada setor.

Discute-se se o “fato gerador” do imposto ocorreria a cada “ingresso tributável”, ou apenas com a soma de todos eles ao final do período, ou, ainda, apenas em 31/12 de cada exercício.

Ora, diferentes eventos podem ocorrer ao longo do tempo, tornando-se fatos jurídicos, sendo utilizados ao final do período de apuração para a formação do fato jurídico tributável pelo IR, que não tem como hipótese de incidência ingressos isolados.

O estabelecimento de um momento de apuração do tributo pelo legislador acarreta a impossibilidade de exigí-lo em instante distinto, a não ser que isso represente uma opção atribuída ao contribuinte, de forma que a base de cálculo do imposto seja constituída com respeito à universalidade própria da natureza do patrimônio.

No IRRF, o pagamento (crédito) é o elemento temporal, sendo necessário completar a situação que tipifique o fato jurídico tributário (art. 114 do CTN). Trata-se

do saldo positivo resultante de seu confronto com os respectivos decréscimos.

Já no IRPF, o critério temporal é a disponibilidade financeira (regime de caixa), dentro de certo lapso temporal (normalmente de 1º de janeiro a 31 de dezembro).

No IRPJ, por sua vez, a disponibilidade econômica ou jurídica (regime de competência), salvo exceções para diferir tributação até a disponibilidade financeira de renda. Atualmente vigem dois critérios:

- (a) Período-base trimestral – a cada trimestre verifica-se um fato gerador e se extingue a respectiva obrigação tributária pelo pagamento no mês subsequente; e
- (b) Período base anual – coincidente com o ano-calendário, sendo obrigatório o recolhimento mensal de imposto por um critério de estimativa fundamentalmente igual ao da determinação do lucro presumido, tendo por base a receita bruta e outros rendimentos e ganho do mês anterior. Em 31 de dezembro apura-se o imposto sobre o lucro real do ano e eventuais diferenças para mais devem ser recolhidas no início do ano subsequente, ou as diferentes para menos são restituíveis ou compensáveis. Durante o ano-calendário é admitido suspender ou reduzir os recolhimentos por estimativa caso contabilizado lucro real até então inferior ao montante das bases de cálculo mensais das estimativas.

Passemos agora a tratar de um importante tema nessa matéria, inserido dentro do critério temporal: a disponibilidade econômica e jurídica de renda.

Disponibilidade econômica é entendida como renda recebida, ao passo que a jurídica como renda cujo direito esteja adquirido, mas não recebido.

É possível obter disponibilidade econômica (ou mesmo financeira - dinheiro em caixa), independentemente da jurídica. É o caso de a disponibilidade derivar de fatos não juridicizados, ou contrários ao direito, como as dívidas de jogo ou enriquecimentos ilícitos. Nesses casos, a entrega do dinheiro confere disponibilidade econômica a quem não tem meios jurídicos para cobrar. É mesmo assim tributável, pois o “auferir renda”, independentemente da origem, é lícito. É um corte feito pelo direito.

A disponibilidade jurídica ocorre quando o Direito regula determinada situação e estabelece uma condição para que a pessoa possa dispor dos recursos. Implementada a

condição, há disponibilidade jurídica da renda sem que haja necessariamente a econômica. Por exemplo, um menor não pode dispor de seus rendimentos livremente porque o Direito exige a maioria como condição para a disponibilidade.

Por fim, disponibilidade econômica não se confunde com a disponibilidade financeira. Posso ter, por exemplo, o perdão de uma dívida pelo credor. Com a redução de um passivo pelo perdão da dívida, há o registro de uma receita tributável na contabilidade, em que pese não haver qualquer correlação com o aferimento de recursos financeiros.

3.3. Critério espacial

Com base no princípio da universalidade dos rendimentos auferidos no Brasil e no exterior (art. 43, § 1º, do CTN, após a Lei Complementar 104/2001), tornou-se indiscutível a possibilidade de tributação de rendimentos no exterior.

Atualmente vige o critério da residência ou domicílio do contribuinte no Brasil, sujeito à tributação de rendimentos advindos de qualquer fonte produtora, no país ou no exterior. Para os não residentes, vige o critério da fonte de pagamento situada no Brasil.

3.4. Critério quantitativo

O critério quantitativo indica os fatores que conjugados exprimem o valor pecuniário da dívida. É normalmente composto por base de cálculo e alíquota.

3.4.1. Alíquotas

A alíquota é o critério legal, em regra expresso em percentagem (%).

Para as pessoas jurídicas, a alíquota é de 15%, além do adicional de 10% sobre a parcela do lucro real que exceder ao resultado da multiplicação de R\$20.000,00 (vinte mil reais) pelo número dos meses do respectivo período de apuração. Também se encontra sujeita ao adicional a parcela da base de cálculo estimada mensal, no caso das pessoas jurídicas que optaram pela apuração do imposto de renda sobre o lucro real anual, presumido ou arbitrado, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Em relação às pessoas jurídicas que optarem pela apuração do lucro presumido ou arbitrado, o adicional incide sobre a parcela que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração.

A alíquota do adicional é única para todas as pessoas jurídicas, inclusive instituições financeiras, sociedades seguradoras e assemelhadas.

O adicional incide, também, sobre os resultados tributáveis de pessoa jurídica que explore atividade rural (art. 3º, § 3º, da Lei 9.249/1995). No caso de atividades mistas, a base de cálculo do adicional será a soma do lucro real apurado nas atividades em geral com o lucro real apurado na atividade rural.

Já no que diz respeito às pessoas físicas, existem uma tabela progressiva para o cálculo mensal do Imposto, variável de zero a 27,5%. No ano-calendário de 2017, as alíquotas mostram-se assim variáveis:

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 22.847,76	Isento	Isento
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15	4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

3.4.2. Base de Cálculo

Entende-se por base de cálculo o aspecto mensurável da hipótese de incidência. Ao lado da função *mensuradora*, a base de cálculo confirma, afirma ou infirma o aspecto material do antecedente normativo.

Nos termos do art. 44 do CTN, a base de cálculo do Imposto sobre a Renda é a renda real, arbitrada ou presumida.

3.4.3. Pessoa Física

A base de cálculo do IRPF é a “renda líquida”, ou seja, a totalidade das rendas e dos proventos de qualquer natureza recebidos pela pessoa física durante o período-base, exceto as isenções expressas na lei, menos as deduções e os abatimentos que a lei expressamente autorizar.

3.4.4. Pessoa Jurídica

Considera-se como base de cálculo do IRPJ o acréscimo patrimonial auferido por uma entidade a partir dos incrementos e decréscimos verificados num dado período de tempo.

O lucro real é a base por excelência do imposto (decorre da própria competência constitucional) e, diante da possibilidade de sua medição, se impõe sobre as formas arbitrada ou presumida, apenas prevalentes em face da inviabilidade de se aferir ou comprovar a referida base real, no primeiro caso, ou quando por eleição do contribuinte em vista de seu enquadramento em critérios legais específicos, na segunda hipótese.

O lucro arbitrado aplica-se somente às situações em que a mensuração da base de cálculo real do imposto mostra-se prejudicada em razão da omissão ou ausência de fé dos esclarecimentos prestados, declarações apresentadas ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ou terceiro obrigado (conforme art. 148 do CTN).

O lucro presumido, por sua vez, implica uma possibilidade de escolha pelo contribuinte. Autoriza a tributação com base no chamado lucro presumido, vale dizer, na aplicação de um percentual sobre a receita bruta da pessoa jurídica, variável conforme a atividade desenvolvida.¹¹

Confira-se os percentuais sobre a receita bruta vigentes em 2017 (art. 15, § 1º, da Lei 9.249/1995):

¹¹ Art. 15 da Lei 9.249/1995.

ESPÉCIES DE ATIVIDADES:	<i>Percentuais sobre a receita</i>
Revenda a varejo de combustíveis e gás natural	1,6%
<ul style="list-style-type: none"> · Venda de mercadorias ou produtos · Transporte de cargas · Atividades imobiliárias (compra, venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis) · Serviços hospitalares · Atividade Rural · Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante · Outras atividades não especificadas (exceto prestação de serviços) 	8 %
<ul style="list-style-type: none"> · Serviços de transporte (exceto o de cargas) · Serviços gerais com receita bruta até R\$ 120.000/ano 	16%
<ul style="list-style-type: none"> · Serviços profissionais (Sociedades Simples - SS, médicos, dentistas, advogados, contadores, auditores, engenheiros, consultores, economistas, etc.) · Intermediação de negócios · Administração, locação ou cessão de bens móveis/imóveis ou direitos · Serviços de construção civil, quando a prestadora não empregar materiais de sua propriedade nem se responsabilizar pela execução da obra (ADN Cosit 6/97). · Serviços em geral, para os quais não haja previsão de percentual específico 	32%
No caso de exploração de atividades diversificadas, será aplicado sobre a receita bruta de cada atividade o respectivo percentual	1,6 a 32%

Exercido o direito à opção pelo regime do lucro presumido, a escolha torna-se definitiva até que se finde esse lapso anual.

Por fim, tratemos do lucro real.

Por lucro real entenda-se o lucro líquido do período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações por ele admitidas.

O lucro líquido corresponde ao resultado da dedução de custos e despesas das receitas verificadas ao final de um exercício social, em conformidade com a legislação societária, que não necessariamente coincide com as regras tributárias.

As despesas de possível dedução são as chamadas operacionais, assim definidas como aquelas não computadas nos custos e necessárias à atividade da empresa e à

manutenção da fonte produtora.

Assim, devem ser pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações requeridas pela atividade da empresa, de modo normal e usual, o que significa, portanto, que ao menos quatro diferentes critérios devem ser analisados. Vejamos.

A normalidade das despesas diz respeito aos gastos comuns ao ramo de atividade em que atua a companhia ou no tipo de operação envolvida, enquanto que usuais são aquelas caracterizadas pela habitualidade e pela frequência com que são incorridas.

O que se exige é a relação de pertinência entre as despesas incorridas pelas pessoas jurídicas e suas atividades, sendo comuns neste ramo de negócio ou na espécie de transação ou operação objeto de análise, vale dizer, “consideradas despesas normais e habituais, notadamente se não evidenciada a sua desnecessidade à fonte produtora de recursos”.¹²

Por fim, para que as despesas sejam consideradas dedutíveis, devem ser deduzidas no lucro real no período-base competente, quando, segundo o regime de competência, tiverem sido efetivamente incorridas.

Pois bem. Uma vez formado o lucro líquido, o lucro real tributável é apurado com a realização de ajustes sobre essa medida contábil, mais especificamente, procedendo-se às devidas adições, exclusões e compensações, com as respectivas anotações no Livro de Apuração do Lucro Real.

Nos termos do art. 249, do RIR, primeiramente, adiciona-se ao lucro líquido do período de apuração custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e outros valores deduzidos desse montante contábil, mas que não sejam igualmente dedutíveis para efeitos fiscais; que o sejam até determinados limites que foram excedidos ou sob condições descumpridas;¹³ passíveis de desconto noutra período-base que aquele em que registrados; ou mesmo rendimentos, receitas ou resultados contabilizados em momentos anteriores que devam ser então tributados.

Passo seguinte, excluem-se ou compensam-se os valores dedutíveis para fins

¹² Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão 103-09030, sessão de 10.04.1989.

¹³ Quanto às disposições que condicionam a dedutibilidade, ressalta Mariz de Oliveira que “somente se justificam se forem para impor critérios ou formas de comprovação da efetividade do gasto e do seu valor, mas não para atender outras conveniências fiscais ou serem meios indiretos de prevenir a dedução”, haja vista o art. 13 da Lei 9.249/1995 (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*, p. 412).

tributários, mas que não foram computados na formação do lucro líquido; resultados, rendimentos ou receitas incluídos na apuração desse lucro líquido, que não sejam tributáveis ou o devam ser em períodos futuros; custos, despesas ou perdas contabilizados anteriormente que devam ser descontados no momento atual; e prejuízos fiscais precedentes.

Todos os contribuintes podem optar pelo lucro real, e para alguns o regime é obrigatório. É possível, sempre, optar por realizar a apuração trimestral ou anualmente, efetuando recolhimentos mensais por estimativa ou balancetes de suspensão ou redução do tributo, com o devido ajustamento a cada 31 de dezembro¹⁴ e eventuais restituições ou compensações de montantes retidos na fonte ou antecipados a maior que o efetivamente devido, com o próprio imposto ou outros tributos federais.

Tudo isso significa que não há como se tributar o resultado de uma pessoa jurídica sem que dele sejam excluídos os dispêndios realizados para a consecução dos respectivos ingressos, além de outros ajustes discriminados pela legislação para que se chegue à referida materialidade, elemento essencial a ser considerado na interpretação das condições impostas aos referidos amoldamentos.

Como um exemplo de ajuste para a formação do lucro real, a compensação de prejuízos fiscais refere-se ao direito de se abater o resultado negativo verificado ao final de determinado período-base da pessoa jurídica dos lucros tributáveis de períodos subsequentes, como prevê tradicionalmente a legislação tributária brasileira. Nos diversos países que possuem o instituto, a admissão da compensação parte do conceito de continuidade das operações das empresas e do fato de ser a sua divisão em períodos apenas um recurso artificial para a apuração de resultados, que embora não elimine totalmente os descompassos na tributação daqueles que têm lucros flutuantes, permite equilibrar intervalos negativos com positivos.

3.5. Critério pessoal

O sujeito ativo (titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária) é a

¹⁴ Há disposições específicas na legislação tributária para os casos de liquidação da pessoa jurídica e hipóteses de fusão, incorporação ou cisão.

União Federal, e o sujeito passivo o contribuinte, ou seja, a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil independentemente de sua nacionalidade, titular da disponibilidade econômica de renda ou proventos de qualquer natureza, ou possuidor dos bens produtores da renda ou dos proventos (conforme art. 45 do CTN).

Ademais, temos que as sociedades de fato também são tributadas, em igualdade com as pessoas jurídicas regularmente constituídas. Já as sociedades em conta de participação, embora não tenham personalidade, são equiparadas à pessoa jurídica para efeitos de Imposto sobre a Renda, sendo responsável a sócia ostensiva, que deve manter contabilidade destacada.

Mas não são apenas os contribuintes que se encontram obrigados a pagar o imposto. São inúmeras as situações em que terceiros são colocados pela lei na condição de responsáveis tributários, tal como ocorre com o IRRF devido pela fonte pagadora.

No que diz respeito à pessoa física, o sujeito passivo é o contribuinte: pessoa residente ou domiciliada no Brasil independentemente de sua nacionalidade. A residência ou o domicílio são fixados pelos seguintes critérios:

- (a) Eleição através da intenção de fixação permanente (visto permanente de entrada e saída definitiva com baixa no CPF).
- (b) Em caso de residente que permaneça fora do território nacional por mais de 12 meses, passa a ser não residente.
- (c) Em caso de não residente que ingresse em território nacional com visto temporário para trabalhar com vínculo empregatício, passa a ser residente desde a chegada.
- (d) Outros residentes que venham com visto temporário, passam a residentes após completarem 183 dias de permanência contados de qualquer entrada no período de 12 meses.

REFERÊNCIAS

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 28. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 6. ed.

São Paulo: Saraiva, 2008.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.