



Faculdade de Direito
Universidade de São Paulo



PROFESSOR ASSOCIADO PAULO AYRES BARRETO

Disciplina: TRIBUTOS FEDERAIS (DEF0533)

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

CONSTITUIÇÃO DE 1967

Art. 21 Compete à União instituir imposto sobre:

IV – renda e proventos de qualquer natureza,
salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres na
forma da lei

(...)

§ 1º A União poderá instituir outros impostos, além dos mencionados nos itens anteriores, desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos previstos nos art. 23 e 24.

CONSTITUIÇÃO DE 1988

- Não há exceção (ajuda de custo e diária);
- Há expressa proibição de que se estabeleça tratamento desigual em função de ocupação profissional ou denominação de rendimentos;
- Há referência expressa aos critérios da universalidade, generalidade e progressividade, na forma da lei;

CONSTITUIÇÃO DE 1988

- Art. 153 § 2º, I:

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

- Art. 153 § 2º, II *versava* sobre imunidade dos rendimentos dos maiores de 65 anos:

II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho. (**Revogado** pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

Princípios

- **Generalidade:**

- Todo o acréscimo patrimonial deve receber o mesmo tratamento.
- É vedada a segregação da renda auferida para sua tributação mediante critérios distintos.

- **Universalidade:**

- Deve-se considerar a universalidade dos elementos positivos e negativos que compõem um determinado patrimônio;
- Universalidade e pessoalidade – conceitos imbricados. O titular é elo entre os acréscimos e decréscimos da universalidade de bens e direitos.

- **Progressividade**

- Diferente de proporcionalidade;
- Não há como aplicá-la eficazmente sem o atendimento dos princípios da generalidade e universalidade.

Princípios

- “Por força do **princípio da generalidade**, a renda do contribuinte deve ser considerada como um todo, impedindo venha incidir o imposto sobre certas espécies de renda, desconsiderando-se efeitos negativos de outras”
- “Pela **universalidade**, aplica-se a tabela de alíquotas crescentes uma única vez sobre a totalidade do acréscimo patrimonial”
- “Por derradeiro, por força do **princípio da progressividade** as alíquotas devem ser tanto maiores quanto mais significativa for a renda passível de tributação pelo I.R. O legislador constituinte não se satisfaz com a mera proporcionalidade. Impôs a progressividade como condição, como requisito a ser atendido pelo legislador ordinário ao instituir esse imposto”

Princípios

- Acórdão do TRF da 3ª Região – Processo 96.03.091408 – 8 (DJU de 10.03.97, p. 12908/9)
 - (...) o regime de imposição segregada de rendas parece desconsiderar o caráter pessoal dos impostos, não permitindo a progressividade da tributação (inclusive pela adoção de alíquota fixa), nem a sua graduação, de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte.
 - De fato, a progressividade só pode ser estabelecida considerando-se a totalidade das operações que formam o acréscimo patrimonial real do sujeito. Isto é, quanto maior o acréscimo patrimonial decorrente do conjunto de operações realizadas pelo contribuinte, maior a sua capacidade contributiva e, portanto, mais oneroso, progressivamente, o imposto.
 - Na exação combatida, não paga mais quem pode mais, paga quem obteve pontuais, com determinadas aplicações, ainda que tenha apurado prejuízo, ou do resultado global positivo, menor que de outro contribuinte que, por qualquer motivo, não aplicou no mercado financeiro.
 - Desconsiderando a pessoa, que afinal é quem possui patrimônio e, conseqüentemente, a sua capacidade contributiva, o imposto, além de contrariar os princípios supra aludidos, afronta, ainda, o princípio da isonomia tributária (CF/88, art. 150, inc. II) e o consentâneo critério da universalidade.
 - O imposto sobre a renda deve abranger a totalidade das pessoas que obtenham acréscimo patrimonial, decorrente do conjunto de suas atividades e operações, as quais não podem ser discriminadas, sob pena de maltratar o princípio da isonomia, além de descaracterizar o próprio tributo, pois sobre as operações consideradas em si mesmas, a Constituição prevê a incidência de outro imposto (CF/88, art. 153, V).

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

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;

PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE



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”.

Conceito Pressuposto de Renda

- Análise constitucional - Conceitos:
 - ✓ Incorporados
 - ✓ Transformados
- Gênero próximo e diferença específica.

Projeto de Lei Complementar

- Preceituava o artigo 43 do referido projeto:

*“Art. 43. O imposto sobre a **renda** e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de **disponibilidade econômica ou jurídica** de receita ou de rendimento proveniente, a qualquer título, do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.*

§ 1º. Constituem também fato gerador do imposto de que trata o “caput”, os acréscimos patrimoniais, de qualquer natureza.

§ 2º O imposto não incidirá sobre os acréscimos de que trata o parágrafo anterior, quando forem decorrentes de receita ou de rendimento sujeitos à tributação nos termos do “caput”.

§ 3º 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.

§ 4º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.”

Artigo 43 do CTN com a redação determinada pela lei complementar 104/2001

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de **renda**, assim entendido o **produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos**;

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

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

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

Conceito Pressuposto de Renda

- Incorporação do conceito de renda e diferenciação em relação a outros conceitos.
- **Voto do Min. César Peluso, no RE 208.526/RS (Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 20.11.2013, DJe 30.10.2014)**

“não é lícito tomar por renda – que tem conformação conceitual mínima – nenhum pressuposto de fato que desencadeie outras competências, tal como “receita”, “faturamento”, “lucro”, “patrimônio”, nem pressuposto de fato que não desencadeie competência alguma (e.g., meros ingressos ou simples trânsito de valores)”

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):***

“(...) acréscimo 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”.

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**

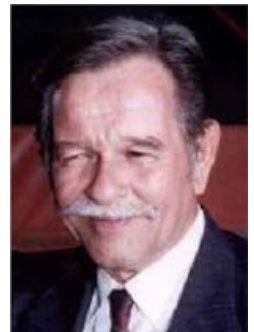
Econômica: a renda é considerada auferida quando tiver sido efetivamente recebida pelo seu titular (“*cash basis*”)

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”

CRITÉRIO PESSOAL E O IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

- Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.
- Parágrafo único. **A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.**

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**”.

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 DE CLASSE II

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

Robaldo “Sensação” é um profícuo jogador de futebol que, iniciando sua carreira desde os 14 anos, teve uma rápida ascensão no futebol, tornando-se praticamente um fenômeno perante as torcidas dos diversos clubes, nacionais ou estrangeiros, em que jogou. Assim, recebeu como remuneração, entre os exercícios de 2006 e 2014, cerca de R\$ 10.000,00 (vinte mil reais) mensais. Seu auge foi com sua escalação na seleção de seu país, em que se destacou como um dos principais artilheiros. A partir daí, por 4 anos (entre 2014 e 2018), foi símbolo de sua geração e viu seus rendimentos anuais subirem para R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais). Entretanto, jogando uma “pelada” no dia 1 de janeiro de 2019 com seus amigos, sofreu uma falta duríssima em campo que acabou causando danos permanentes em seus ossos do pé, impedindo-lhe de continuar a jogar e interrompendo sua promissora carreira. Como Robaldo foi um indisciplinado financeiramente, não fez reservas financeiros e gastou todos os seus rendimentos com festas e superficialidades. Seus rendimentos, hoje, são apenas decorrentes de sua aposentadoria por invalidez, no valor de R\$ 1.999,00 (mil, novecentos e noventa e nove reais) e, portanto, dentro da faixa de isenção do Imposto de Renda da pessoa física a partir de 2019.

Inconformado com os valores que lhe seriam cobrado no IRPF 2019 (ano-calendário 2018), Robaldo questiona o imposto, pois, em seu entendimento, não deveria ser aplicada a progressividade em seu caso, seja em razão: (i) do princípio da proporcionalidade que, no caso concreto, preponderaria sobre o princípio da progressividade; (ii) da ausência de capacidade contributiva para pagar o imposto em 2019; e (iii) do fato de que a aplicação da alíquota de 27,5% resulta de periodicidade artificial, decorrente da lei, que nada mais é do que uma ficção jurídica, pois a renda de um indivíduo somente poderia ser mensurada ao longo de sua vida. Assim uma regra que tem como fundamento a praticabilidade não poderia prevalecer sobre a verdade material e a ausência de capacidade econômica do contribuinte, já que, na maior parte de sua vida, ficará dentro da faixa de isenção.

Nesse cenário, pergunta-se: assiste razão ao inconformismo do Sr. Robaldo?

OBRIGADO!