



Faculdade de Direito
Universidade de São Paulo



PROFESSOR ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO

Disciplina: TRIBUTOS FEDERAIS (DEF0512)

**FUNDAMENTOS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA. PRINCÍPIOS
GERAIS. UNIVERSALIDADE, GENERALIDADE E
PROGRESSIVIDADE. RETENÇÃO NA FONTE – IRRF.**

04/03/2015

IMPOSTO SOBRE A RENDA E SEUS PRINCÍPIOS INFORMADORES

Art. 153. § 2º - O imposto previsto no inciso III [*Imposto sobre a Renda*]:
I - será informado pelos critérios da **generalidade**, da **universalidade** e da **progressividade**, na forma da lei;

Além dos princípios específicos ao Imposto sobre a Renda, aplicam-se todos os demais princípios constitucionais da Constituição Federal (legalidade, isonomia, anterioridade, não-confisco, etc.), **exceto a anterioridade nonagesimal, do qual o IR configura exceção** (art. 150, §1º da CF/88).

PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

■ GENERALIDADE

A renda deve ser considerada como um todo. Veda-se a segregação de renda auferida, devendo todo acréscimo patrimonial ser submetido ao mesmo tratamento. Não submissão ao princípio da seletividade.

■ UNIVERSALIDADE

A renda auferida por toda e qualquer pessoa estará sujeita à tributação, dentro dos limites da competência tributária. Trata-se de corolário do Princípio da Isonomia.

■ PROGRESSIVIDADE

Quanto maior a renda auferida passível de tributação, maiores serão as alíquotas aplicáveis. O legislador não se satisfaz com a mera proporcionalidade.

PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

Sistemática da Progressividade (exemplo fictício):

Até R\$ 1.000,00	De R\$ 1.000,01 a 2.000,00	De R\$ 2.000,01 a 3.000,00	De R\$ 3.000,01 a 4.000,00	Acima de R\$ 4.000,01
Renda auferida no ano →				
Faixa de renda não tributada	Faixa de renda tributada a 1%	Faixa de renda tributada a 2%	Faixa de renda tributada a 3%	Faixa de renda tributada a 4%



ROQUE ANTONIO
CARRAZZA

Professor Titular PUC/SP

“(...) o critério da progressividade é consectário natural dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, pois exige que os contribuintes com maiores rendimentos recebam tratamento fiscal mais gravoso que os de pequeno porte econômico. Mas não apenas isso: melhorando a distribuição de renda, auxilia a concretização da igualdade material (...)”.

PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE - CRÍTICAS

01. Progressividade x capacidade contributiva:

“A correlação entre progressividade e capacidade contributiva merece crítica quando se vê que justamente a observância da última **impõe que se condene a progressividade**. (...) Para que se compreenda tal raciocínio, basta comparar a situação de três contribuintes, **com igual renda em sua vida, mas auferidas de modos diversos** (...). Possivelmente, por alguns anos o jogador de futebol terá uma renda altíssima e, num regime de tributação progressiva, estará sujeito a alíquotas elevadas. No entanto, aquela renda alta será tudo o que ele ganhará em sua vida. (...) Não se justifica que ele pague mais impostos que aquele funcionário público, que tem renda estável por toda a sua vida. **Numa tributação progressiva, este funcionário público teria uma tributação muito mais baixa que a aplicada ao jogador de futebol, embora, em termos absolutos (vitalícios), suas rendas possam ser equivalentes**”.



LUÍS EDUARDO SCHOUERI
Professor Titular USP

PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE - CRÍTICAS

02. Progressividade x Incentivos fiscais:

Paradoxo = Alocação desigual de recursos, já que contribuintes de renda mais elevadas recebem maiores vantagens do que os de classe mais baixa.

Numa tributação progressiva, caso haja uma isenção:

- 1) Um contribuinte sujeito à **alíquota máxima** de IR receberá um benefício equivalente a aprox. **27,5% de sua renda**;
- 2) Um contribuinte sujeito à **alíquota mais baixa** do IR receberá, por sua vez, um benefício equivalente a apenas aprox. **7,5% de sua renda**;
- 3) Por fim, um contribuinte cujo **poder econômico seja bastante baixo** e que, por isso, já não pagava o IR, **não será beneficiado** pelo incentivo fiscal;

PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS DO IR - INTERPENETRAÇÃO



RICARDO MARIZ DE
OLIVEIRA
Presidente IBDT e
Professor de cursos de
Pós-Graduação

“(...) somente é possível haver uma progressividade ideal, nos termos da concepção constitucional brasileira, exatamente pela conjugação dos três princípios, já que, sem os outros dois, uma mesma tabela progressiva de alíquotas acarretaria resultados diversos, ainda que os valores dos aumentos patrimoniais de um e de outro contribuinte fossem iguais. (...) a se admitirem critérios de seletividade ou de decomposição da renda tributável, a mesma tabela progressiva acarretaria resultados diversos, ainda que o total do aumento patrimonial de um e de outro contribuinte fossem iguais”.

PERFIL CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

Dúvidas que surgem a partir do dispositivo constitucional:

- 1) O que é “renda”? Há um conceito constitucional de renda?
- 2) O que são “proventos de qualquer natureza”? O conteúdo semântico dessa expressão é distinta de “renda”?
- 3) Existe um verbo (uma ação) pressuposto na Constituição? Necessariamente deverá ser “auferir” ou poderá ser “pagar”?

HÁ UM CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA?

1ª CORRENTE

Há um conceito constitucional (pressuposto) de renda, que limita a atividade do legislador complementar para defini-lo, bem como a atividade do legislador ordinário para desenhar a regra-matriz de incidência tributária.

2ª CORRENTE

No texto constitucional haveria uma referência tipológica ao signo “renda” (aberta e fluída), cabendo à lei complementar conceituá-lo.

3ª CORRENTE

O conceito de renda seria aquele definido por lei ordinária (Min. Nelson Jobim no RE nº 201.465-6/MG)

CONCEITOS CONSTITUCIONAIS “PRÓXIMOS” À RENDA

FATURAMENTO: ingressos decorrentes do conjunto de faturas emitidas, não há um compromisso com a noção de resultado;

CAPITAL: aceção de um investimento permanente; titulação de patrimônio;

LUCRO: resultado positivo de atividade empresarial, noção parcial à renda;

GANHO: refere-se a ingressos, sem compromisso com a noção de saldo positivo;

RESULTADO: situação terminal de um processo, sem qualificação valorativa à manifestação de capacidade contributiva;

PATRIMÔNIO: conjunto estático de bens e direitos.

CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA



JOSÉ ARTUR LIMA
GONÇALVES
Professor PUC/SP

- **Conteúdo semântico mínimo do conceito constitucionalmente pressuposto de renda:**

“saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período”.

- **Conceito constitucional de renda (prof. Paulo Ayres Barreto):**

*“(...) **acrécimo** a um dado **conjunto** de bens e direitos (patrimônio), pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), observando um **lapso temporal** necessário para que se realize o **cotejo** entre determinados **ingressos**, de um lado, **e certos desembolsos**, de outro. Tomaremos a expressão proventos de qualquer natureza como espécie do gênero renda, pressupondo-se sempre a verificação do **efetivo acréscimo patrimonial**”.*

CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RENDA

▪ INGRESSOS QUE **NÃO** REPRESENTAM ACRÉSCIMO PATRIMONIAL

1. Indenizações: tratam-se de mera compensação, é a substituição da perda sofrida por seu correspondente valor econômico.
2. Meras transferências patrimoniais: renda não abarca a mera transferência de patrimônio de uma pessoa para outra, em um único sentido e sem contraprestação (ex.: ganho derivado de mero sorteio gratuito ou transferência bancária a um terceiro para que ele realize um pagamento).
3. Expectativas de direitos: não têm participação no patrimônio, porque nele ainda não entraram (por exemplo, lucros apurados pela contabilidade mas ainda não distribuídos).
4. Mútuo e comodato: não há acréscimo patrimonial na constituição do direito à restituição, já que se refere a coisa cuja propriedade já integrava o ativo/patrimônio.

MATERIALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO CTN

- A CF/88 apenas fez referência expressa ao complemento do critério material da regra-matriz de incidência tributária (“renda e proventos de qualquer natureza”)
- Verbo: auferir x pagar?

“Destarte, à expressão ‘renda e proventos de qualquer natureza’ deve se associar, necessariamente, o verbo ‘auferir’. (...) A efetiva manifestação de capacidade contributiva dá-se na ação de auferir renda”.



PAULO AYRES BARRETO
Professor Associado USP

MATERIALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO CTN

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.

- Não desborda o conceito constitucional de renda, referindo-se a “acréscimos patrimoniais” (reiteração da exegese constitucional);

- **Disponibilidade Econômica x Jurídica**

Econômica: a renda é considerada auferida quando tiver sido efetivamente recebida pelo seu titular (“*cash basis*”)

Jurídica: a renda é considerada auferida independentemente de sua efetiva percepção em dinheiro (“*accrual basis*”)

A PERIODICIDADE NO IMPOSTO SOBRE A RENDA

- Em princípio, **não** há no texto constitucional alguma disposição específica acerca da periodicidade do Imposto sobre a Renda.
- Contudo, o lapso temporal deverá ser suficiente para **permitir um efetivo cotejo entre receitas, custos e despesas**, de modo a não desnaturar o próprio conceito de renda.

*“(...) o ritmo estabelecido pelas finanças públicas é **anual** e o seu ponto fulcral está na disciplina constitucional do Orçamento”*



GERALDO ATALIBA
Ex-Professor USP e PUC/SP

A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA

- Critério temporal (CF): 31 de dezembro ou 1º de janeiro?
- Fato gerados instantâneo, continuado ou complexo?



PAULO DE BARROS
CARVALHO

Professor Emérito da USP e
da PUC/SP

“Nos chamados *atos gerados complexivos*, se pudermos destrinchá-los em seus componentes fácticos, haveremos de concluir que nenhum deles, isoladamente, tem a virtude de fazer nascer a relação obrigacional tributária, nem metade de seus elementos; nem a maioria e, sequer, a totalidade menos um. (...) isso acontece num determinado momento, num especial marco de tempo. Antes dele, nada de jurídico existe, em ordem ao nascimento da obrigação tributária”

IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

RETENÇÃO NA FONTE

“No chamado sistema de retenção na fonte, coexistem duas normas jurídicas e, conseqüentemente, duas relações jurídicas distintas: (i) uma que se instala entre o contribuinte (pessoa física ou jurídica), beneficiário da renda paga, e a União que se faz representar nessa relação pelo substituto, de cunho eminentemente tributário; (ii) uma segunda relação jurídica, de natureza administrativa, que vincula o substituto à União, na qual o primeiro fica obrigado a entregar aos cofres públicos recursos de terceiros, vale dizer, o montante que reteve do contribuinte. **Atua o substituto nessa relação como verdadeiro órgão arrecadador**”.

(Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 88.

IMPOSTO DE RENDA E TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE - IRRF

Não há como compaginar a tributação **exclusiva** na fonte com o princípio da generalidade e da progressividade:

- Não atende ao **princípio da generalidade**, pois impõe a segregação de uma parcela da renda auferida, que será tributada de forma diferente das demais parcelas de renda do contribuinte;
- Não atende ao **princípio da progressividade**, já que implica não considerar todos os acréscimos patrimoniais para fins de aplicação das alíquotas progressivas.

Entretanto, em *situações extraordinárias* será possível a tributação da renda exclusiva na fonte, em razão de o **Estado não ter acesso a informações que lhe permitam verificar os efetivos acréscimos e decréscimos patrimoniais** dos contribuintes, como, por exemplo: (i) rendimento de não residente e (ii) rendimento pago a quem possui título ao portador.

SEMINÁRIO

*Fundamentos do Imposto sobre a Renda. Princípios gerais. Universalidade, generalidade e progressividade.
Retenção na fonte – IRRF.*

O sr. Queiroz, agente autônomo de investimentos, adquiriu em 2013 participações societárias da empresa INVEST-FÁCIL S/A. por R\$ 500.000,00, mediante a celebração de contrato com cláusula de retrovenda. No contrato havia cláusula específica de “não competição” prevendo que, após a alienação, o sr. Queiroz não poderia exercer a atividade de agente autônomo de investimentos por um período de 3 anos, pelo que receberia um valor adicional de R\$ 360.000,00. Em 2015, o sr. Queiroz vendeu suas participações societária à empresa INVEST-FÁCIL S/A, recebendo, ao todo, R\$ 1.000.000,00.

Diante do exposto, pergunta-se:

a) Existe um conceito constitucional de renda? O valor recebido de R\$ 360.000 pode ser considerado “renda” ou possui natureza indenizatória?

b) Houve ganho de capital? Em caso positivo, qual o valor que deverá ser submetido à tributação do Imposto de Renda à alíquota de 15%? A tributação, em separado, dos ganhos de capital pelo IR coaduna com os princípios da universalidade, generalidade e progressividade?

OBRIGADO A TODOS!