

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
NÚCLEO DE MONOGRAFIAS

O IMPOSTO DE RENDA DOS EXPATRIADOS

CURITIBA
2008

GUILHERME CELLI PALUDO

O IMPOSTO DE RENDA DOS EXPATRIADOS

Monografia apresentada à disciplina Direito Tributário como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná

Orientador: Professor Doutor. José Roberto Vieira

Co-orientador: Professor Monroe Fabrício Olsen

CURITIBA
2008

TERMO DE APROVAÇÃO

GUILHERME CELLI PALUDO

O IMPOSTO DE RENDA DOS EXPATRIADOS

Monografia aprovada como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientador: Professor José Roberto Vieira
Departamento de Ciências Jurídicas, UFPR

Curitiba, 03 de outubro de 2008.

À minha Maíra, por ser uma inesgotável fonte de inspiração para a minha vida e por me revelar o significado da palavra “dedicação”.

Aos meus pais, Márcio e Cristiane, à minha família e aos meus amigos por todo o apoio nessa caminhada.

“Caminho Suave”
Jigoro Kano – Japão 1882.

RESUMO

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é um tributo federal que incide sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas e jurídicas. Dotado de características econômicas e sociais, esse imposto garante ao Estado uma importante fonte de receitas, assim como garante aos contribuintes uma tributação mais justa, aplicada com base nas características pessoais dos contribuintes. Os expatriados residentes no Brasil serão alcançados pelo Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza em operações nas quais sejam verificados rendimentos tanto no país quanto no exterior. Os expatriados não-residentes, por sua vez, serão tributados quando os seus rendimentos forem auferidos no Brasil. Esse imposto, com base nos princípios constitucionais tributários, determina que as pessoas com maiores rendimentos, contribuam com maiores valores.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA ..	3
2.1 A CRIAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NO MUNDO E NO BRASIL	3
2.2 O CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA ...	13
2.3 QUESTÕES CONSTITUCIONAIS – AS DIRETRIZES DO IMPOSTO DE RENDA	22
2.3.1 QUESTÕES INTRODUTÓRIAS.....	22
2.3.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA	24
2.3.2.1 Hipótese de Incidência – Critério Material.....	24
2.3.2.2 Hipótese de Incidência – Critério Temporal	25
2.3.2.3 Hipótese de Incidência – Critério Espacial.....	26
2.3.2.4 Conseqüência Tributária – Critério Pessoal	27
2.3.2.5 Conseqüência Tributária – Critério Quantitativo.....	31
2.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	34
2.4.1 INTRODUÇÃO	34
2.4.2 LEGALIDADE, IGUALDADE, PESSOALIDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, VEDAÇÃO DO EFEITO CONFISCATÓRIO E SEGURANÇA JURÍDICA.....	35
2.4.2.1 Legalidade	35
2.4.2.2 Igualdade	36
2.4.2.3 Capacidade Contributiva.....	37
2.4.2.4 Vedação do Efeito Confiscatório	38
2.4.2.5 Pessoalidade.....	38
2.4.2.6 Segurança Jurídica.....	39
2.4.3 GENERALIDADE, UNIVERSALIDADE E PROGRESSIVIDADE	40
2.4.3.1 Introdução.....	40
2.4.3.2 Generalidade.....	40
2.4.3.3 Universalidade.....	41
2.4.3.4 Progressividade	43
2.4.4 TERRITORIALIDADE x UNIVERSALIDADE – A EXTRATERRITORIALIDADE.....	43
3. A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA – RENDAS UNIVERSAIS:	46
3.1 INTRODUÇÃO:	46
3.2 CLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS	46
3.2.2 RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO NA FONTE	47
3.2.3 RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE NA FONTE	48
3.2.3.1 Rendimentos de Pessoas Físicas Estrangeiras	50
3.2.4 RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PRÓPRIO BENEFICIÁRIO DO RENDIMENTO	51
3.3 A DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA	53
4. A PESSOA FÍSICA RESIDENTE NO BRASIL	56
4.1 INTRODUÇÃO	56

4.2 DEFINIÇÃO DE RESIDÊNCIA FISCAL NO BRASIL	57
4.3 AQUISIÇÃO DA CONDIÇÃO DE RESIDENTE NO BRASIL	58
4.4 PERDA DA CONDIÇÃO DE RESIDENTE NO BRASIL	59
4.4.1 DECLARAÇÃO DE SAÍDA DEFINITIVA	60
5. CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL	62
5.1 INTRODUÇÃO	62
5.2 RENDIMENTOS AUFERIDOS NO EXTERIOR	62
5.2.1 IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.....	64
5.2 ACORDOS BILATERAIS E TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO	65
5.3 SIMULAÇÃO – CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA	69
6. CONCLUSÃO	72
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	75

1. INTRODUÇÃO

A globalização dos mercados e a mundialização das economias é um fenômeno todo desta época, na qual, as riquezas volatizadas e apátridas desconhecem a existência de fronteiras e buscam o ambiente mais propício para o seu crescimento, seja em seu país de origem ou em nações estrangeiras.¹

Em decorrência desse fenômeno, os estados, no exercício de suas atividades tributárias, são levados a adotar normas de qualificação e de localização com eficácia extraterritorial para alcançar tais riquezas.²

Através de um elemento de conexão pessoal - princípio da universalidade -, os estados buscam a relação da riqueza produzida no exterior com o seu respectivo território, para poder aplicar o respectivo imposto sobre a renda auferida pelo sujeito nacional. Esse é o chamado “*contribuinte globalizado*”, que deverá observar a regulamentação tributária do seu país de origem e das demais nações com as quais se relaciona, para então verificar a tributação incidente sobre seus rendimentos.³

Com a globalização, o mundo moderno tornou-se um bloco único e os países, parceiros econômicos. Atualmente as fronteiras representam apenas os limites territoriais, pois, no âmbito internacional, todos formam uma nação globalizada.

Em virtude dessa aproximação entre os países, não são raros os casos de estrangeiros que migram pelo mundo em busca de novas oportunidades de vida. Também são freqüentes os casos em que empresas mandam empregados de confiança para dirigir seus negócios em outros países.

Esse anseio por novas oportunidades nada mais é do que uma busca por novos rendimentos. É nada mais oportuno, para a pessoa que migra para outro país, no intuito de aumentar sua renda, do saber sobre aquilo que mais vai impactar os seus rendimentos: o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

¹ Heleno Taveira TÔRRES, **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**, p.39.

² *Idem.*

³ *Idem.*

Aprender as diretrizes que moldam a incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza do expatriado é aprender como incidirá a tributação internacional sobre seus rendimentos.

O Brasil, seguindo o modelo implantado em outros países, criou um Imposto de Renda progressivo e universal, cuja sistemática será a mesma do imposto pago nos Estados Unidos, na Europa ou na Ásia.

Essa aproximação entre as nações está em um estágio tão avançado que o imposto pago em um determinado país, dependendo do caso e dos acordos internacionais preestabelecidos, poderá ser compensado com o imposto devido em outro país.

O estudo do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza dos Expatriados, portanto, mostra-se fundamental para a pessoa que pretende atravessar os limites de seu país para buscar novas fontes de rendimentos. Esse estudo possibilitará uma programação das despesas e um planejamento da viabilidade dessa mudança.

Neste estudo, o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza será analisado desde a sua criação, no mundo e no Brasil, e sua aplicabilidade nos dias de hoje, verificando-se também a sua constitucionalidade, as suas diretrizes e a sua incidência quanto aos rendimentos auferidos pelas pessoas.

Serão estudados também os tratados internacionais para evitar a dupla tributação e a sua aplicação na tributação dos expatriados.

Uma vez demonstrada a regra-matriz de incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, será simulado um cálculo para a apuração do imposto incidente sobre rendimentos auferidos, parte no Brasil, parte no exterior, por uma pessoa física residente no país.

Para efeitos do presente trabalho, a nomenclatura do imposto sob análise, qual seja “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza”, será reduzida à expressão utilizada coloquialmente, inclusive por algumas das normas em vigor. Portanto, a partir deste ponto, o imposto objeto deste estudo será referido como “Imposto de Renda”⁴.

⁴ A terminologia “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza” é empregada no texto Constitucional e na grande maioria das normas infraconstitucionais para designar a tributação dos rendimentos auferidos pelas pessoas. Ocorre que a expressão “Proventos de

2. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

2.1 A CRIAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NO MUNDO E NO BRASIL⁵

A tributação é o principal meio de os Estados contemporâneos obterem os recursos necessários ao atingimento dos fins que justificam a sua própria existência. Esses tributos, ao serem instituídos, devem respeitar os direitos fundamentais dos contribuintes.⁶

Ao mesmo tempo em que o Estado exige tributos das pessoas, físicas e jurídicas, residentes em seu território, dá-lhes, em compensação, condições para que levem avante suas atividades e encontrem plena realização profissional, familiar, social *etc.*⁷

O Imposto de Renda é um dos impostos mais importantes da atualidade. Trata-se de uma modalidade de tributo que somente pode ser pensada através da existência do livre-arbítrio, pois caberá ao contribuinte declarar a procedência das suas rendas e cumprir com a obrigação tributária.⁸

A primeira forma de tributação cuja hipótese de incidência se assemelha ao que hoje é o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza foi a “*decima scalata*”, que surgiu na Itália, no século XV, no momento da criação da moeda.⁹

Qualquer Natureza” tem sido cada vez menos utilizada, uma vez que o seu conceito já estaria abrangido no conceito de “Renda”, conforme será estudado no capítulo “2.2 O Conceito de Renda e Proventos de Qualquer Natureza”.

⁵ MEMÓRIA RECEITA FEDERAL, **Imposto de Renda**. Disponível no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/historia.asp>>. Acessado em: 02/10/2008.

⁶ Roque Antonio CARRAZZA, **Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**, p.26.

⁷ *Idem.*

⁸ Fernando José AMED e Plínio José Labriola de Campos NEGREIROS, **História dos Tributos no Brasil**, p.247.

⁹ Consoante os ensinamentos de GERALDO ATALIBA, a Hipótese de Incidência é a descrição hipotética (genérica e abstrata) de um fato. É o fato descrito em lei, que, uma vez concretizado, dará origem à relação jurídica tributária, obrigação de pagar tributo. No Imposto de Renda,

A moeda possibilitou a valoração dos bens e serviços, que, anteriormente, eram apenas trocados, sem expressão de valor. Podendo-se valorar os bens das pessoas, a “*decima scalata*” passou a incidir sobre o valor do patrimônio. A renda, conforme será estudado a seguir, é também considerada como um acréscimo patrimonial, de forma que a “*decima scalata*” está nos primórdios do Imposto de Renda.

Somente dois séculos depois, com a evolução das relações comerciais e da sua tributação, surgiu, na Inglaterra, um tributo que passou a incidir sobre a renda propriamente dita.

Em 1797, em decorrência das sucessivas guerras com a França, a Inglaterra passava por uma profunda crise econômica. Necessitando de novas fontes de riqueza para contornar a crise que se agravava e financiar as despesas com a guerra, o primeiro ministro inglês William Pitt implementou um imposto que possibilitaria tributar aqueles que dispusessem de maiores recursos.

Foi criado então o “*assessed taxes*” ou “imposto sobre os lançamentos”, cuja hipótese de incidência recaía sobre as despesas incorridas pelos cidadãos. Essas despesas, portanto, demonstravam a riqueza das pessoas e sua capacidade contributiva.

Ocorre que o “*assessed taxes*” não foi aceito pela sociedade inglesa, de forma que, um ano após a sua instituição, foi substituído pelo “*income tax*” ou “imposto sobre a renda”. Essa nova modalidade de tributação, cuja finalidade seria financiar a guerra, tinha um caráter provisório e passou a incidir sobre as principais fontes de renda das pessoas. No ano de 1799, o “*income tax*” foi legalmente instituído, tornando-se obrigatório para os rendimentos superiores a 60 libras anuais e incidindo à alíquota de 10% (dez por cento).

O Imposto de Renda inglês foi suprimido e recriado sucessivas vezes, surgindo em momentos de necessidades arrecadatórias do Estado e sendo extinto após os momentos de crise. Somente em 1842, devido a uma grave crise orçamentária, o “*income tax*” foi instituído em caráter definitivo.

O Imposto de Renda, no âmbito internacional, foi implantado efetivamente na virada para o século XX. Os países desenvolvidos, como França, Inglaterra e Estados Unidos, foram os pioneiros nas discussões sobre a viabilidade desse

conforme será estudado a seguir, a hipótese de incidência que dará origem à obrigação de pagar imposto é “auferir renda”.

imposto e nos estudos sobre os procedimentos para a sua implementação, sobre os impactos econômicos e as conseqüências sociais, tornando-se, portanto, referências para as demais nações.

Em função da sua essência econômico-político-social, o Imposto de Renda difundiu-se rapidamente pelo mundo. Suas diretrizes determinam a incidência sobre parte das rendas pessoais, a fim de distribuir melhor as riquezas, como uma forma de instrumento de justiça social, em contrapartida às outras imposições tributárias, em que os menos favorecidos sustentavam as classes privilegiadas e os donos do poder.¹⁰

Apesar do aspecto social idealizado no Imposto de Renda, as principais motivações para a sua criação costumam contextualizar-se em períodos de dificuldades econômicas vividas pelos países, inclusive de crise global, como foi o caso da Primeira Guerra Mundial (1914 – 1918).¹¹

No Brasil, as discussões sobre a viabilidade ou não da instituição do Imposto de Renda intensificaram-se no final do Segundo Império; e, assim como nos demais países, estiveram associadas aos momentos de déficit de arrecadação de receitas.

O Imposto de Renda, da forma como se conhece hoje, incidente sobre a renda total do contribuinte, foi estabelecido no Brasil em 1922. Entretanto, até que esse imposto fosse efetivamente criado, diversas foram as tentativas para sua implantação.

Desde o período colonial já existia uma imposição do gênero do Imposto de Renda, denominada “*décima secular*” ou “*direta*”, que recaía sobre todos os interesses e rendas das pessoas. Esse imposto possuía uma alíquota de 10%, incidente sobre os rendimentos em geral, independentemente da condição ou da qualidade do contribuinte.¹³

No período imperial, mais especificamente em 1843, o fisco impôs uma tributação específica sobre determinadas categorias de rendas. A incidência do imposto baseava-se na atividade exercida pelo cidadão, de forma que os

¹⁰ Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**, p.90.

¹¹ Fernando José AMED e Plínio José Labriola de Campos NEGREIROS, **História...**, *Op. Cit.*, p.247-250.

¹³ Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.91.

diferentes contribuintes pagavam diferentes tributos, denominados genericamente de imposto sobre rendimentos.¹⁴

No final do império, lutava-se para a instituição de um tributo geral sobre a renda no Brasil. Nos anos de 1879 e 1883, inclusive, foram formadas comissões, com o objetivo de viabilizar a implantação do Imposto de Renda, mas nenhuma delas obteve sucesso.

Em decorrência dessa resistência encontrada pelo fisco em tributar os rendimentos auferidos pelas pessoas, no final do Segundo Reinado, não só o Imposto sobre a Renda não fora criado, “(...) *como se tem a total supressão do imposto pessoal e do imposto sobre vencimentos*”, isto é, todas as modalidades de tributação da renda foram extintas.¹⁶

No início da república, a situação continuou a mesma. Em 1891, RUI BARBOSA, o então Ministro da Fazenda e defensor dessa modalidade de tributação, apresentou um relatório acerca da matéria, procurando demonstrar a relevância do Imposto de Renda para o Estado e para a sociedade.¹⁷

As leis financeiras não poderão deixar de apoiar-se consideravelmente no recurso dos tributos indiretos, menos eqüitativos, mas mais prontos, mais elásticos, mais progressivamente fecundos. Mas, de outra parte, como os impostos indiretos não se proporcionam à graduação das fortunas entre os contribuintes, antes se derramam principalmente e exercem pressão muito mais grave sobre as classes menos favorecidas, roçando apenas a superfície os maiores cimos da riqueza, não pode um sistema de orçamento, que consulte os princípios de justiça e as aspirações morais da democracia, deixar de procurar no imposto direto o corretivo compensador contra as iniquidades da taxaçaõ indireta não retificadas por este contrapeso (*sic*).¹⁸

Desde essa época, já era possível imaginar a importância desse imposto para os cofres públicos e sua repercussão na sociedade. O Imposto de Renda é o imposto federal que mais arrecada e, em decorrência dos princípios

¹⁴ Fernando José AMED e Plínio José Labriola de Campos NEGREIROS, **História...**, *Op. Cit.*, p.250.

¹⁶ *Ibidem*, p.251.

¹⁷ Gisele LENKE, **Imposto de Renda: Os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica**, p.14.

¹⁸ João Batista de SOUZA, **Considerações sobre o Fato Gerador do Imposto de Renda**, p.117.

constitucionais que o regem, possibilita uma distinção entre os contribuintes, para que os que recebam mais contribuam mais.

Apesar dessa conscientização sobre a importância do Imposto de Renda, as incertezas sobre a viabilidade da instituição desse tributo ainda retardavam seu processo de implementação.

No ano de 1920, HOMERO BATISTA, o então Ministro da Fazenda, novamente ressaltou a necessidade de implantar um imposto incidente sobre a renda das pessoas e que atentasse para os princípios fundamentais dos cidadãos:

Dos impostos diretos, os que mais aconselháveis se fazem à situação brasileira são os de renda, de que já criamos alguns títulos com relativa facilidade e animador acolhimento. Cumpre-nos preservar nesse propósito, até que se complete aquele instituto de tributação justa, progressiva e geral.¹⁹

Ante a crise que abalava a economia do Brasil e o anseio do Estado em obter novos recursos, a implantação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza mostrava-se cada vez mais necessária e certa, uma vez que nos países pioneiros sua implantação fora um sucesso.

Assim, em 31 de dezembro de 1922 foi incluído o artigo 31 na Lei de Orçamento nº 4.625, que estabeleceu a criação do Imposto sobre a Renda, válido para o ano de 1924.

Devido à relevância do tema para o orçamento do Estado e seus impactos em toda a sociedade, a Lei nº 4.625/1922 foi exaustivamente debatida e analisada pelos três poderes (executivo, legislativo e judiciário), de forma que, em 31 de dezembro de 1923, foram acrescentados alguns dispositivos à Lei de Orçamento (artigo 3º da Lei nº 4.783), necessários para se estabelecer as diretrizes do Imposto de Renda que entraria em vigor no exercício seguinte.²⁰

Art. 31- Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no

¹⁹ Fernando José AMED e Plínio José Labriola de Campos NEGREIROS, **História...**, *Op. Cit.*, p.253, *Apud* Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. **Evolução do Imposto de Renda no Brasil**, p.15.

²⁰ *Ibidem*, p.255.

território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

I- As pessoas não residentes no país e as sociedades com sede no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda líquida, que lhes for apurada dentro do território nacional.

II- É isenta do imposto a renda anual inferior a 6:000\$ (seis contos de reis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for anualmente fixada pelo Congresso Nacional.

III- Será considerado líquido, para o fim do imposto, o conjunto dos rendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deduções seguintes:

- a) impostos e taxas;
- b) juros de dívidas, por que responda o contribuinte;
- c) perdas extraordinárias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incêndio, tempestade, naufrágio e accidentes semelhantes a esses, desde que tais perdas não sejam compensadas por seguros ou indenizações;
- d) as despesas ordinárias realizadas para conseguir assegurar a renda.

IV- Os contribuintes de renda entre 6:000\$ (seis contos de reis) e 20:000\$ (vinte contos de reis) terão dedução de 2% (dous por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa dedução a 50% (cincoenta por cento) da importância normal do imposto.

V- O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou para arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará ex-officio. A impugnação por parte do agente do fisco ou o lançamento ex-officio terão de apoiar-se em elementos comprobatorios do montante de renda e da taxa devida.

VI- A cobrança do imposto será feita cada anno sobre a base do lançamento realizado no anno immediatamente anterior.

O Poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instruções, e executando as medidas necessarias, ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne efectiva em 1924.

VII- Em o regulamento que expedir o Poder Executivo poderá impor multas até o Maximo de 5:000\$ (cinco contos de réis).(sic)²¹

Novos estudos foram feitos com base na Lei nº 4.783/1923 e, em 4 de setembro de 1924, foram expedidos os Decretos nº 16.580 e nº 16.581. O primeiro aprovou o Regulamento do Imposto de Renda – RIR e o segundo, sua execução.²²

²¹ Texto da Lei nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922, disponível no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1922a1924.asp>>. Acessado em: 02/10/2008.

²² Fernando José AMED e Plínio José Labriola de Campos NEGREIROS, **História...**, *Op. Cit.*, p.255.

Apesar das significativas alterações em sua legislação, o Imposto de Renda ainda se mostrava um tributo complexo e abrangente. Sua regra-matriz de incidência determinava uma tributação igual para as pessoas, levando-se em consideração apenas o valor dos rendimentos auferidos. A própria Lei 4.783/1923 apresentava inconsistências que possibilitavam a não incidência do imposto para determinadas atividades.

Ante essa problemática, em 1925, o então presidente da república ARTUR BERNARDES, ponderou que Imposto de Renda, da forma como fora instituído, era inaceitável e prejudicial à economia. O presidente solicitou adaptações na legislação para que o imposto incidisse de forma mais ampla e justa.

Assim, em 31 de dezembro de 1925, foi promulgada a Lei nº 4.984, que trouxe novas características para o Imposto de Renda. O imposto passou a ser pessoal, com a divisão dos rendimentos em cinco categorias, sobre os quais incidiria progressivamente.

1ª categoria: comércio e qualquer outra exploração industrial, inclusive a agrícola e a das indústrias extrativas vegetal e animal;

2ª categoria: capitais e valores mobiliários;

3ª categoria: ordenados públicos e particulares, subsídios, emolumentos, gratificações, bonificações, pensões e remunerações, sob qualquer título e forma contratual;

4ª categoria: exercício de profissões não comerciais e não compreendidas em categoria anterior;

5ª categoria: capitais imobiliários.²³

Com base nas diferentes categorias de rendimentos, a tributação progressiva e pessoal possibilitou um tratamento proporcional que respeitasse a capacidade contributiva de cada contribuinte.

Em âmbito constitucional, a Constituição Federal brasileira de 1891, vigente à época da implantação do Imposto de Renda, não trazia dispositivos específicos para a instituição desse imposto, mas dava margem para a sua criação através da utilização da competência concorrente, já que os Estados-

²³ MEMÓRIA RECEITA FEDERAL, **Imposto de Renda**. Disponível no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1925a1929.asp>>. Acessado em: 02/10/2008.

membros e a União podiam criar outras fontes de receitas, nos termos de seu artigo 12.²⁴

No ano de 1926, foi publicado um novo Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 17.390), que, em decorrência das numerosas reformas legislativas, trouxe inovações na forma de apuração do imposto e nas possibilidades de deduções de despesas para redução da sua base de cálculo.

A Constituição Federal de 1934, promulgada em 16 de julho daquele ano, passou a regular o Imposto de Renda, em seu artigo 6º, I, 'c', utilizando-se da expressão "Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza", que perdura até os dias de hoje. Desde então, o Imposto de Renda passou a ser de competência da União e a sua arrecadação a mais importante receita do Estado.²⁵

Desde a sua instituição, em 1922, foram numerosas as reformas na legislação infraconstitucional do Imposto de Renda. Em função das sucessivas tentativas de o legislador aproximar esse tributo às necessidades do Estado e às possibilidades dos contribuintes, suas diretrizes tiveram significativas modificações para uma adaptação às evoluções econômicas e sociais vividas no Brasil.

As alíquotas do Imposto de Renda oscilaram de 8% a 20%, entre os anos de 1922 e 1944. Em 1948, essa marca saltou para 50% e, em 1962 bateu o recorde de 65%. Essas alíquotas máximas, porém, eram progressivas e variavam de 1% a 65%, para o ano de 1962, respeitando cerca de vinte faixas de renda. As alíquotas efetivas, portanto, eram muito inferiores às alíquotas nominais e muito mais justas, pois possibilitavam uma melhor distinção dos contribuintes com maior renda dos contribuintes de menor renda.²⁶

²⁴ Art. 12- Além das fontes de receita discriminadas nos arts. 7º e 9º, é lícito à União como aos Estados, cumulativamente ou não, criar outras quaisquer, não contravindo, o disposto nos arts. 7º, 9º e 11, nº 1.

²⁵ Gisele LENKE, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.15.

²⁶ A progressividade é um dos princípios constitucionais que regem a regra-matriz de incidência do Imposto de Renda. Em função da sua importância, esse princípio será estudado separadamente no item 2.4.2 Princípios da Generalidade, Universalidade e Progressividade. A incidência do imposto de renda em alíquotas progressivas também será melhor estudada no capítulo 5. Cálculo do Imposto de Renda.

A sistemática utilizada para a apuração do Imposto de Renda conta com a boa-fé do contribuinte, que deverá informar ao fisco os seus rendimentos passíveis de tributação. O instrumento criado pela legislação para garantir que os contribuintes cumpram com essa obrigação tributária e informem seus rendimentos é a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física ou a Declaração de Ajuste Anual. Através dessa declaração, caberá ao contribuinte informar todos os rendimentos auferidos no ano, abater a parcela das despesas dedutíveis, classificadas como essenciais para uma vida com dignidade, e apurar o imposto devido. A Receita Federal do Brasil, órgão responsável pela gerência dos impostos federais, deverá fiscalizar as informações prestadas e garantir que os contribuintes mantenham suas obrigações tributárias em dia.

O Imposto de Renda, desde o momento da sua criação, deveria incidir sobre todos os rendimentos auferidos em território nacional, tanto por residentes no Brasil quanto por estrangeiros. Os rendimentos auferidos por estrangeiros, porém, eram dificilmente detectados e tributados. Por outro lado, os rendimentos auferidos no exterior pelas pessoas residentes no Brasil não eram tributados, pela ausência de previsão legal.

Com a edição da Lei nº 3.470, de 28 de setembro de 1958, o conceito de residência fiscal no Brasil passou a ter importância para o Direito Tributário. Os estrangeiros que moravam no Brasil passaram a ser efetivamente residentes fiscais no país e, portanto, sujeitos às obrigações tributárias brasileiras. Em contrapartida, foi criada a Declaração de Saída Definitiva do País, que possibilitou aos brasileiros não mais residentes no Brasil deixarem de se submeter às obrigações tributárias brasileiras.

Nos anos seguintes, importantes mudanças nos procedimentos para apuração do Imposto de Renda foram efetivadas, assim como novos métodos utilizados pelo estado para fiscalizar os contribuintes. No ano de 1965, foi instituído o Registro das Pessoas Físicas, transformado, posteriormente, no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF).

O Imposto de Renda que era pago anualmente, através da declaração de ajuste anual, passou a ser pago mensalmente, com a obrigatoriedade de retenção do imposto pelas fontes pagadoras e a instituição do “Carnê-Leão”, sistemáticas que serão melhor estudadas a seguir. A retenção na fonte tornou-se obrigatória para os rendimentos decorrentes do trabalho assalariado e o “Carnê-Leão”,

obrigatório para os demais rendimentos auferidos pelas pessoas físicas - como aluguéis, por exemplo - e rendimentos provenientes do exterior.

Em decorrência das numerosas e freqüentes alterações legislativas desse imposto, a Receita Federal publica, periodicamente, o Regulamento do Imposto de Renda, que será melhor estudado a seguir. O RIR é uma consolidação da legislação em vigor que possibilita ao contribuinte ter acesso à atual sistemática de apuração do imposto e os procedimentos para o seu recolhimento.

Esse alto nível de complexidade do Imposto de Renda e de suas especificidades, tornou necessário o desenvolvimento de meios cada vez mais eficientes para a fiscalização dos contribuintes. Atualmente, as Declarações de Ajuste Anual são entregues por meio magnético, pela internet, podendo a Secretaria da Receita Federal cruzar as informações prestadas por todas as pessoas, físicas e jurídicas, a fim de verificar divergências nas informações e localizar possíveis omissões de rendimentos.

Desde a época de sua instituição, o Imposto de Renda distinguiu as pessoas físicas das pessoas jurídicas. Atualmente, para as pessoas físicas, a tributação incide (i) progressivamente com duas alíquotas, de 15% e 27,5%, sobre as rendas e proventos de qualquer natureza e (ii) com alíquotas fixas de 15% para os ganhos de capital e para a renda variável e 20% para as aplicações de renda fixa.²⁷

Para as pessoas jurídicas, a tributação do Imposto de Renda incide à alíquota de 15% sobre o valor do lucro apurado no período, e um adicional de 10% para aqueles que apurarem lucro, mensalmente verificado, superior a R\$ 20.000,00, ou anual, superior a R\$ 240.000,00.²⁸

Os números apresentados pela SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL²⁹ demonstram a importância do Imposto de Renda para o orçamento brasileiro. No ano de 2007, a arrecadação com esse imposto foi maior entre a dos impostos federais, somando R\$ 160 bilhões e 137 milhões e representando

²⁷ Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.97.

²⁸ *Idem.*

²⁹ Informações divulgadas no sítio eletrônico da Secretaria da Receita Federal, disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/Arrecadacao/ResultadoArrec/2007/arqarre.htm>>. Acessado em: 02/10/2008.

26,57% do total arrecadado. Esses 160 bilhões incidiram sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas e jurídicas, nas seguintes proporções:

a) R\$ 76 bilhões e 626 milhões foram retidos diretamente pela fonte pagadora, em decorrência de rendimentos sujeitos à retenção. Desse total, R\$ 42 bilhões e 347 milhões referem-se a rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, decorrentes de trabalhos assalariados. As retenções na fonte totalizam 12,71% do total arrecadado pelo Estado;

b) R\$ 69 bilhões e 856 milhões decorrem da tributação dos lucros auferidos pelas pessoas jurídicas, que representam 11,59% do total arrecadado; e

c) R\$ 13 bilhões e 665 milhões referem-se ao imposto pago pelas pessoas físicas através do “Carnê-Leão”, dos ganhos de capital e do ajuste anual do Imposto de Renda, que totalizam 2,27% das receitas totais do Estado.

Entretanto, por mais importante que o Imposto de Renda se mostre para o Estado e para a sociedade, seus órgãos reguladores não lhe têm dado o seu devido valor. Esse imposto, que deveria ser o principal meio de justiça social e distribuição de renda, tem se mostrado, porém, um instrumento exclusivo de arrecadação, esquecendo-se de suas características sociais.

As leis do imposto de renda são alteradas – continua e mensalmente – por outras leis, decretos-leis, portarias ministeriais, pareceres normativos e outros atos de órgãos governamentais. A proliferação dessas alterações é tão rápida e contínua que o governo não se dá mais ao trabalho de consolidar tudo em novo Regulamento do Imposto de Renda, cuja sigla, hoje, é uma ironia: RIR.³⁰

2.2 O CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, como a sua nomenclatura já determina, é o tributo que incidirá sobre a “renda” e os “proventos de qualquer natureza” auferidos pela pessoa de direito, seja ela física ou jurídica.

Primeiramente, é importante determinar o que é “Renda” e o que são “Proventos”, bem como os limites de sua abrangência. O simples alargamento ou

³⁰ Alfredo Augusto, BECKER, **Carnaval Tributário**, p.5-6.

restrição do alcance desses conceitos poderá acarretar uma majoração ou redução do imposto apurado.

A Constituição Federal não traz um conceito fechado sobre a renda, para determinação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, mas traz todos os contornos e as diretrizes para a sua definição.

Os conceitos existentes no Código Tributário Nacional e nas demais leis ordinárias devem, necessariamente, adequar-se ao conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza, extraído da Constituição Federal.

ANTONIO BANDEIRA DE MELLO aponta que as normas infraconstitucionais não podem conferir aos termos 'renda' e 'proventos' uma conotação ou denotação transbordantes do sentido admissível na inteligência demarcada constitucionalmente. Se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, a seu talento, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituinte.³¹

É importante ressaltar que a lei ordinária, ao disciplinar o Imposto de Renda, classifica-o em duas modalidades distintas: o imposto das pessoas físicas e o imposto das pessoas jurídicas. Para as pessoas jurídicas, a hipótese de incidência concentra-se no lucro auferido - receitas menos custos e despesas. Para as pessoas físicas, a hipótese de incidência restringe-se ao rendimento bruto - os ingressos: todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.³²

Portanto, para o desenvolvimento deste trabalho, a definição dos conceitos de "renda" e "proventos de qualquer natureza" terá como base a tributação das pessoas físicas, em face do corte epistemológico da sentença.

LEANDRO PAULSEN descreve a "renda" como o acréscimo patrimonial que constitua produto do capital ou do trabalho. "Proventos", por sua vez, são os acréscimos patrimoniais frutos de uma atividade diversa, não decorrente do capital, do trabalho ou de ambos, que já cessou ou não.³³

³¹ Roberto Quiroga MOSQUERA, **Renda e Proventos de Qualquer Natureza: o imposto e o conceito constitucional**, p.40.

³² Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.65.

³³ **Impostos...**, *Op. Cit.*, p. 48.

Etimologicamente, o vocábulo renda é formado do verbo latino “*redere*”, significando “render”. Em função da sua subjetividade, pode assumir acepções diversas, de acordo com a sua respectiva aplicação, como produzir, pagar, restituir. O sentido etimológico e corriqueiro de renda, que dá origem a “*rédito*”, refere-se a juros ou interesses produzidos pelo capital.³⁴

O vocábulo provento, do latim “*proventus*”, significa o resultado, lucro, crédito. É o lucro ou ganho obtido em um negócio, e tem sentido análogo a proveito ou resultado obtido.³⁵

Na busca da exata definição do conteúdo semântico da palavra “renda” e da expressão “proventos de qualquer natureza”, várias correntes procuraram explicar e justificar as suas respectivas definições. Segundo os ensinamentos de GISELE LENKE e de MARY ELBE QUEIROZ, as teorias que melhor representam as definições de renda são as teorias econômicas e fiscais.³⁶

i) teorias econômicas: conceituam a renda como uma riqueza nova, material ou imaterial, derivada de uma fonte produtiva, não necessariamente periódica. Considera-se como tal a renda líquida - renda bruta após as despesas para a produção dos rendimentos -, sendo que, para alguns, ainda é essencial que haja o consumo de renda.

As correntes Econômicas contam com as reflexões de diversos pensadores de renome que contribuíram para o desenvolvimento da economia e, principalmente, do capitalismo. Esses conceitos possibilitam uma visualização do contexto econômico no qual a renda ou os rendimentos auferidos pelas pessoas está inserido. Porém, conforme determina a doutrina majoritária, o Imposto de Renda deve ser estudado com base nas teorias fiscais, que designam o seu alcance, hipótese de incidência e fato jurídico tributário com base no conceito de renda.

ii) teorias fiscais: essas teorias subdividem-se em teoria da renda-produto, teoria da renda-acréscimo patrimonial e teoria legalista.

³⁴ Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.67.

³⁵ *Idem*.

³⁶ Gisele LENKE, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.17-31 e Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.63-98.

A teoria da renda-produto verifica a renda como uma riqueza material nova, derivada de uma fonte produtiva durável, explorada pelo homem periodicamente. A renda líquida, para essa corrente, é a renda bruta menos a dedução dos gastos para a conservação e reconstrução do capital.

A teoria da renda-acrécimo patrimonial não toma por base um conceito econômico de renda. Ela vê a renda como todo o ingresso, desde que passível de avaliação em moeda, independentemente do seu consumo ou do reinvestimento. Considera, na apuração da renda líquida, a dedução dos gastos para obtenção dos ingressos e para a manutenção da fonte.

Por fim, a teoria legalista entende que o conceito de renda é dado conforme a legislação de cada país. Tomando-se a legislação brasileira como base para a definição do conceito de renda, tem-se que será uma riqueza nova ou acréscimo patrimonial, proveniente de uma fonte produtiva ou do trabalho, ou da combinação de ambos, resultante da exploração da fonte, utilizável periodicamente, sem destruição, por seu titular.

A teoria legalista em sentido estrito entende que esse conceito, por não estar expresso na Constituição Federal, deverá ser determinado pelas leis infraconstitucionais. Por outro lado, a teoria legalista em sentido amplo entende que as leis não poderão estabelecer o conceito de renda sem a observância dos princípios constitucionais. A doutrina majoritária tem adotado a teoria legalista em sentido amplo para a definição dos conceitos de renda e proventos de qualquer natureza.

Em decorrência da ausência de uma definição do conceito de renda expressa no texto constitucional, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 201.465, determinou que esse conceito deverá ser definido pela legislação infraconstitucional, respeitando-se, porém, os princípios tributários apontados pela Constituição Federal, conforme defende a teoria legalista em seu sentido amplo.³⁷

³⁷ Natanael MARTINS e Juan Manuel Calonge MENDEZ, A Tributação de Ganho de Capital Auferido por Não-Residente em Operação com Outro Não-Residente Tendo por Objeto Alienação de Bem Situado no Brasil Infringe as Disposições Legais Referente ao Imposto de Renda Brasileiro?. In. Clóvis PANZARINI FILHO, Fernando TONANNI, Marco Antônio BEHRNDT, Ricardo Pereira RIBEIRO, Rodrigo Santos Masset LACOMBE (coord.), **Revista de Direito Tributário Internacional**, p.116-117.

O inteiro teor do acórdão determinou que “a *Constituição Federal prevê apenas renda e proventos, mas isso não impede que a lei, desde que não seja desarrazoada, possa examinar o conceito de renda.*”³⁸

Para a exata definição da renda, faz-se necessária a verificação de três tipos de riquezas: i) a riqueza pré-existente do contribuinte; ii) a riqueza nova adquirida, considerando-se também as despesas incorridas para sua aquisição; e iii) o ingresso de riquezas que possam ser obtidas a partir desse investimento. A distinção dessas riquezas, por mais subjetivas que sejam, é necessária para determinar o alcance do Imposto de Renda, precavendo o contribuinte da tributação do seu patrimônio ou do faturamento.⁴⁰

O autor ROBERTO QUIROGA MOSQUERA ensina que:

(...) O patrimônio das pessoas é o critério basilar adotado pelo legislador constitucional para repartir as competências tributárias entre as pessoas jurídicas de direito público. É o índice de riqueza capaz de medir a capacidade econômica das pessoas. Constitui o patrimônio o conjunto de direitos reais e pessoais do cidadão, bem como o conjunto de suas obrigações. O texto constitucional resguarda a referida universalidade de forma manifesta, impedindo o abuso das autoridades governamentais. É sobre o patrimônio das pessoas que o legislador tributário se nutre para satisfazer os encargos públicos. Diante disso, conclui-se que os tributos, em geral, atingem elementos patrimoniais das pessoas. Essa incidência sobre o patrimônio pode ser classificada em dois sentidos, a saber: a) estático; b) dinâmico.⁴¹

A tributação do patrimônio em seu sentido estático ocorre quando este não sofre mutações, já a tributação do patrimônio em seu sentido dinâmico ocorre quando há mutação de seus elementos, como no caso do Imposto de Renda.⁴²

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza incide sobre o elemento patrimonial que se constitui numa majoração de patrimônio, isto é, incide sobre a riqueza nova. A renda e os proventos de qualquer natureza são elementos patrimoniais que não existiam antes no conjunto de direitos pré-existentes das pessoas e que não

³⁸ Recurso Extraordinário nº 201.465-6 – Minas Gerais, publicado no Diário Oficial da União em 17.10.2003. Disponível no sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal <<http://www.stf.gov.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=201465&classe=R E&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acessado em 02/10/2008.

⁴⁰ Marçal JUSTEN FILHO, **Periodicidade do Imposto de Renda**, p.17. *Apud* José Eduardo Soares de MELO e Leandro PAULSEN, **Impostos...**, *Op. Cit.*, p.48-49

⁴¹ Roberto Quiroga MOSQUERA, **Renda...**, *Op. Cit.*, p.94-103.

⁴² *Idem.*

representam uma mera reposição de elementos patrimoniais ou permuta. Acréscimo, incremento ou majoração de elementos patrimoniais (riqueza nova) não se confunde com ingresso, entrada ou reposição de direitos patrimoniais (riqueza velha).⁴³

Renda e proventos são conceitos que, para fins de tributação específica, referem-se a um resultado, isto é, referem-se à diferença positiva entre as receitas e as despesas do contribuinte, dentro de um determinado período, em geral, o exercício financeiro.⁴⁴

A Renda, em seu sentido estrito, é o produto líquido do capital, trabalho, ou combinação de ambos, compreendido como o “(...) *resultado das receitas menos as despesas feitas para a sua obtenção, incluindo-se aí as despesas para manutenção da fonte.*”⁴⁵

O provento, conforme ensina MODESTO CARVALHOSA, é uma forma específica de rendimento tributável compreendida como o que é “(...) *fruto não da realização imediata e simultânea de patrimônio, mas sim, do acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos.*”⁴⁶

Em uma acepção mais ampla, o provento verifica-se como um acréscimo patrimonial não resultante do capital ou do trabalho, sendo todos aqueles acréscimos de “(...) *origem ilícita e aqueles cuja origem não seja identificável ou comprovável.*”⁴⁷

A expressão “de qualquer natureza”, que acompanha o vocábulo proventos, serve para lhe conferir maior amplitude, no sentido de englobar, no aspecto material da hipótese de incidência do imposto, quaisquer tipos de proventos, independentemente da natureza de que eles se revistam. O caráter do rendimento é conferido sem considerar a sua natureza, tipo, denominação, origem

⁴³ *Idem.*

⁴⁴ Roque Antonio CARRAZZA, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.38.

⁴⁵ Gisele LENKE, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.63.

⁴⁶ Misabel Abreu Machado DERZI, **Os conceitos de Renda e de Patrimônio**, p.23-24. *Apud* José Eduardo Soares de MELO e Leandro PAULSEN, **Impostos...**, *Op. Cit.*, p.49

⁴⁷ *Idem.*

- capital, trabalho, produção, aposentadoria -, localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte ou da forma de percepção.⁴⁸

Segundo HUGO DE BRITO MACHADO, o Código Tributário Nacional – CTN adotou o conceito de renda-acrécimo para a determinação do Imposto de Renda. Sem acréscimo não há renda nem proventos. Portanto, fica estreito o âmbito de liberdade do legislador ordinário “(...) *que não poderá definir como renda ou proventos, algo que não seja na verdade um acréscimo patrimonial*”.⁴⁹

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza só pode alcançar os acréscimos patrimoniais, das pessoas físicas ou jurídicas, obtidos em certo lapso de tempo, em decorrência de uma relação jurídica que tenha por origem o capital do contribuinte, seu trabalho ou a combinação de ambos. Nasce sempre de uma ação, ou seja, da situação dinâmica de uma pessoa auferir rendimentos.⁵⁰

Consoante os ensinamentos de MARY ELBE QUEIROZ, conclui-se, portanto, que o significado de “renda” e “proventos de qualquer natureza” que melhor se molda à hipótese de incidência prevista pela Constituição Federal, determina que o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza:⁵¹

- a) deverá incidir sobre as rendas e proventos de qualquer natureza que constituam acréscimos patrimoniais ou riquezas novas - os excedentes às despesas e custos necessários para auferir os rendimentos e a manutenção da fonte produtora e da sua família - para o beneficiário, sobre os quais ele haja adquirido e detenha a respectiva posse ou propriedade e estejam à sua livre disposição, econômica ou jurídica;
- b) deverá ser verificado com base na periodicidade da relação jurídica que dará origem à obrigação tributária;
- c) deverá ser quantificado por meio da progressividade, a fim de atender à pessoalidade do imposto e verificar a real capacidade contributiva do

⁴⁸ Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.70.

⁴⁹ Hugo de Brito MACHADO, *In* Carlos Valder do NASCIMENTO (Coord.) **Comentários ao Código Tributário Nacional** p.89, *Apud Idem*.

⁵⁰ Roque Antonio CARRAZZA, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.44.

⁵¹ **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.88-89.

sujeito passivo, no sentido de que aqueles que tenham mais contribuam mais;

d) deverá incidir de forma igual, universal e genérica para todos, respeitando o mínimo vital necessário à sobrevivência e à dignidade da pessoa humana, em observância aos princípios do não-confisco, da legalidade, da isonomia, para a segurança jurídica de todo o sistema tributário.

Assim, verifica-se que o Imposto de Renda deve ter, como hipótese de incidência, o fato de uma pessoa, física ou jurídica, em razão do seu trabalho, do seu capital ou da combinação de ambos, obter rendimentos líquidos (acréscimos patrimoniais), em determinado período.⁵²

Uma vez definidos os conceitos de “renda” e “proventos de qualquer natureza”, é possível delinear os motivos para a redução da terminologia do imposto objeto deste trabalho: de “Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza” para “Imposto de Renda”.

Consoante os ensinamentos de ROBERTO QUIROGA MOSQUERA, a Constituição Federal prevê que a tributação em geral incidirá sobre o patrimônio das pessoas. O Imposto de Renda, por sua vez, sobre os acréscimos patrimoniais. Portanto, uma vez ocorrida a relação jurídica que acarretará em um acréscimo patrimonial ao sujeito, dar-se-á origem a relação jurídica tributária do imposto.

O conceito de “renda” define-se como ***todos os rendimentos, juridicamente qualificados, auferidos pelas pessoas, que representam um acréscimo patrimonial.*** Os proventos, por sua vez, são rendimentos, juridicamente qualificados auferidos pelas pessoas, em decorrência de atividades diversas - exceto pelo trabalho, pelo capital ou ambos em conjunto, também verificados como um acréscimo patrimonial do beneficiário.

Em observação ao núcleo da relação jurídica tributária do Imposto de Renda, seja ele auferir renda como um acréscimo patrimonial, pode-se concluir, portanto, que o conceito de “Proventos de Qualquer Natureza” estaria abrangido pelo conceito de “Renda”, em sentido amplo.

⁵² Roque Antonio CARRAZZA, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.45.

Conforme bem observa GISELE LENKE, a terminologia do “Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza” já vem sendo substituída pela sua terminologia abreviada, “Imposto de Renda”.⁵³

Esse foi o tratamento dado ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza na emenda constitucional nº 18/65 e no Código Tributário Nacional, onde se procurou manter apenas a expressão “Imposto de Renda”, abolindo-se a referência aos “Proventos de Qualquer Natureza”.⁵⁴

Essa também foi a sugestão do primeiro relatório da comissão que revisou o projeto do Código Tributário, no qual foi relatado ao ministro da fazenda o seguinte:

Em primeiro lugar, a expressão “proventos de qualquer natureza” não é suficientemente indicativa de um tipo particular de ganhos que não se incluam no conceito genérico de “renda”. Na terminologia administrativa, ela é antes empregada, limitativamente, para designar a remuneração dos servidores públicos, sentido em que a própria Emenda ‘B’ a utiliza no art. 21. Em segundo lugar, o conceito hoje em vigor, tanto de “renda” como de “rendimentos” é suficientemente amplo para abranger todos os acréscimos patrimoniais decorrentes do trabalho e do capital, ou da combinação de ambos, ainda que não sejam de caráter periódico, ou ‘frutos’ como os denomina o direito civil. Nessa compreensão extensa se incluem os ganhos de capital ou as mais valias, que o legislador ordinário federal tem podido tributar sem eiva de ilegitimidade, para que a expressão “... e proventos de qualquer natureza” não é necessária.⁵⁵

Apesar dessas ponderações, a expressão “Renda e Proventos de Qualquer Natureza” mantém-se nos diplomas legais em decorrência da sua utilização no texto constitucional.

Neste trabalho, porém, a terminologia que será utilizada para designar o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza será simplesmente Imposto de Renda ou sua abreviatura – IR. Quando necessário, a expressão Imposto sobre a Renda e Provento de Qualquer Natureza será utilizada na sua forma completa.

⁵³ **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.15-16.

⁵⁴ *Idem.*

⁵⁵ Relatório da Fundação Getúlio Vargas, **Comissão de Reforma Tributária: Publicação nº 17**, p. 44-45. *Apud* Alcides Jorge COSTA, **Conceito de Renda Tributável**, *In* Ivens Gandra da Silva MARTINS (coord.), **Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e COmentários**, p.29-30.

2.3 QUESTÕES CONSTITUCIONAIS – AS DIRETRIZES DO IMPOSTO DE RENDA

2.3.1 QUESTÕES INTRODUTÓRIAS

Diferentemente das constituições anteriores, a Constituição Federal de 1988 trouxe uma grande quantidade de dispositivos reguladores do Direito Tributário brasileiro, seja na forma de regras, seja na forma de princípios.

O sistema constitucional tributário brasileiro é o mais rígido de todos já promulgado, além de complexo e extenso. Em matéria tributária, o constituinte criou integralmente o sistema e o entregou pronto ao legislador ordinário, resignado somente a obedecê-lo.⁵⁶ O texto constitucional praticamente traçou todas as diretrizes do sistema tributário nacional, de forma que a legislação infraconstitucional deverá observar essas regras sob pena de inconstitucionalidade da norma.

A designação de competências distintas para União, Estados e Municípios, na instituição de impostos, a determinação de um tratamento justo e igual e a garantia dos cidadãos de serem tributados conforme sua disponibilidade econômica e sua capacidade contributiva, são alguns dos direitos fundamentais arrolados pela Constituição Federal, a fim de conferir uma maior segurança jurídica aos contribuintes.

Ao estruturar o seu sistema de tributação, o Estado deve observar quatro regras fundamentais, conforme as lições de ADAM SMITH: i) os sujeitos de cada Estado devem contribuir e apoiar o governo da maneira mais adequada possível, em proporção às suas respectivas capacidades; ii) o imposto que cada indivíduo tem que pagar deve ser certo e não arbitrário; iii) todos os impostos devem ser gravados no momento e na forma que pareçam mais convenientes para que o contribuinte os pague; iv) todos os impostos devem ser idealizados para retirar o

⁵⁶ Geraldo ATALIBA, **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, p.21.

menos possível das pessoas, em relação ao que geram para o tesouro público estatal.⁵⁷

Em relação ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, a Constituição Federal, em seu artigo 153, determinou ser de competência da União a sua instituição, conforme segue:

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.

Além de determinar o núcleo da hipótese de incidência do imposto, seja ela auferir renda e proventos de qualquer natureza, a Constituição Federal também estabeleceu os princípios constitucionais que deverão ser seguidos pelo legislador infraconstitucional, na regulamentação do Imposto de Renda.

As principais diretrizes do Imposto de Renda foram codificadas através da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – o Código Tributário Nacional, que serve de suporte para as demais leis ordinárias e instruções normativas.⁵⁸

Em âmbito infraconstitucional, o Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) tem suporte, principalmente, nas Leis nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, e nº 9.250, de 26 de dezembro 1995, e nas diversas outras leis, posteriormente publicadas, que trouxeram alterações aos seus textos originais. O Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), por sua vez, tem suporte nas Leis nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dentre muitas outras. O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1.999, Regulamento de Imposto de Renda, regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto de Renda das pessoas físicas e jurídicas.⁵⁹

É importante destacar que toda a legislação que criou e regulamentou o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza está de acordo com os

⁵⁷ *Apud* Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.6-7.

⁵⁸ José Eduardo Soares de MELO e Leandro PAULSEN, **Impostos...**, *Op. Cit.*, p.47.

⁵⁹ *Idem.*

princípios tributários previstos na Constituição Federal. Esses princípios são de extrema importância, pois garantem a segurança jurídica do sistema tributário, ao ponderar as necessidades de arrecadação do Estado em face da capacidade contributiva dos sujeitos passivos. Por esse motivo, os princípios constitucionais tributários serão melhor estudados a seguir.

A definição do conceito de renda é também necessária na instituição do Imposto de Renda, pois o legislador ordinário não poderá extrapolar a amplitude de tais conceitos, sob a pena de inconstitucionalidade da norma.⁶⁰

A Constituição Federal, extensivamente, instituiu o núcleo da hipótese de incidência dos tributos brasileiros. Cabe à legislação infraconstitucional, portanto, a regulamentação da regra-matriz de incidência dos tributos para determinar, hipoteticamente, os sujeitos da obrigação tributária, conteúdo substancial da obrigação tributária (base de cálculo e alíquota), local e momento de nascimento da relação.⁶¹

Essas diretrizes traçadas pelo texto constitucional, em seu artigo 153, I, e seguidas pela legislação infraconstitucional, determinam os aspectos material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo da norma de incidência do Imposto de Renda.

2.3.2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA

2.3.2.1 Hipótese de Incidência – Critério Material

O critério material da hipótese de incidência é o núcleo da descrição hipotética da conduta humana. Verifica-se como o núcleo da hipótese de incidência, que se traduz por um verbo, pessoal e transitivo, seguido de um complemento, condicionado pelas coordenadas de tempo e lugar.⁶²

⁶⁰ *Ibidem*, p.48.

⁶¹ Geraldo ATALIBA, **Hipótese de Incidência Tributária**, p.78.

⁶² Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.121.

O Código Tributário Nacional – CTN, em seu artigo 43, dispõe sobre o critério material da hipótese da norma de incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, da seguinte forma:

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;

I - 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.

Pode-se verificar, no *caput* desse artigo, que o legislador determinou como aspecto material do Imposto de Renda a “*aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica*”. “Aquisição” é o ato de adquirir, ou seja, de obter, conseguir, passar a ter. “Disponibilidade” é a qualidade ou estado do que é disponível, do que se pode usar livremente.⁶³

Analisando-se o núcleo da regra-matriz do Imposto de Renda, verifica-se que a respectiva materialidade desse imposto sintetiza-se em três principais pontos: i) no núcleo, adquirir renda ou provento; ii) que a renda ou provento se caracteriza como riqueza nova - acréscimo patrimonial; e iii) que exista a disponibilidade da renda ou provento para o beneficiário que dela possa dispor livremente.⁶⁴

2.3.2.2 Hipótese de Incidência – Critério Temporal

O critério temporal verifica-se pelo momento em que se instala o vínculo obrigacional e surge a relação jurídico-tributária entre os sujeitos, com os correspondentes: direito subjetivo do fisco e dever jurídico do sujeito passivo, em

⁶³ José Eduardo Soares de MELO e Leandro PAULSEN, *Impostos...*, *Op. Cit.*, p.54.

⁶⁴ Mary Elbe QUEIROZ, *Imposto...*, *Op. Cit.*, p.121.

função de um objeto. Através desse critério, é possível caracterizar o exato instante em que ocorre o fato descrito na norma. No pensamento de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, esse critério é que permite a identificação da coordenada que limita a ocorrência factual no tempo.⁶⁵

O Imposto de Renda exige uma regulamentação para que seja determinado o critério temporal da hipótese de incidência.⁶⁶

O fato jurídico tributário do Imposto de Renda somente estará concretizado no preciso instante em que ele se completa, mesmo que só mais tarde se possa aferir e dimensionar, com precisão, o acréscimo patrimonial ou riqueza nova, qual o *quantum* de renda e provento que foi adquirido e está disponível para o beneficiário, independentemente de qualquer outro fato ou ato administrativo.⁶⁷

O período de apuração do imposto será traçado pelo legislador ordinário. A legislação infraconstitucional trata diferentemente as pessoas jurídicas das pessoas físicas. Enquanto para a pessoa física a apuração será anual, verificando-se o fato jurídico tributário em 31 de dezembro de cada ano, a pessoa jurídica poderá apurar seus resultados trimestralmente ou anualmente.

2.3.2.3 Hipótese de Incidência – Critério Espacial

O critério espacial vincula-se a determinada extensão territorial - localização do fato -, marcando o âmbito de validade da norma. Esse campo de validade da norma não precisa, necessariamente, coincidir com o espaço seu territorial de validade e eficácia, tendo em vista as características peculiares a cada tributo. Um fato somente se torna relevante para o Direito se acontecer na forma e lugar previstos pela norma jurídica.⁶⁸

O Imposto de Renda caracteriza-se pela extraterritorialidade, ou seja, por alcançar fatos jurídicos tributários ocorridos não apenas no Brasil, mas também no exterior. A redação original da sua legislação, porém, determinava que a

⁶⁵ *Apud Ibidem*, p.125.

⁶⁶ José Eduardo Soares de MELO e Leandro PAULSEN, **Impostos...**, *Op. Cit.*, p.56.

⁶⁷ Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.129.

⁶⁸ *Ibidem*, p.123-124.

tributação deveria seguir o princípio da territorialidade e incidiria somente sobre os rendimentos auferidos no território nacional.

Com o disposto no §4º do artigo 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, cuja redação deu origem ao §1º do art. 43 do Código Tributário Nacional, na redação da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, foi regulamentado o princípio da Universalidade para o Imposto de Renda, de forma que a tributação passou a incidir sobre as rendas universais do contribuinte.⁶⁹

Assim, a extraterritorialidade do Imposto de Renda possibilita tanto a tributação de estrangeiros que auferem rendimentos no Brasil quanto cidadãos residentes no Brasil que auferem rendimentos no país e no exterior.

2.3.2.4 Conseqüência Tributária – Critério Pessoal

A regra-matriz de incidência dos tributos determina que, uma vez verificado o fato descrito na norma, dar-se-á origem à relação jurídica tributária. O critério pessoal, por sua vez, identificará os sujeitos que compõem essa relação jurídica tributária.

O Sujeito Ativo do Imposto de Renda é a União Federal, de forma que caberá à Receita Federal do Brasil administrar a arrecadação desse imposto e fiscalizar o cumprimento das obrigações dos seus contribuintes.⁷⁰

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, em suas diversas projeções regionais, fiscalizará a tributação do Imposto de Renda das pessoas físicas e jurídicas. Em decorrência dessa divisão regional, porém, é possível que as

⁶⁹ Lei nº 7.713/1988

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

CTN – Decreto 5.172/1966

Art. 43 (...)

§ 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.

⁷⁰ José Eduardo Soares de MELO e Leandro PAULSEN, **Impostos...**, *Op. Cit.*, p.59.

interpretações dadas pelos auditores sejam divergentes, com base na realidade vivida por região.

Para que fique assegurado um tratamento igual a todos os contribuintes, criou-se o Regulamento do Imposto de Renda consolidando a sua legislação. Assim, as diversas autoridades da Administração Tributária não poderão adotar cada qual a interpretação que lhe pareça melhor.

O Regulamento do Imposto de Renda nada mais sendo do que uma consolidação, deve restringir-se às normas contidas em lei, não podendo, portanto, criar ou modificar elementos essenciais da obrigação tributária principal relativa a esse tributo.⁷¹

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 212, determina que o poder executivo federal, por meio de decreto deverá expedir “(...) a consolidação, em texto único, da legislação vigente relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano”. Assim, caberá ao presidente da República, anualmente, expedir um Regulamento de Imposto de Renda, para consolidação de todas as alterações na legislação vigente. Essa determinação, porém, não tem sido respeitada. O último regulamento expedido pelo poder executivo foi o Decreto nº 3000, publicado em 26 de março de 1999. Isto é, há mais de 9 (nove) anos o Regulamento não é devidamente atualizado.

O pólo passivo da relação tributária será formado, inicialmente, pelos contribuintes, obrigados ao pagamento do Imposto de Renda e ao cumprimento das demais “obrigações acessórias” previstas pela legislação:

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.

São contribuintes do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, aquelas residentes ou domiciliadas no Brasil, conforme determina o artigo 1º da Lei 7.713/88:

⁷¹, Hugo de Brito MACHADO, **Os princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988**, p.33.

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

O Regulamento de Imposto de Renda, Decreto nº 3.000/99, em seus artigos 2º e 3º, determina os sujeitos passivos da relação jurídica tributária e a incidência do Imposto de Renda sobre os rendimentos auferidos no Brasil e no exterior:

PESSOAS FÍSICAS DOMICILIADAS OU RESIDENTES NO BRASIL

Art. 2º 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.

§ 1º São também contribuintes as pessoas físicas que perceberem rendimentos de bens de que tenham a posse como se lhes pertencessem, de acordo com a legislação em vigor.

§ 2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85.

PESSOAS FÍSICAS DOMICILIADAS OU RESIDENTES NO EXTERIOR

Art. 3º A renda e os proventos de qualquer natureza percebidos no País por residentes ou domiciliados no exterior ou a eles equiparados, conforme o disposto nos arts. 22, § 1º, e 682, estão sujeitos ao imposto de acordo com as disposições do Livro III.

Há casos em que a legislação atribui a responsabilidade pelo pagamento do Imposto de Renda a uma terceira pessoa, o chamado responsável⁷². Em decorrência dessa previsão legal, o responsável será obrigado a cumprir a obrigação tributária, sem se revestir da condição de contribuinte. Nesse caso, o contribuinte, que deu origem a obrigação tributária do imposto, poderá ou não

⁷² Tem-se, no Imposto de Renda, inclusive em certos casos, a figura da substituição, quando o verdadeiro contribuinte do chamado sistema de fonte – que é o beneficiário econômico do rendimento – mostra-se impossível de cumprir a obrigação tributária, por ser não residente no Brasil, por exemplo. Ocorrerá também a substituição quando a lei delegar tal atribuição a uma terceira pessoa, sempre que esta estiver relacionada com a relação jurídica que dará origem à obrigação tributária. A substituição, portanto, é uma determinação legal, no sistema de fonte, do contribuinte da obrigação tributária - Carlos dos Santos ALMEIDA, F. NEPOMUCENO e Igor TENÓRIO, **Dicionário do Imposto de Renda**, p 1344-1346.

responder subsidiária ou solidariamente pelo cumprimento da obrigação, conforme será estudado no item “3.1.1- Classificação dos Rendimentos”.⁷³

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 121, inclui, portanto, o responsável no pólo passivo da relação jurídica, como espécie de sujeito passivo do imposto. O artigo 128, por sua vez, determina que o responsável, obrigatoriamente, deverá estar vinculada a obrigação tributária.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, 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.

JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA ensina que:

(...) o responsável distingue-se do contribuinte porque sua ocupação da posição jurídica de sujeito passivo não se ajusta ao fato gerador do imposto: é a pessoa diferente daquela que, segundo o fato gerador, estaria obrigada ao pagamento do tributo. Por exemplo: o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição da disponibilidade de renda e o contribuinte é o titular dessa disponibilidade. Não obstante, em diversas incidências, a lei define como sujeito passivo a fonte pagadora do rendimento, e não o titular da disponibilidade.⁷⁴

Por fim, registre-se que a tributação dos rendimentos na fonte foi um instrumento muito útil criado pelo legislador. O imposto que deveria ser pago no ajuste anual do Imposto de Renda é antecipado pela fonte pagadora sob a forma

⁷³ Art. 124. São solidariamente obrigadas:
I- as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II- as pessoas expressamente designadas por lei.
Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

⁷⁴ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a Renda: pessoas jurídicas**, p.20.

de desconto, como um tipo de empréstimo compulsório, sem a remuneração do capital.⁷⁵

A retenção na fonte garante ao Fisco um maior controle dos contribuintes e dos rendimentos auferidos, o que facilita o controle no cumprimento das obrigações tributárias e previne a sonegação, dando também maior eficiência à “máquina arrecadadora”, em face da antecipação do tributo.⁷⁶

2.3.2.5 Conseqüência Tributária – Critério Quantitativo

O critério quantitativo é definido através de dois conceitos: base de cálculo e alíquota. É por meio da quantificação que se conhecem os contornos e a dimensão numérica do objeto da relação jurídico-tributária, calculando-se o “*quantum*” da prestação pecuniária, a que o sujeito ativo (credor) tem o direito, e a quem o sujeito passivo (devedor) tem a obrigação de adimplir.⁷⁷

A base de cálculo é a expressão econômica do fato jurídico tributário do tributo. Há que corresponder à hipótese de incidência tributária. Assim, quando a lei institui um tributo, necessita descrever a uma realidade economicamente quantificável. A base de cálculo é elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota para ter-se, como resultado, o valor do tributo correspondente.⁷⁸

A alíquota, por sua vez, é a relação percentual existente entre a expressão quantitativa, ou mensurável, do fato jurídico tributável e o valor do tributo correspondente. Costuma-se dizer que a alíquota é o percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, indicará o valor do imposto devido.⁷⁹

Em relação aos critérios utilizados para o cálculo do Imposto de Renda, o artigo 44 do Código Tributário Nacional prevê como “*base de cálculo do imposto é*

⁷⁵ Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p. 386-387.

⁷⁶ *Idem.*

⁷⁷ *Ibidem*, p.140.

⁷⁸ Hugo de Brito MACHADO, **Curso de Direito Tributário**, p.135-136.

⁷⁹ *Ibidem*, p.136.

o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis” auferidos pelo contribuinte.

Consoante com os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza anteriormente estudados, o artigo 3º da Lei nº 7.713/88 estabelece, como base de cálculo para o Imposto de Renda das Pessoa Físicas o seu rendimento bruto, deduzidos os montantes previstos em lei:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

§ 6º Ficam revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte, para efeito de incidência do imposto de renda.

As deduções da base de cálculo do imposto autorizadas, pela legislação do Imposto de Renda, são as despesas com educação, observado o limite individual por dependente; despesas médicas, sem limite de valor; algumas

doações e incentivos à cultura e ao esporte, entre outras.⁸⁰ Sem lei que determine, não há como alterar a base de cálculo do imposto.

Sobre essa base de cálculo é que serão aplicadas as alíquotas do Imposto de Renda. Conforme será estudado a seguir, a Constituição Federal, seu artigo 153, III, §2º, determina que as alíquotas devem ser progressivas em, decorrência do aumento da respectiva base de cálculo, a fim de buscar maior igualdade na tributação.⁸¹

A legislação ordinária fixou apenas duas alíquotas nominais para determinação da incidência do Imposto de Renda, com base em três faixas de rendimentos. As faixas de rendimentos são alteradas anualmente por determinação legal, a fim de adequá-las à realidade econômica da sociedade. Essas faixas de rendimentos e as alíquotas são aplicadas da seguinte forma:

Base de Cálculo	Alíquota
até R\$ 15.764,28	isento
de R\$ 15.764,29 a R\$ 31.501,44	15%
acima de R\$ 31.501,44	27,5%

A tabela de alíquotas é considerada progressiva não somente pela progressividade de suas alíquotas nominais, mas pela sua progressividade efetiva. Todo rendimento auferido deverá ser desmembrado e lançado na tabela progressiva, de forma que a alíquota efetiva não será a mesma da alíquota nominal, isto é, haverá diversas alíquotas efetivas.

O cálculo para verificação do Imposto de Renda devido no fechamento do período de apuração somará todos os rendimentos auferidos pela Pessoa Física, seja no Brasil ou no exterior, e fará o ajuste da Base de Cálculo. Sobre essa base

⁸⁰ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – **Imposto de Renda da Pessoa Física: Perguntas e Respostas 2008 (ano-calendário 2007)** – perguntas 305 a 413. Disponível no sítio eletrônico <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2008/Perguntas/Default.htm>>. Acessado em 02/10/2008.

⁸¹ 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;

de cálculo será aplicada a tabela progressiva para apuração do Imposto de Renda devido pelo contribuinte.

2.4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

2.4.1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal arrola diversos princípios constitucionais responsáveis pela regulamentação do Direito Tributário. Esses princípios determinam os limites ao direito do Estado de tributar e garantem aos contribuintes os direitos fundamentais de segurança jurídica e da dignidade da pessoa humana.

O princípio constitucional verifica-se como uma norma dotada de grande abrangência, universalidade e perenidade. Em função da sua importância em face das demais normas, os princípios constituem a estrutura do sistema jurídico sendo, portanto, os vetores desse sistema.⁸²

No sentido de criar óbices e impor limites, como freios ao desejo insaciável de arrecadação do fisco, os princípios constitucionais prevalecem sobre as demais normas, sejam elas tributárias ou de qualquer natureza. O Estado, portanto, não poderá extrapolar esses limites sob pena de inconstitucionalidade, em decorrência do desrespeito aos direitos dos cidadãos.⁸³

A extensão e a complexidade do sistema constitucional tributário, trazido pela Constituição Federal de 1988, buscam justamente um equilíbrio na relação conflituosa entre o Fisco e o Contribuinte, na qual o Fisco visa arrecadar sempre mais tributos e o contribuinte, pagar menos.⁸⁴

O texto constitucional procura, ainda, estabelecer uma ética tributária, constituindo direitos e deveres para o Fisco e para o contribuinte, de forma que o

⁸² Hugo de Brito, MACHADO. **Os princípios...**, *Op. Cit.*, p.11.

⁸³ Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p. XXIII.

⁸⁴ *Idem.*

interesse público, na execução de suas atribuições, deverá respeitar os direitos e as garantias fundamentais dos cidadãos.⁸⁵

Esse respeito traduz-se na conjugação dos e submissão aos princípios da legalidade, capacidade contributiva, não-confisco, liberdade, dignidade humana, igualdade e segurança, a fim de realizar a justiça tributária.⁸⁶

De acordo com VICTOR UCKMAN, nas últimas décadas, têm-se consolidado os seguintes fundamentos constitucionais para a tributação: i) os impostos somente poderão ser aplicados com base em lei, a qual deve ser promulgada segundo um procedimento particular e ser renovada anualmente (princípio da legalidade); ii) todos os contribuintes devem ser colocados diante de uma carga tributária, em plano de igualdade, de acordo com a generalidade e a uniformidade na tributação, abolindo qualquer privilégio ou discriminação (igualdade jurídica); e iii) a aplicação dos impostos toma por base a capacidade econômica dos contribuintes, com a tendência a introduzir no sistema tributário impostos pessoais com taxas progressivas.⁸⁷

Não cabe a esse trabalho, porém, a tarefa de discorrer exaustivamente sobre os princípios que regem o Direito Tributário, mas sim versar sinteticamente, os princípios aplicáveis ao Imposto de Renda.

2.4.2 LEGALIDADE, IGUALDADE, PESSOALIDADE, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, VEDAÇÃO DO EFEITO CONFISCATÓRIO E SEGURANÇA JURÍDICA.

2.4.2.1 Legalidade

O Princípio da Estrita Legalidade da Tributação está previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal e, conforme prescreve esse dispositivo legal, “(...)

⁸⁵ *Idem.*

⁸⁶ *Idem.*

⁸⁷ Victor ULCKMAR, **La capacidad contributiva, presupuesto jurídico y fundamento de La tributación.** *Apud Ibidem*, p.7.

é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Esse princípio determina que as normas que instituem os tributos sejam positivadas através dos trâmites legislativos estabelecidos na Constituição Federal. Ele possibilita uma maior rigidez ao Direito Tributário e garante ao contribuinte maior segurança jurídica.

Como são os próprios contribuintes que elegem seus representantes no poder legislativo e eles representarão seus interesses e necessidades, o princípio da legalidade possibilita ao contribuinte a faculdade de autotributar-se.⁸⁸

2.4.2.2 Igualdade

O princípio da Igualdade está previsto na Constituição Federal, em seu art. 5º, como uma garantia fundamental do cidadão, de que todos serão iguais perante a lei.

No Direito Tributário, a Igualdade está prevista no artigo 150, II, da Constituição Federal, e proíbe a instituição de tratamento desigual para contribuintes que se encontram em situação equivalente.⁸⁹

Conforme os ensinamentos de RUI BARBOSA, a lei poderá discriminar as pessoas para uma aplicação mais justa a todos, conforme as suas diferentes características e necessidades:

(...) a regra da igualdade não consiste senão em quinhão desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem (...). Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.⁹¹

Essa discriminação jamais poderá individualizar as pessoas de tal forma que não se possa repetir o ato de discriminação. Esse tratamento desigual,

⁸⁸ José Roberto VIEIRA, Fundamentos Republicano-democráticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e não Ululantes. In Melissa FOLMANN (coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais: Proposta de Efetividade**, p.197.

⁸⁹ Gisele LENKE, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.32.

⁹¹ **Oração dos Moços**, p.24-25. *Apud* Hugo de Brito MACHADO, *Op. Cit.*, p.66.

portanto, deverá observar justamente um fator de discriminação, que possibilitará um tratamento jurídico proporcional aos valores constitucionais.⁹²

Em matéria tributária, portanto, a igualdade tem especial conotação, no sentido de que também, por meio dela, busca-se a aplicação da justiça, na medida em que, nesse campo, a igualdade realiza-se mediante a aferição da real capacidade contributiva, na tentativa do Estado de equilibrar as desigualdades pessoais e as condições econômicas, a fim de adequar a realidade social e atender às necessidades dos cidadãos.⁹³

2.4.2.3 Capacidade Contributiva

O princípio da Capacidade Contributiva verifica-se como a concretização do princípio da Igualdade em matéria tributária. Essa capacidade pode ser objetiva ou subjetiva, adequando-se à hipótese de incidência do imposto ou às características do contribuinte, respectivamente.

A capacidade contributiva está diretamente relacionada à capacidade econômica do cidadão. Enquanto esta verifica as disponibilidades econômicas - ter/ganhar recursos -, aquela verifica se o contribuinte possui condições para dispor de parte desses recursos para pagar tributos.

Cada cidadão tem o dever de contribuir para o financiamento das atividades estatais (despesas públicas). Essa participação, porém, deverá ocorrer na exata proporção da sua capacidade contributiva, tributando-se, portanto, os rendimentos que ultrapassem o limite do mínimo existencial para uma vida com dignidade. Essa garantia do mínimo existencial possibilita à sociedade uma tributação mais justa.⁹⁴

O princípio da capacidade contributiva, portanto, deverá traçar os limites entre o não-confisco e o mínimo existencial, para determinar quem estará apto a pagar os impostos.

⁹² Celso Antônio Bandeira de MELLO, **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**, p.9-48.

⁹³ Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.18.

⁹⁴ Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.43

2.4.2.4 Vedação do Efeito Confiscatório

O princípio da Vedação do Efeito Confiscatório está previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal e determina que será “(...) vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: utilizar tributo com efeito de confisco.”

Esse princípio destaca a existência de um limite constitucional para a carga tributária. Ocorre que a Constituição Federal não define com precisão os limites à competência do Estado de tributar, trazendo uma certa subjetividade na sua aplicação.

O princípio do não-confisco determina uma limitação à incidência dos tributos em observância à subjetividade de cada contribuinte e da natureza de cada imposto. Entendem-se, portanto, como tributos confiscatórios aqueles que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício da atividade lícita e moral.⁹⁵

O imposto incidente sobre a renda das pessoas não poderá ser aplicado com alíquotas tão elevadas a ponto de se configurar como um confisco do patrimônio do contribuinte.

2.4.2.5 Pessoaalidade

O princípio da Pessoaalidade está previsto no art. 145, §1º, da Constituição Federal, cujo texto legal determina que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.”

Conforme ensina GERALDO ATALIBA, os impostos pessoais deverão observar certas qualidades dos possíveis sujeitos passivos, juridicamente qualificadas, para estabelecer as diferenciações de tratamento legislativo ao descrever, a hipótese de incidência.⁹⁶

⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. Cit.*, p.109-119.

⁹⁶ Geraldo ATALIBA, *Hipótese...*, *Op. Cit.*, p.141-143.

O princípio da Pessoaalidade está muito vinculado ao princípio da Capacidade Contributiva, uma vez que personalizar um imposto significa adequá-lo à capacidade contributiva do indivíduo.⁹⁷

O Imposto de Renda deve atentar para as particularidades de cada pessoa individualmente. Depois de fornecidos saúde, educação, lazer *etc*, o Imposto de Renda poderá ser cobrado. Caso a própria pessoa tenha que pagar por essas necessidades, poderá deduzir esses valores da base de cálculo do imposto devido.

2.4.2.6 Segurança Jurídica

A Segurança jurídica é o princípio universal que informa todo o ordenamento jurídico. Surge da aplicação conjunta e integrada de todos os outros princípios e estará sempre presente onde houver direito.

A Constituição Federal, em seu artigo 5º, garante “(...) *aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito (...) à segurança*”. Mesmo que de forma genérica, esse princípio constitucional determina que o ordenamento jurídico será regido pela segurança jurídica.

Em direito tributário, tem-se a segurança jurídica quando existe uma certeza do direito, decorrente da precisão na instituição de direitos e deveres aos sujeitos ativo e passivo da relação tributária. Essa precisão, por sua vez, possibilita a capacidade de planejamento quanto às exigências tributárias, dando uma previsibilidade ao sistema.

A segurança jurídica resulta e ganha concepção pela aplicação harmônica e interpretação sistemática de todos os outros princípios, quando visa assegurar os direitos fundamentais a fim de garantir a paz social.

Há valores indisfarçavelmente prestigiados por quem as expediu (as normas). Valores que, a exemplo dos fatos, são alcançados pelo jurista pela via das normas, seu exclusivo objeto de análise. E quanto mais intenso o conteúdo de valor que o emitente da norma nela depôs, maior é o grau de sua caracterização como princípio.⁹⁸

⁹⁷ Gisele LENKE, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.33.

⁹⁸ José Roberto VEIRA. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI**. *Apud* Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.61.

2.4.3 GENERALIDADE, UNIVERSALIDADE E PROGRESSIVIDADE

2.4.3.1 Introdução

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza teve sua competência distribuída pela Constituição Federal, em seu artigo 153, III, que estabelece: “*Compete à União instituir impostos sobre: renda e proventos de qualquer natureza.*”

Nesse mesmo artigo, em seu § 2º, I, a Constituição Federal traz as características desse imposto, que incidirá sobre a renda e proventos de qualquer natureza: “*O imposto previsto no inciso III: será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.*”

Assim, a Constituição Federal determina que a regulamentação do Imposto de Renda, pelo legislador infraconstitucional, seja feita com base nos princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade, além dos demais princípios que regem o Direito Tributário.

2.4.3.2 Generalidade

O princípio da Generalidade determina que todas as pessoas, - independentemente de sua condição, cor, raça, credo, sexo, estado civil -, que realizem fatos em concreto, previstos em abstrato na hipótese da lei, submetem-se à incidência de imposto.⁹⁹ Caracteriza-se, portanto, como um critério de determinação do sujeito passivo da relação tributária, o qual, independentemente da sua pessoa, será obrigado ao pagamento do imposto uma vez verificado o fato jurídico tributário.¹⁰⁰

A generalidade abrange todos os contribuintes não se admitindo, a princípio, qualquer tributação especial. Todos, indistintamente, são contribuintes, potenciais ou de fato, do imposto, não se admitindo especiais classificações de

⁹⁹ Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.27.

¹⁰⁰ Luiz Felipe Silveira DIFINI. **Manual de Direito Tributário**, p.77. *Apud* José Eduardo Soares de MELO e Leandro PAULSEN, **Impostos...**, *Op. Cit.*, p.52.

patrimônio ou especificações de renda, pois todos os ganhos devem ser objeto de tributação, respeitado o critério da progressividade.¹⁰¹

A generalidade, em relação ao Imposto de Renda, deverá ser visualizada conjuntamente com os princípios da universalidade, da pessoalidade e da capacidade contributiva, uma vez que o imposto deverá recair sobre todos os contribuintes e sobre todas as “rendas” e “proventos” - acréscimos -, salvo as exceções previstas em lei.¹⁰² Tal previsão legal se encontra colocada como forma de atender às condições pessoais e realizar o princípio da igualdade tributária.¹⁰³

2.4.3.3 Universalidade

Conforme previsto pela Constituição Federal, o Imposto de Renda deverá ser regido pela “universalidade”, isto é, as “rendas” ou “proventos”, ganhos ou lucros, de todas as espécies e gêneros, independentemente da denominação, localização, condição jurídica, nacionalidade da fonte e da sua origem, salvo casos os protegidos pelas imunidades e aqueles expressamente excluídos por lei, dever-se-ão submeter à incidência do imposto.¹⁰⁴

Esse princípio determina que o Imposto de Renda deverá incidir sobre todas as rendas auferidas pelo contribuinte no período-base, respeitando igualmente os demais princípios constitucionais, como o da capacidade contributiva, do mínimo vital, da progressividade, entre outros.¹⁰⁵ A universalidade, portanto, significa que o tributo incidirá sobre todos os fatos descritos na hipótese de incidência, sendo vedada a exclusão de determinada categoria de pessoas ou de rendimentos do rol dos sujeitos passivos ou dos fatos tributáveis.¹⁰⁶

¹⁰¹ Renato Romeu RENCK. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica/Critérios Constitucionais de Apuração da Base de Cálculo**, p.160. *Apud Ibidem*, p.52

¹⁰² Gisele LENKE, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.37.

¹⁰³ Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.38.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p.35.

¹⁰⁵ Gisele LENKE, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.37.

¹⁰⁶ Luiz Felipe Silveira DIFINI. **Manual de Direito Tributário**, p.77. *Apud* José Eduardo Soares de MELO e Leandro PAULSEN, **Impostos...**, *Op. Cit.*, p.52.

Constitui um critério de determinação da extensão da base de cálculo, segundo o qual o Imposto de Renda deverá abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte como uma unidade, sem estabelecer, a princípio, distinções entre tipos de rendas para efeito de tributação diferenciada.¹⁰⁷

Conforme estudado anteriormente, a incidência do Imposto de Renda limitava-se ao âmbito nacional, uma vez que o princípio da territorialidade abrangia apenas os rendimentos auferidos no Brasil como passíveis de tributação. MARCÍLIO TOCANO FRANCA FILHO ensina que o princípio da universalidade territorial prevê que todas as situações jurídicas que dêem origem à produção de renda, por nacionais ou residentes, localizados dentro do território do Estado, geram uma obrigação tributária.¹⁰⁸ Esse princípio, porém, foi substituído pelo princípio da Base Global do Imposto de Renda, segundo o qual passa a ser tributada a universalidade dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos, no Brasil e no exterior, pelas pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no país, a chamada “*worldwide income taxation*” ou “a tributação sobre os rendimentos auferidos em todo o mundo”.¹⁰⁹

CLAIR M. HICKMANN ensina que o princípio da universalidade determinará a tributação de todos os rendimentos e ganhos de capital, independentemente de terem sido gerados no país ou no exterior. A renda universal da pessoa será tributada no país de sua residência ou domicílio tributário.¹¹⁰

A universalidade, portanto, determina que todos os contribuintes deverão ser alcançados pelo Imposto de Renda, assim como todos os seus rendimentos auferidos, independentemente da sua espécie e localização. A tributação das rendas universais significa que, via de regra, todos devem ser submetidos à

¹⁰⁷ *Idem.*

¹⁰⁸ **Princípio da Tributação Internacional sobre a Renda**, p.75. *Apud Ibidem*, p. 59

¹⁰⁹ Heleno Taveira TÔRRES, **Pluritributação...**, *Op. Cit.*, p.86-94.

¹¹⁰ *Apud* José Eduardo Soares de MELO e Leandro PAULSEN, **Impostos...**, *Op. Cit.*, p.58

tributação de forma absolutamente igual. Não há receita diferente de outra, como não há despesa diferente de outra.¹¹¹

2.4.3.4 Progressividade

O princípio da progressividade, em matéria tributária, verifica-se por meio da aplicação de alíquotas crescentes e progressivas, em decorrência do aumento da respectiva renda do contribuinte.¹¹² Tem-se a progressividade quando a tributação é graduada com diversas alíquotas em função do aumento da base de cálculo, isto é, quanto maior a base, maior a alíquota.¹¹³

A progressividade decorre da aplicação do princípio da igualdade no Direito Tributário. Relaciona-se diretamente com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade, pois determina a existência de diversas alíquotas para o Imposto de Renda, de acordo com a faixa de renda do contribuinte.¹¹⁴ A progressividade, portanto, permite a tributação da renda conforme a capacidade contributiva dos sujeitos passivos.¹¹⁵

Como a renda é sempre uma expressão da riqueza do contribuinte, a progressividade faz com que o imposto onere mais quem tem riqueza maior, a fim de personalizar o imposto.¹¹⁶ Quanto maior a renda do contribuinte, maior será a alíquota sobre ela.

2.4.4 TERRITORIALIDADE x UNIVERSALIDADE – A EXTRATERRITORIALIDADE

¹¹¹ Renato Romeu RENCK, **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica/Critérios Constitucionais de Apuração da Base de Cálculo**, p.161. *Apud Ibidem*, p.52

¹¹² Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.39.

¹¹³ José Eduardo Soares de MELO e Leandro PAULSEN, **Impostos...**, *Op. Cit.*, p.53.

¹¹⁴ Gisele LENKE, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.37.

¹¹⁵ José Eduardo Soares de MELO e Leandro PAULSEN, **Impostos...**, *Op. Cit.*, p.53.

¹¹⁶ Hugo de Brito MACHADO, **Progressividade e Socialismo**, p.15 *Apud Idem*.

O princípio da territorialidade significa que só se pode exigir o tributo quando haja conexão do fato jurídico tributário com o Estado que tenha estabelecido tal imposto. Isto é, se a relação jurídica que dará origem ao fato jurídico do imposto está relacionada como Brasil, o país estará legitimado a exigir o tributo.¹¹⁸

Esse princípio está diretamente ligado ao princípio de soberania do Estado, assumindo extrema importância como elemento de conexão no Direito Tributário Internacional, pois determina os contornos da competência de tributar dos Estados, seu alcance e seu limite espacial de aplicação.¹¹⁹

A territorialidade determina, portanto, que o Imposto de Renda se aplica, aos nacionais e aos estrangeiros, em todo o território nacional generalizadamente.¹²⁰

O princípio da territorialidade do Imposto de Renda, combinado com o princípio da universalidade, legitima o Estado a tributar os rendimentos auferidos no Brasil e no exterior, configurando a extraterritorialidade, através do elemento de conexão com país.

A extraterritorialidade do Imposto de Renda, portanto, possibilita a tributação de residentes e não-residentes no Brasil com base no fator de conexão do fato jurídico tributário com a legislação brasileira.

O Estado poderá tributar os rendimentos auferidos no exterior por residentes fiscais no Brasil em função do fator de conexão verificado pela residência fiscal no país. Os não-residentes, por sua vez, poderão ser tributados quando auferirem rendimentos no Brasil em decorrência da sua conexão com a fonte pagadora situada em território nacional, fato este que gera a obrigação da retenção do imposto na fonte.

Para regular a extraterritorialidade da tributação dos Estados e evitar conflitos em decorrência da dupla tributação, surgem os tratados e as convenções

¹¹⁸ Betina Treiger GRUPENMACHER, **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**, p.43.

¹¹⁹ Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.184.

¹²⁰ Betina Treiger GRUPENMACHER, **Tratados...**, *Op. Cit.*, p.44.

internacionais, que passam a conferir efetividade à aplicação da lei de um Estado no território de outro.¹²¹

¹²¹ *Ibidem*, p.185.

3. A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA – RENDAS UNIVERSAIS:

3.1 INTRODUÇÃO:

O princípio da universalidade possibilita ao Estado tributar os rendimentos das pessoas residentes em seu território, auferidos em todos os países do mundo. Uma vez verificado o fato jurídico tributário do Imposto de Renda, seja pelos rendimentos auferidos pelo trabalho assalariado, pela alienação de bens, pelas aplicações financeiras ou por qualquer outro meio, dever-se-á apurar o valor dos rendimentos, diminuir todas as deduções previstas em lei e, sobre o valor dessa base de cálculo, aplicar a alíquota do imposto.

A legislação determina que o período de apuração do Imposto de Renda das Pessoas Físicas é anual. Entretanto, o fato jurídico tributário do tributo poderá acarretar uma obrigação imediata por antecipação, devendo o imposto ser recolhido no momento em que essa obrigação seja verificada.

São diversas as fontes de renda tributáveis previstas pela legislação tributária. Apesar de os princípios da Generalidade e da Universalidade determinarem que todas as rendas e pessoas deverão ser tributadas igualmente, algumas espécies de rendimentos terão um tratamento diferenciado, em função da sua natureza própria.

3.2 CLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS

3.2.1 INTRODUÇÃO

Atualmente, os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas decorrem, em sua grande maioria, da remuneração pelo trabalho assalariado. As pessoas físicas, porém, podem auferir rendimentos pela prestação de serviços autônomos, com o aluguel de imóveis, pensões alimentícias, atividades no exterior e, até mesmo, exploração do uso de imagem.

Independentemente da fonte que deu origem ao rendimento, todas as rendas auferidas pela pessoa física deverão ser somadas, a fim de ajustar o valor imposto devido no final do período de apuração.

Há rendas que são tributadas em separado - como o ganho de capital -, ou tributadas exclusivamente na fonte - como as decorrentes de aplicações financeiras. Nesses casos, os rendimentos auferidos não serão somados aos demais rendimentos para efeito do ajuste anual.¹²²

O legislador pode nomear a fonte pagadora dos rendimentos como a responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto. Esses são os casos de substituição tributária, nos quais há uma antecipação do tributo devido no ajuste anual do imposto. A substituição tributária também acontece na tributação definitiva, de acordo com a natureza dos rendimentos auferidos.

Para facilitar a compreensão das formas de tributação, os rendimentos não serão classificados conforme a sua natureza, mas sim conforme a forma como a lei determina que o Imposto de Renda deverá ser apurado.

Consoante os ensinamentos de MARY ELBE QUEIROZ, os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas serão tributados da seguinte forma: i) rendimentos sujeitos à tributação na fonte; ii) rendimentos sujeitos à tributação exclusivamente na fonte; e iii) rendimentos sujeitos à tributação pelo próprio beneficiário do rendimento.¹²³

3.2.2 RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO NA FONTE¹²⁴

Os rendimentos sujeitos à tributação na fonte, como o nome já determina, terão o imposto de renda descontado diretamente na folha ou fatura, de forma que o beneficiário receberá líquido o valor dos rendimentos.

A tributação na fonte, portanto, caracteriza-se como uma antecipação do imposto considerado como devido, pelo contribuinte, no momento do ajuste anual da base de cálculo. Nesses casos a lei impõe que a fonte pagadora seja a responsável tributária e obrigada a efetuar o recolhimento do Imposto de Renda que for considerado como incidente sobre o valor pago.

São considerados como rendimentos sujeitos à tributação na fonte:

¹²² José Eduardo Soares de MELO e Leandro PAULSEN, **Impostos...**, *Op. Cit.*, p.67-68.

¹²³ **Imposto...** *Op. Cit.*, p.157-170.

¹²⁴ *Ibidem*, p.164-166.

i) os rendimentos do trabalho assalariado, recebidos de uma fonte pagadora, que serão tributados mensalmente, com base na tabela progressiva;

ii) os rendimentos da prestação de serviços autônomos, quando recebidos de pessoas jurídicas. Essa remuneração estará sujeita à retenção, pela fonte pagadora, do Imposto de Renda apurado. Os valores dos serviços prestados pelo beneficiário serão somados durante, o mês, para aplicação da tabela progressiva.

iii) os rendimentos de aluguéis e royalties também serão tributados na fonte, quando recebidos de pessoa jurídica, de forma que poderão ser deduzidas da base de cálculo, sob certas condições, as despesas incorridas para o seu recebimento, isto é, administração, IPTU *etc.* Sobre essa base de cálculo será aplicada a tabela progressiva.

iv) os rendimentos de pensões, quando pagas em decorrência de decisão judicial, serão tributados na fonte pela própria fonte pagadora, aplicando-se a tabela progressiva sobre os valores.

Uma vez verificada a obrigatoriedade de retenção do Imposto de Renda pela fonte pagadora, o responsável tributário deverá recolhê-lo no mês seguinte ao do fato jurídico tributário. Poderão ser deduzidas da base cálculo do imposto mensal as contribuições previdenciárias, as pensões alimentícias e deduções com dependentes.

Com a declaração de ajuste anual, os rendimentos auferidos mensalmente deverão ser somados para apuração do Imposto de Renda devido. Desse valor, as parcelas retidas na fonte, como antecipação do imposto, poderão ser abatidas dos valores do imposto apurado.

Caso a fonte pagadora não faça a retenção na fonte do Imposto de Renda apurado mensalmente, caberá ao contribuinte fazer o seu pagamento, no momento da declaração de ajuste anual.

3.2.3 RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE NA FONTE¹²⁵

¹²⁵ *Ibidem*, p.166-167.

Igualmente à tributação na fonte, a tributação exclusivamente na fonte obriga as fontes pagadoras a recolherem os impostos devidos em decorrência da legislação específica que trata dos rendimentos dessa natureza. Esses rendimentos, porém, não serão considerados para a declaração de ajuste anual, isto é, sua tributação será definitiva.

São considerados como rendimentos sujeitos à tributação exclusivamente na fonte:

- i) a remuneração recebida a título de 13º (décimo terceiro) salário;
- ii) prêmios distribuídos sob a forma de dinheiro, bens e serviços, por meio de concursos e loterias;
- iii) os rendimentos pagos a beneficiários não identificados;
- iv) todos os ganhos ou rendimentos de capital em operações de aplicação financeira (IN SRF 487 de 2005);
- v) rendimentos de beneficiários residentes no exterior;

Cada uma das modalidades de rendimentos acima descritas, em função da sua natureza e do tratamento tributário específico, deverá ser tributada diferentemente, com alíquotas, deduções e prazos para recolhimento distintos.

Os rendimentos de capital – aplicações financeiras de renda fixa - são tributados pelo Imposto de Renda à alíquota variável de 15% a 22,5%. As rendas decorrentes de prêmios e sorteios em dinheiro são tributadas à alíquota de 30%.¹²⁶

Nesses casos, a fonte pagadora será integralmente responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto. Caso ele não seja efetuado, o pólo ativo da relação tributária não poderá exigir o pagamento do imposto do beneficiário do rendimento, mas sim da fonte pagadora.

Tais rendimentos serão informados em um campo específico da Declaração de Imposto de Renda, não sendo considerados na base de cálculo dos rendimentos tributados na declaração, nem no abatimento dos valores do imposto já pagos. Sua declaração será importante apenas para a verificação do balanço patrimonial durante o período.

¹²⁶ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – **Imposto de Renda da Pessoa Física: Perguntas e Respostas 2008 (ano-calendário 2007)** – perguntas 279 a 295. Disponível no sítio eletrônico <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2008/Perguntas/Default.htm>>. Acessado em 02/10/2008.

3.2.3.1 Rendimentos de Pessoas Físicas Estrangeiras

As pessoas não-residentes no Brasil não estarão sujeitas à tributação universal do Imposto de Renda. Com base no princípio da territorialidade, porém, os rendimentos auferidos no Brasil deverão ser tributados no país, através da retenção exclusivamente na fonte, a chamada “tributabilidade limitada”¹²⁷.

Em decorrência da não-residência, a pessoa física estrangeira não estará obrigada à entrega da Declaração de Imposto de Renda e, portanto, não estará sujeita à fiscalização pela Receita Federal do Brasil. Nesse caso, o responsável pelo recolhimento do imposto será a fonte pagadora, que responderá sozinho pelo descumprimento dessa obrigação. O Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943, as Leis nº 3.470, de 28 de novembro de 1958, nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e o Decreto 3000/99 (RIR) prevêem as diferentes modalidades de tributação para os não-residentes, conforme a natureza dos rendimentos:

i) a remuneração do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e dos serviços prestados por não-residentes será tributada exclusivamente na fonte, à alíquota de 25%;

ii) os royalties e os serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes pagos a não-residentes, serão tributados à alíquota de 15%, exclusivamente na fonte;

iii) o pagamento pela instalação, representação e manutenção de escritórios comerciais, armazéns, depósito e entrepostos comerciais, quando os serviços forem prestados por não residentes, o imposto de renda incidirá a alíquota de 15%;

iv) as comissões e os juros recebidos por não-residentes, relativos à comercialização de títulos no exterior serão tributados à alíquota de 15%.

v) as comissões pagas por exportadores a seus agentes não-residentes no Brasil, em decorrência da exportação de mercadorias e serviços, serão tributadas à alíquota zero.

¹²⁷ Alberto XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p.499-533.

vi) as despesas com a promoção, propaganda e pesquisas de mercado, aluguéis e arrendamentos, quando remetidas para o exterior, serão tributada exclusivamente na fonte à alíquota de 15%.

vii) os demais rendimentos auferidos pela pessoa não-residente nos Brasil, quando recebidos de fonte brasileira, serão tributados à alíquota de 15%, desde que não previstas em legislação específica.

viii) os juros moratórios decorrentes do atraso no pagamento dos valores devidos a não-residentes no Brasil serão tributados conforme a parcela principal que deu origem a obrigação.

O Imposto de Renda sujeito à tributação exclusivamente na fonte deverá ser recolhido na data do fato jurídico tributário, isto é, no momento do pagamento, creditamento, emprego, entrega ou remessa dos valores ao beneficiário.

A pessoa não-residente, beneficiária do rendimento, deverá informar à fonte pagadora da condição de não-residência, por escrito, para que a retenção do Imposto de Renda na fonte seja efetuada.

Conforme será verificado a seguir, em decorrência dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação, geralmente o Imposto de Renda pago no Brasil poderá ser compensado com o Imposto de Renda devido no exterior. Essa disposição permite uma redução na tributação no país de destino, uma vez que o rendimento será tributado no país de origem, compensando-se os valores já pagos.

Existem os chamados países de tributação favorecida, considerados aqueles que tributam a renda com alíquotas inferiores a 20%. Caso o não-residente seja domiciliado em um país com tributação favorecida, os seus rendimentos auferidos no Brasil serão tributados à alíquota de 25%.

3.2.4 RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO PRÓPRIO BENEFICIÁRIO DO RENDIMENTO¹²⁸

Os rendimentos sujeitos à tributação pelo próprio beneficiário, em rigor, deveriam ser todos os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas. Isto porque,

¹²⁸ Mary Elbe QUEIROZ, *Imposto...*, *Op. Cit.*, p.167-168.

caberá ao contribuinte declarar os rendimentos auferidos durante o ano-calendário e pagar o imposto apurado.

Ocorre que, em decorrência da possibilidade de antecipação do imposto que deveria ser pago no final do exercício e da possibilidade de um maior controle sobre os pagamentos dos rendimentos, o legislador optou por atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto às fontes pagadoras.

Portanto, as modalidades dos rendimentos que deverão ser tributadas pelo próprio beneficiário do rendimento são aquelas não previstas em lei ou aquelas cuja previsão legal determine a apuração do imposto diretamente pelo contribuinte, quais sejam:

- i) os aluguéis de imóveis recebidos diretamente de pessoas físicas;
- ii) os rendimentos auferidos pela pessoa residente fiscal no Brasil, de pessoas físicas no Brasil, sem vínculo empregatício, ou de pessoas físicas ou jurídicas no exterior;
- iii) os ganhos de capital pela alienação de bens e imóveis;
- iv) os ganhos obtidos no mercado de renda variável.
- v) os rendimentos, sujeitos a tributação na fonte, sobre os quais a fonte pagadora não fez a retenção do imposto nem o seu pagamento;

O Imposto de Renda apurado sobre esses rendimentos auferidos pela pessoa física deverá ser pago através de um Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF, chamado vulgarmente de “Carnê-Leão”. Por si próprias, as pessoas devem apurar o montante devido e realizar o seu recolhimento, em seu respectivo mês, procedendo, posteriormente, ao ajuste anual até o final do exercício subsequente.¹²⁹

Para o cálculo de apuração do imposto, as deduções previstas em lei deverão ser subtraídas, aplicando-se a tabela progressiva sobre a base de cálculo.

Segundo esclarece auditor da Receita Federal, WALTER GODOY, caberá ao contribuinte apurar o imposto a ser pago através do “Carnê-Leão”, conforme as suas características pessoais, recolher o imposto e, posteriormente, informar à Receita Federal.

¹²⁹ José Eduardo Soares de MELO e Leandro PAULSEN, **Impostos...**, *Op. Cit.*, p.60.

As pessoas físicas em geral, profissionais liberais com mais freqüência, que recebam rendimentos de outras pessoas físicas ou do exterior, sem vínculo empregatício, estão sujeitas ao carnê-leão, devendo fazer o pagamento mensal do imposto, sempre que o rendimento líquido ultrapassar o limite de isenção. Os contribuintes sujeitos ao regime do carnê-leão também devem apresentar a Declaração de Ajuste Anual.¹³⁰

O ganho de capital decorrente da compra e venda de bens móveis e imóveis também será tributado diretamente pelo beneficiário, com a aplicação da alíquota fixa de 15% sobre o valor do ganho. Serão tributados pelo ganho de capital também os rendimentos auferidos na alienação de ações fora da bolsa, ganhos com moeda estrangeiras, entre outras operações.¹³¹

Alguns rendimentos auferidos no exterior, como os decorrentes da liquidação de aplicações financeiras, alienação de moeda estrangeira e ganhos no mercado de ações, serão considerados como ganhos de capital ou de renda variável e, portanto, tributados à alíquota de 15%.

O Imposto de Renda apurado sobre os ganhos de capital também será recolhido através de um DARF, mas, ao contrário do Carnê-Leão, será definitivo, ou seja, não será considerado para o ajuste anual dos rendimentos e dos impostos pagos.

3.3 A DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA

A Declaração de Imposto de Renda ou Declaração de Ajuste Anual foi o instrumento criado pelo legislador para ter acesso às informações dos contribuintes. Como a Secretaria da Receita Federal não pode acompanhar as atividades de todas as pessoas físicas e jurídicas para controlar a tributação dos rendimentos auferidos, ela conta com a boa-fé e a veracidades das informações declaradas. Caso constem omissões ou irregularidades na declaração a fim de

¹³⁰ GODOY, Walter. **Os direitos dos Contribuintes**, p.123 *Apud Ibidem*, p.61.

¹³¹ Art. 138. O ganho de capital será determinado pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição, apurado nos termos dos arts. 123 a 137.

(...)

Art. 142. O ganho de capital apurado conforme arts. 119 e 138, observado o disposto no art. 139, está sujeito ao pagamento do imposto, à alíquota de quinze por cento.

reduzir o imposto devido ou sonegá-lo, o contribuinte será autuado para o pagamento de pesadas multas.

As informações sobre os rendimentos auferidos, sobre o imposto de renda já pago - retenção na fonte ou “Carnê-Leão” - e as demais despesas dedutíveis incorridas pelo contribuinte, deverão ser apresentadas para a Secretaria da Receita Federal através da Declaração de Imposto de Renda, pela internet ou em formulário em papel.

A fiscalização fará o cruzamento dessas informações prestadas pelos contribuintes com as das fontes pagadoras para verificação do cumprimento da obrigação tributária. A declaração também é utilizada para o ajuste anual do Imposto de Renda. Em decorrência da progressividade do imposto, se os valores recebidos em cada mês forem diferentes, no ajuste anual poderá ser apurado um saldo de imposto complementar a pagar ou imposto a restituir.

Na Declaração de Imposto de Renda também serão verificadas as possíveis deduções de despesas incorridas pelo contribuinte e seus dependentes que, abatidos da base de cálculo do imposto, poderão acarretar a redução do imposto devido.

Todas as pessoas físicas residentes nos Brasil, que, no exercício de 2008 obtiveram rendimentos tributáveis superiores a R\$ 15.764,28; que receberam rendimentos isentos, não-tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte em valores superiores a R\$ 40.000,00; que participam do quadro societário de uma empresa; que realizaram alienações sujeitas ao ganho de capital; que realizaram operações na bolsa de valores; ou que possuem bens nos valor total superior a R\$ 80.000,00, estão obrigadas à entrega da declaração de imposto de renda.¹³²

O prazo para entrega da Declaração de Imposto de Renda é até o último dia útil do mês de abril do exercício seguinte no ano da percepção dos rendimentos, de forma que será até essa data o prazo para o pagamento do imposto de renda complementar.¹³³

¹³² SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – **Imposto de Renda da Pessoa Física: Perguntas e Respostas 2008 (ano-calendário 2007)** – perguntas 001 a 011. Disponível no sítio eletrônico <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2008/Perguntas/Default.htm>>. Acessado em 02/10/2008.

¹³³ *Ibidem*, pergunta 035.

Na Declaração de Imposto de Renda deverão ser comprovados os rendimentos auferidos no Brasil e no exterior, em sua totalidade. Desse valor, poderão ser deduzidas as despesas incorridas pelo contribuinte, para a apuração da base de cálculo. Sobre essa base de cálculo deverá ser aplicada a alíquota da tabela progressiva para a apuração do imposto de renda anual. Desse valor, será abatido o imposto retido na fonte mensalmente ou pago através do “Carnê-Leão”, para a apuração do Imposto de Renda devido.

A Declaração de Imposto de Renda das Pessoas Físicas está sujeita à homologação pelo Fisco. Caso alguma informação não esteja clara ou apresente divergências em relação às informações prestadas por outras pessoas com as quais o contribuinte tenha se relacionado durante o ano, a fiscalização poderá intimá-lo para prestar esclarecimentos. O prazo para fiscalização é de 5 (cinco) anos. Passado esse período, por mais que a declaração apresente inconsistências e erros, as informações não poderão mais ser questionadas.

4. A PESSOA FÍSICA RESIDENTE NO BRASIL

4.1 INTRODUÇÃO

Para a tributação da pessoa física, conforme verificado anteriormente, faz-se necessária a determinação da sua residência ou domicílio fiscal. O residente fiscal no Brasil terá suas rendas globais tributadas no país, enquanto o não-residente será tributado exclusivamente na fonte, recebendo líquidos, da fonte pagadora brasileira, os rendimentos auferidos no Brasil.

A definição da residência ou domicílio fiscal da pessoa verifica-se pelo vínculo existente entre ela e as leis de determinado país, isto é, significa que a sua residência será no território onde estará submetida à tributação universal das suas rendas.¹³⁴

Em âmbito nacional, o Direito Tributário faz distinção entre os conceitos de residência fiscal e domicílio fiscal. O artigo 127 do CTN determina o domicílio fiscal como o local em que a pessoa reside com ânimo definitivo, pratica e exerce suas atividades e será o local em que deverá cumprir com suas obrigações tributárias.¹³⁵ O domicílio fiscal da pessoa poderá ser a sua própria residência ou um local fixado pelo direito positivo.

¹³⁴ Mary Elbe QUEIROZ, **Imposto...**, *Op. Cit.*, p.192.

¹³⁵ Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

- I- quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;
- II- quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;
- III- quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

Em âmbito internacional, os conceitos de domicílio e residência fiscal são equiparados, de forma que, para a sua determinação, deverão ser verificados os critérios objetivos e subjetivos de residência.¹³⁶

A residência objetiva caracteriza-se pela permanência física da pessoa em um determinado local (*corpus*). A residência subjetiva, por sua vez, verifica-se pela intenção da pessoa em se tornar residente de determinado país (*animus*). A aquisição de residência resulta, portanto, da conjugação do *corpus* e do *animus*.¹³⁷

A residência fiscal é definida com base na legislação interna de cada país e será caracterizada quando a pessoa física se enquadrar nos dispositivos dessa legislação. Ocorre que uma pessoa, simultaneamente, pode caracterizar-se como residente em um ou mais países, adquirindo, assim, uma residência dupla ou múltipla.¹³⁸

O Direito Tributário Internacional, através do princípio da unicidade da residência, busca evitar essa situação que pode acarretar conflitos de interesses entre os estados soberanos. A pessoa será residente em apenas um país, escolhido com base nos seus interesses, a fim de evitar a dupla tributação.¹³⁹

Todo o não-residente fiscal em um país será, obrigatoriamente, residente fiscal em outro. Para a caracterização da residência ou o do domicílio fiscal deverá-se verificar justamente a localização da pessoa e as suas intenções de permanência ou não em determinado domicílio.

4.2 DEFINIÇÃO DE RESIDÊNCIA FISCAL NO BRASIL

A legislação brasileira não traz uma definição expressa sobre o conceito de residência fiscal. A Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, regulamentada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 208, de 27 de setembro

¹³⁶ Alberto XAVIER, *Direito...*, *Op. Cit.*, p.288-289.

¹³⁷ *Idem*.

¹³⁸ Mary Elbe QUEIROZ, *Imposto...*, *Op. Cit.*, p.195.

¹³⁹ Alberto XAVIER, *Direito...*, *Op. Cit.*, p.298.

de 2002, caracteriza a pessoa residente fiscal no Brasil como aquela que, fundamentalmente, seja residente e mantenha seus interesses fiscais no país, com base nos critérios objetivos e subjetivos de residência.

Entende-se, portanto, como residente fiscal no Brasil a pessoa que aqui resida em caráter permanente. Essa capacidade de residente poderá ser adquirida por estrangeiros que venham a residir no Brasil, assim como poderá ser perdida pela pessoa residente que transfira sua residência para o exterior, conforme será estudado a seguir.

Permanecem na condição de residentes fiscais no Brasil as pessoas que se ausentem do país, em caráter temporário, ou que sejam transferidos para outros países para prestar serviços, em repartições do Governo Brasileiro no Exterior.

4.3 AQUISIÇÃO DA CONDIÇÃO DE RESIDENTE NO BRASIL

A aquisição da condição de residente fiscal no Brasil implicará a tributação universal das rendas da pessoa, com a sujeição à tabela progressiva e cumprimento de “obrigações acessórias tributárias”.

O artigo 12 da Lei nº 9.718/98, que deu origem ao artigo 18 do RIR, determina as hipóteses em que as pessoas estrangeiras, ao ingressarem no Brasil, passarão a ser residentes fiscais:

Art. 12. Sem prejuízo das normas de tributação aplicáveis aos não-residentes no País, sujeitar-se-á à tributação pelo imposto de renda, como residente, a pessoa física que ingressar no Brasil:

I- com visto temporário:

a) para trabalhar com vínculo empregatício, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da data de sua chegada;

b) por qualquer outro motivo, e permanecer por período superior a cento e oitenta e três dias, consecutivos ou não, contado, dentro de um intervalo de doze meses, da data de qualquer chegada, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do dia subsequente àquele em que se completar referido período de permanência;

II- com visto permanente, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de sua chegada.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal expedirá normas quanto às obrigações acessórias decorrentes da aplicação do disposto neste artigo.

Esse dispositivo legal possibilita uma definição da residência fiscal no Brasil em seus aspectos objetivos e subjetivos. O inciso I, alínea 'b', determinou o aspecto temporal da permanência efetiva (*corpus*), ao estabelecer o prazo superior a 183 dias no, território nacional, como condição de residência. Ainda no inciso I, alínea 'a', e no inciso II, a entrada com o visto temporário para trabalho ou com o visto permanente confere o aspecto formal da residência, o interesse - *animus* - da pessoa em residir no Brasil.

As pessoas que adquirirem a condição de residente fiscal no Brasil passam a ser imediatamente tributadas, no Brasil, em relação aos fatos tributários ocorridos a partir da data da aquisição da residência.

4.4 PERDA DA CONDIÇÃO DE RESIDENTE NO BRASIL

As pessoas físicas transferidas para outros países, que perderem o interesse em manter sua residência fiscal no país, poderão comunicar a saída definitiva do Brasil, isto é, transferir a sua residência fiscal para outro país.

A partir do momento da saída definitiva da pessoa, os rendimentos auferidos no exterior não mais estarão sujeitos ao regime tributário universal brasileiro, sujeitando-se à incidência tributária, no Brasil, somente os rendimentos aqui auferidos, na condição de não-residente.

A legislação tributária traz a definição do conceito de não-residente através da interpretação "a contrário senso" do conceito de residente, isto é, aquele que não for residente será não-residente.

Será considerada, portanto, como não residente, a pessoa física que não residir no Brasil em caráter permanente ou que não possuir interesses fiscais no Brasil. O residente fiscal que se retirar em caráter permanente também será considerado como não residente, exceto quando for a trabalho, em repartições do Governo Brasileiro no Exterior.

Será considerado como não-residente o estrangeiro que ingressar no Brasil com visto temporário e aqui permanecer por um período inferior a 183 dias. Da mesma forma, será considerada como não-residente, a pessoa física que sair do Brasil com visto temporário e permanecer no exterior por mais de 12 meses, independentemente do motivo da sua saída.¹⁴⁰

Quando o residente sai em caráter permanente do território nacional, no curso do ano calendário, ficará obrigado a apresentar, na data da sua saída, a Declaração de Saída Definitiva do País, em relação ao período de permanência na condição de residente.

Com a entrega da Declaração de Saída Definitiva, a pessoa física será considerada como não-residente a partir do momento da sua efetiva saída. Caso a pessoa perca a condição de residente pela sua ausência, no exterior, por determinado período, as obrigações tributárias no Brasil ainda serão válidas até a data da condição de não-residente, isto é, até primeiro dia após o decurso do prazo de 183 dias ou de 12 meses.

4.4.1 DECLARAÇÃO DE SAÍDA DEFINITIVA

A Declaração de Saída Definitiva do País – DSD é uma declaração semelhante à Declaração de Imposto de Renda, na qual o contribuinte que sairá do país em caráter permanente deverá apresentar, para a Receita Federal, as informações sobre todas as atividades desenvolvidas no ano-calendário, isto é, de 1º de janeiro do ano até a data da saída definitiva.

A entrega da Declaração de Saída Definitiva será obrigatória para todas as pessoas que saírem do país em caráter definitivo. Para as saídas provisórias, sem previsão do tempo de permanência no exterior, sua entrega será facultativa. Entretanto, conforme prescreve a Instrução Normativa nº 208/2002, em seu artigo 11, caso a pessoa que saiu provisoriamente do país permaneça no exterior por um período superior a 12 (doze) meses, será obrigada a entregar a declaração, a partir do primeiro dia do próximo mês, pelo prazo de 30 (trinta) dias, sob pena de sanções pelo fisco brasileiro.

¹⁴⁰ Mary Elbe QUEIROZ, *Imposto...*, *Op. Cit.*, p.222.

O Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos lançados na Declaração de Saída Definitiva deverá incidir progressivamente, sendo permitida a dedução de todas as despesas previstas em lei. Com o fechamento do período, mesmo que incompleto, será efetuado o ajuste do imposto, apurando saldo a pagar ou, até mesmo, imposto a restituir, em decorrência das retenções mensais na fonte.

Para a saída definitiva, a pessoa física deverá nomear também um representante legal, residente fiscal no Brasil, para representá-lo, no caso de uma solicitação de esclarecimentos ou fiscalização.

Essa declaração estará sujeita à homologação pela Receita Federal do Brasil e, dentre os requisitos para tal homologação da saída definitiva do país, é necessária a entrega da Certidão Negativa de Débitos, que informa que a pessoa física não possui pendências com o Fisco brasileiro.

Uma vez apresentada a Declaração de Saída Definitiva, a pessoa física não mais estará sujeita à tributação universal da renda no Brasil.

5. CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA NO BRASIL

5.1 INTRODUÇÃO

O Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos auferidos pela pessoa física será progressivo e apurado anualmente. Da sua base de cálculo serão deduzidas todas as despesas incorridas pelo contribuinte e seus dependentes, conforme prescreve a legislação tributária.

A tabela progressiva determina, no exercício de 2008, por exemplo, uma mesma tributação para as bases de cálculo incluídas dentro das mesmas faixas de rendimentos: (i) até R\$ 15.764,28, (ii) de R\$ 15.764,29 a R\$ 31.501,44 e (iii) acima de R\$ 31.501,44. Os contribuintes cujos rendimentos se enquadrem nessas faixas serão tributados com a aplicação das respectivas alíquotas nominais do Imposto de Renda sobre a base de cálculo e do valor do imposto apurado deverão ser abatidas as deduções abaixo registradas:

Base de Cálculo	Alíquota	Dedução
até R\$ 15.764,28	isento	-
de R\$ 15.764,29 a R\$ 31.501,44	15%	R\$ 2.364,64
acima de R\$ 31.501,44	27,5%	R\$ 6.302,32

Para facilitar a visualização da incidência do Imposto de Renda sobre os rendimentos auferidos pela pessoa física, será efetuada uma simulação dos cálculos, no item 5.3, adiante.

5.2 RENDIMENTOS AUFERIDOS NO EXTERIOR

Da mesma forma como o Imposto de Renda é retido exclusivamente na fonte sobre os rendimentos auferidos, no Brasil, por estrangeiros, será retido na fonte pelo país estrangeiro sobre os rendimentos auferidos por não-residentes.

Esse sistema de tributação está presente na grande maioria dos países do mundo.

A tributação universal determina que os rendimentos auferidos no exterior, independentemente da sua natureza, deverão ser tributados no Brasil. A determinação da sua natureza, porém, será necessária para a verificação da forma como o Imposto de Renda incidirá no Brasil, isto é, pela tabela progressiva ou pela tributação definitiva.

Via de regra, sobre o valor bruto dos rendimentos auferidos no exterior será aplicada a tabela progressiva do Imposto de Renda. Poder-se-ão reduzir da base de cálculo as deduções com dependentes e demais despesas consideradas como essenciais para manutenção da fonte pagadora, previstas em lei. O imposto pago no exterior poderá ser compensado com o imposto devido no Brasil, quando os países possuírem acordos internacionais ou reciprocidade de tratamento.

Os rendimentos auferidos em moeda estrangeira deverão ser convertidos para a moeda nacional. Primeiramente, será necessário realizar a conversão da moeda de origem para o Dólar dos Estados Unidos da América. Essa conversão deverá observar a cotação do dólar na data do pagamento do rendimento.

A segunda conversão deverá ser efetuada do dólar norte-americano para o Real. Para essa conversão, a cotação das moedas deverá ser verificada com a data do último dia útil da primeira quinzena do mês anterior. Para facilitar a compreensão desses procedimentos, será efetuada uma simulação de cálculos, no item 5.3.

Caso o valor da retenção do Imposto de Renda, no exterior, seja superior à do apurado no Brasil, não será necessário seu pagamento no país. Caso a compensação não seja suficiente para quitá-lo, dever-se-á pagar o imposto complementar.

O Imposto de Renda será apurando mensalmente, somando-se todos os rendimentos auferidos, no exterior, no mês, para o pagamento do imposto até o último dia útil do mês subsequente, através do “Carnê-Leão”.

Os valores dos rendimentos auferidos no exterior, do imposto pago no exterior e do imposto pago no Brasil, a título de “Carnê-Leão”, deverão ser informados na Declaração de Ajuste Anual, para apuração do Imposto de Renda universal da pessoa física.

5.2.1 IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR

A tributação pelo Imposto de Renda, em âmbito mundial, segue diretrizes muito semelhantes. O Estado soberano possui legitimidade para tributar os rendimentos auferidos por residentes e não-residentes fiscais em seu território.

Os rendimentos auferidos no Brasil, por estrangeiros, serão tributados da mesma forma que o Imposto de Renda deverá ser retido pelo país estrangeiro, quando ali auferidos rendimentos por brasileiros.

Esse mesmo rendimento, auferido no exterior, será tributado no país de origem do contribuinte, em decorrência do princípio da tributação universal dos rendimentos. O contribuinte, portanto, poderia ser novamente exigido para o pagamento do imposto, independentemente da tributação no exterior.

Para evitar a bitributação ou pluritributação internacional das pessoas físicas, o Brasil celebrou com países estrangeiros acordos e tratados internacionais para a fixação de regras tributárias. Foram estabelecidos tratamentos de reciprocidade fiscal do Imposto de Renda, aplicáveis aos residentes e aos não-residentes, em relação à incidência do imposto sobre os ganhos e rendas transnacionais percebidos.¹⁴¹

Quando o rendimento for auferido no exterior, por pessoa residente fiscal no Brasil, haverá a incidência do Imposto de Renda diretamente na fonte, no país estrangeiro. Se o país de origem da fonte pagadora tiver tratados internacionais estabelecidos com o Brasil, para evitar a dupla tributação, esse imposto poderá ser compensado com o Imposto de Renda incidente sobre esses rendimentos no Brasil.

Os rendimentos percebidos por pessoas físicas, na condição de residentes, de fontes situadas em outros países, com os quais não existam acordos, tratados ou convenções internacionais firmados com o Brasil, submetem-se à tributação normal do Imposto de Renda.¹⁴² Isto é, os rendimentos serão oferecidos à tributação no Brasil e os valores do imposto descontado no exterior

¹⁴¹ *Ibidem*, p.224.

¹⁴² *Ibidem*, p.225.

serão apenas deduzidos da base de cálculo como despesas, pelo seu não reconhecimento como imposto pelo Brasil.

5.2 ACORDOS BILATERAIS E TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

Os tratados e convenções internacionais são as principais fontes do Direito Internacional. As convenções internacionais versam matérias de naturezas diversas, tratando subsidiariamente de questões tributárias. Os tratados internacionais, por outro lado, são utilizados pelos países para estreitar suas relações econômicas, discorrendo sobre questões comerciais e tributárias, e sendo, portanto, as principais fontes do Direito Tributário Internacional.

Consoante os ensinamentos de JOSÉ FRANCISCO REZEK, os tratados internacionais são acordos formais, firmados entre sujeitos de Direito Internacional Público, destinados a produzir efeitos jurídicos entre os países acordantes, conforme as diretrizes estabelecidas na Convenção de Viena de 1969.¹⁴³

Todo tratado internacional deverá ser formal, firmado entre sujeitos de Direito Internacional Público, e deverá produzir efeitos jurídicos em ambos os Estados internamente e externamente - âmbito internacional. Os acordos deverão ser positivados, na forma escrita, pelos estados soberanos, através de um ato jurídico, cujos efeitos representarão garantias e obrigações mútuas entre as partes.¹⁴⁴

Para que o tratado internacional tenha eficácia, em âmbito nacional e internacional, deverá ser recepcionado pela legislação interna de cada um dos países acordantes. Os artigos 84, VIII, e 49, I, da Constituição Federal, estabelecem que o tratado internacional deverá ser celebrado pelo Presidente da República e ratificado pelo Congresso Nacional. Uma vez aprovados internamente, os dispositivos do tratado serão promulgados, através de um

¹⁴³ José Francisco REZEK, **Direito dos Tratados**. *Apud* Marcos Aurélio Pereira VALADÃO, **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais**, p.145.

¹⁴⁴ *Ibidem*, p.145-150.

decreto legislativo, para serem inseridos no ordenamento jurídico brasileiro, passando a gerar efeitos em âmbito nacional e internacional.¹⁴⁵

Os tratados internacionais de conteúdo especificamente tributário surgiram com o intuito de eliminar ou atenuar a dupla tributação e a evasão fiscal¹⁴⁶. Eles visam a colaboração administrativa entre estados, traçando as diretrizes tributárias aplicáveis às pessoas que se relacionam, simultaneamente, com ambos os territórios; de modo a assegurar ao contribuinte uma tributação mais justa, uma vez que a dupla tributação implica retirar dos contribuintes grande parte de sua renda.¹⁴⁷

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 98, determina que “*os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*”. Em decorrência desse artigo, parte da doutrina entende que os dispositivos trazidos pelos tratados internacionais deverão prevalecer sobre a legislação interna. Entretanto, conforme como são promulgados através de um decreto presidência, os tratados internacionais não poderiam modificar ou revogar leis hierarquicamente superiores.

Em decorrência dessa problemática, o Supremo Tribunal Federal, em 1997, manifestou-se acerca desse assunto e:

(...) julgou ser inadmissível a prevalência de tratados e convenções internacionais contra texto expresso de leis posterior, por ser esta expressão última da vontade do legislador, sem prejuízo das conseqüências do descumprimento do tratado no plano internacional.¹⁴⁸

Entre os dispositivos trazidos pelos tratados internacionais, dois dos principais instrumentos utilizados pelos estados para evitar a dupla tributação das

¹⁴⁵ Betina Treiger GRUPENMACHER, **Tratados...**, *Op. Cit.*, p.62-66.

¹⁴⁶ “Evasão de Rendimentos é o ato ilícito praticado pelo contribuinte antes da ocorrência do fato gerador, com o propósito de evitar, retardar, ou reduzir o pagamento do imposto.” - Carlos dos Santos ALMEIDA, F. NEPOMUCENO e Igor TENÓRIO, **Dicionário do Imposto de Renda**, p 632.

¹⁴⁷ Alberto XAVIER, **Direito...**, *Op. Cit.*, p.96 e Betina Treiger GRUPENMACHER, **Tratados...**, *Op. Cit.*, p.94.

¹⁴⁸ Francisco REZEK. *Apud* Betina Treiger GRUPENMACHER, **Tratados...**, *Op. Cit.*, p.77.

peças são as isenções de impostos e as hipóteses de creditamento de impostos.

A isenção verifica-se pela não-incidência do Imposto de Renda sobre rendimentos auferidos no exterior pelo contribuinte, isto é, quando o imposto pago no exterior for equivalente ao apurado no Brasil. O creditamento, por sua vez, possibilita a compensação do imposto pago no exterior com o imposto devido no país de residência do contribuinte, quando for necessária a sua complementação.

A OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico¹⁴⁹, conforme ensina KEES VAN RAAD, estabelece cinco regras fundamentais para a aplicação dos tratados para evitar a dupla-tributação:¹⁵⁰

(i) os tratados para evitar a dupla tributação restringem a aplicação das regras tributárias locais, de forma que a legislação interna deverá respeitar os dispositivos firmados no acordo internacional.

(ii) alguns termos de Direito Tributário empregados pelos tratados internacionais podem ter significados diferentes da interpretação na legislação tributária interna, como constantemente se verifica com os conceitos de residência fiscal e de natureza dos rendimentos. A norma interna deverá atentar para o significado desses dispositivos e respeitá-los para uma interpretação compatível com os interesses acordados pelos países.

(iii) deverão ser verificadas as principais noções das regras distributivas (regras genéricas) dos tratados, que distribuirão funções determinadas para os estados, limites à competência de tributar, competências e demais regras para evitar a dupla tributação.

¹⁴⁹ A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE é uma organização internacional formada pelos países comprometidos com os princípios da democracia representativa e da economia de livre mercado. Sua sede fica em Paris, na França. Atualmente, essa organização é formada por 30 países que produzem mais da metade de toda a riqueza do mundo. A OCDE influencia a política econômica e social de seus membros. Entre os seus objetivos está o de ajudar o desenvolvimento econômico e social no mundo inteiro, estimulando investimentos nos países em desenvolvimento. - Definição de OCDE trazido pela enciclopédia digital **WIKIPÉDIA**, disponível no sítio eletrônico <http://pt.wikipedia.org/wiki/Organiza%C3%A7%C3%A3o_para_a_Coopera%C3%A7%C3%A3o_e_Developolvimento_Econ%C3%B3mico>. Acessado em: 02/10/2008.

¹⁵⁰ RAAD, Kees Van. **Cinco Regras Fundamentais para a Aplicação de Tratados para Evitar a Dupla-Tributação**. In. PANZARINI FILHO, Clóvis, TONANNI, Fernando, BEHRNDT, Marco Antônio, RIBEIRO, Ricardo Pereira, LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord.) **Revista de Direito Tributário Internacional**, 1ª Edição. São Paulo, Editora Quartier Latin.

(iv) delimitar o escopo das regras distributivas e estabelecer o objeto da relação tributária abrangida pelos tratados internacionais para classificar os conceitos de renda, verificar a extensão geográfica do alcance dos dispositivos dos tratados e as possibilidades de aplicação em cada estado.

(v) analisar os dispositivos do tratado para uma aplicação eficiente ao caso concreto, uma vez que as regras distributivas geralmente não tratam de questões específicas para determinadas pessoas ou espécies de rendimentos. Portanto, será necessário interpretar o tratado internacional para a verificação do fator de conexão do fato jurídico tributário com os estados relacionados ao contribuinte.

O Brasil já firmou diversos tratados internacionais para evitar a dupla tributação com países do mundo todo. Atualmente, estão vigentes 28 (vinte e oito) tratados, devidamente incorporados à legislação interna. Os países signatários desses tratados são: África do Sul, Argentina, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Coreia, Dinamarca, Equador, Espanha, Filipinas, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Índia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Portugal, República Checa, Eslováquia, Suécia e Ucrânia.¹⁵¹

O Brasil, além dos tratados internacionais, adotou outras medidas unilaterais para evitar a dupla-tributação dos rendimentos dos contribuintes residentes no país. Em determinadas situações, o estado concede a redução de alíquotas, isenções, créditos ou tratamento de reciprocidade, a fim de garantir uma tributação mais justa dos rendimentos auferidos no exterior.¹⁵²

O tratamento de reciprocidade garante aos contribuintes uma igualdade nos tratamento tributário, isto é, o imposto que foi pago no exterior poderá ser compensado com o imposto apurado no Brasil, da mesma forma como prevêm os tratados internacionais. A reciprocidade de tratamento está prevista na Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965, em seu artigo 5º, e possibilita a compensação do imposto pago no exterior, desde que o país de origem dos rendimentos também possua um tratamento de reciprocidade com o Brasil.

¹⁵¹ Lista dos acordos e tratados internacionais para evitar a dupla a tributação firmados pelo Brasil Disponível no sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>>. Acessado em: 02/10/2008.

¹⁵² GRUPENMACHER, *Op. Cit.*, p.94-96.

Art. 5º As pessoas físicas, residentes ou domiciliadas no território nacional, que declarem rendimento provenientes de fontes situadas no estrangeiro, poderão deduzir do imposto progressivo, calculado de acordo com o art. 1º, importância em cruzeiros equivalente ao imposto de renda cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.

Portanto, para tributar corretamente os rendimentos auferidos no exterior, é de grande importância verificar se o país de origem dos rendimentos possui tratados internacionais firmados com o Brasil ou tratamento de reciprocidade, para verificar a possibilidade de compensação do imposto na apuração do Imposto de Renda no Brasil.

5.3 SIMULAÇÃO – CÁLCULO DO IMPOSTO DE RENDA

A simulação consiste na aplicação prática dos conceitos estudados anteriormente para calcular corretamente o Imposto de Renda devido no Brasil.

Para uma aplicação completa dos dispositivos legais, serão simulados os cálculos sobre rendimentos auferidos no Brasil, sem a retenção do imposto pela fonte pagadora, e rendimentos auferidos no exterior, conforme abaixo exposto:

- a) Rendimentos no Brasil: R\$ 5.000,00;
- b) Rendimentos em Portugal: EUR 3.000,00;
- c) Imposto de Renda em Portugal: 20%;
- c) o contribuinte possui dois dependentes;
- d) os rendimentos foram auferidos no exterior na data de 12 de setembro de 2007.

Passo 01 – Cálculo do Imposto de Renda no Exterior.

Rendimentos Portugal	Alíquota de IR	IR Portugal
3.000,00	20%	600,00

Sobre o valor dos rendimentos bruto será aplicada a alíquota de 20% do Imposto de Renda. Esses valores deverão ser convertidos para o Real, para poderem ser incluídos no cálculo do Imposto de Renda brasileiro.

Passo 02 – Conversão dos Rendimentos Auferidos no Exterior.

Conversão de Moedas	Dia da Conversão	Cotação do Dia
Euro para Dólar	12 de setembro	1,4211
Dólar para Real	15 de agosto	1,6381

Conforme estudado anteriormente, as datas utilizadas para a conversão das moedas serão: (i) Euro para Dólar – data do pagamento e (ii) Dólar para Real – último dia útil da primeira quinzena do mês anterior à data do pagamento.

Valores em Euros	Valores em Dólares	Valores em Reais
3.000,00	4.263,30	R\$ 6.983,71
600,00	852,66	R\$ 1.396,74

Passo 03 – Verificação das Deduções possíveis.

- (i) dedução com dependentes: R\$ 137,99 (individual)
- (ii) compensação do imposto pago no exterior: R\$ 1.396,74

Passo 04 – Cálculo do Imposto de Renda – tabela progressiva.

Verificação da Base de Cálculo

Rendimento Brasil	Rendimento Exterior	Dedução	Base de Cálculo
R\$ 5.000,00	R\$ 6.983,71	R\$ 275,98	R\$ 11.707,73

Aplicação da Tabela Progressiva

Base de Cálculo	Alíquota de IR	Dedução IR	Imposto Apurado
R\$ 11.707,73	27,5%	R\$ 548,82	R\$ 2.670,81
Alíquota Efetiva	22,81%		

Em decorrência do acordo internacional entre Brasil e Portugal, os valores relativos ao imposto pago no exterior poderão ser compensados com o imposto apurado no Brasil. Entretanto, o valor passível de compensação é limitado ao valor do imposto incidente sobre os rendimentos auferidos no exterior.

Passo 05 – Verificação do Limite de Imposto Dedutível.

Apuração da Base de Cálculo

Rendimento no Exterior	Dedução	Base de Cálculo
R\$ 6.983,71	R\$ 275,98	R\$ 6.707,73

Aplicação da Tabela Progressiva

Base de Cálculo	Alíquota de IR	Dedução IR	Imposto Apurado
R\$ 6.707,73	27,5%	R\$ 548,82	R\$ 1.295,81
Alíquota Efetiva	19,32%		

Verificação para parcela Dedutível

Imposto Portugal	Limite de Imposto	Imposto Compensável
R\$ 1.396,74	R\$ 1.295,81	R\$ 1.295,81

Passo 06 – Apuração do Imposto de Renda.

Imposto de Renda Apurado	Imposto Compensável	Imposto a Pagar
R\$ 2.670,81	R\$ 1.295,81	R\$ 1.375,00

Conforme os cálculos acima apresentados, o Imposto de Renda a ser pago através do Carnê-Leão, será de R\$ 1.375,00, relativo aos rendimentos auferidos no mês de setembro de 2008.

A data de vencimento desse imposto é até o último dia útil do mês subsequente, isto é, 31 de outubro de 2008.

6. CONCLUSÃO

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é um dos principais tributos do sistema tributário mundial, na atualidade. Dotado de fortes características econômicas e sociais, é regido por diversos princípios constitucionais e garante aos contribuintes uma tributação mais justa e próxima da sua realidade social.

O Imposto de Renda surgiu no mundo e no Brasil como uma importante fonte de arrecadação do Estado para o financiamento das atividades estatais. Esse imposto está previsto no artigo 153, III, da Constituição Federal, e incide sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas e jurídicas.

A Constituição Federal, porém, não traz um conceito exato de renda e proventos de qualquer natureza, para delimitação do alcance desse imposto. São diversas as correntes teóricas que estudam os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza, das quais se destacam as correntes econômicas e fiscais.

A corrente econômica traz um conceito estritamente econômico para a renda, não podendo ser utilizado para a determinação do Imposto de Renda. A corrente fiscal, por outro lado, entende a renda como fruto do trabalho ou do capital que dará origem a relação jurídica tributária, sendo a mais aceita pela doutrina.

Dentre as teorias da corrente fiscal, a teoria legalista é a mais prestigiada, e determina que o conceito de renda e proventos de qualquer natureza será traçado pelas leis infraconstitucionais de acordo com as diretrizes fixadas pela própria Constituição Federal.

O objeto do Imposto de Renda, portanto, será todo o rendimento, juridicamente qualificado, auferido pelas pessoas e concretizado como acréscimo patrimonial.

O Imposto de Renda é regulamentado pelas leis infraconstitucionais que, complementando a essência constitucionalmente estabelecida, determinam os critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo da sua regra-matriz de incidência. Esses critérios são necessários para a verificação do fato jurídico tributário que dará origem à obrigação de pagar o imposto.

Deverão ser observados os princípios da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva, do não-confisco, da pessoalidade, da segurança jurídica e, principalmente, os princípios da universalidade, da progressividade e da generalidade determinados pelo texto constitucional.

O Imposto de Renda incidirá progressivamente, com a aplicação de diferentes alíquotas para diferentes faixas de rendimentos. Conforme prevê o princípio da capacidade contributiva, os contribuintes com maiores rendimentos, possuem maior capacidade de contribuir para com o estado e, portanto, deverão pagar mais impostos.

A cobrança do imposto deverá observar a natureza de cada um dos rendimentos auferidos pelas pessoas. Essa análise é necessária em decorrência das diferentes formas da incidência do imposto e atribuições de responsabilidade para o seu recolhimento, estabelecidas pela legislação tributária. Existem os rendimentos tributados diretamente pela fonte pagadora, os rendimentos tributados exclusivamente na fonte e os rendimentos tributados diretamente pelos contribuintes.

Cada um desses tipos de rendimentos terá um tratamento específico. Para alguns rendimentos, a tributação na fonte representa uma mera antecipação do imposto devido no final do período de apuração. Para outros rendimentos, a tributação na fonte será definitiva.

Os rendimentos auferidos pelas pessoas deverão ser declarados para a Receita Federal do Brasil, órgão responsável pela administração tributária federal, através da Declaração de Imposto de Renda ou de Ajuste Anual. Nessa declaração, todos os rendimentos auferidos no ano-calendário serão somados para a apuração do Imposto de Renda. Os rendimentos com tributação definitiva não deverão ser incluídos na base de cálculo do imposto.

Na Declaração de Imposto de Renda deverão, ser informadas também as despesas incorridas pelo contribuinte e seus dependentes, para a sua dedução da base de cálculo do imposto, caso sejam permitidas pela legislação. Em decorrência do ajuste anual do imposto, no final do período, será apurado um saldo de imposto complementar a pagar ou saldo de imposto a restituir.

O princípio da universalidade possibilita ao Brasil tributar os rendimentos auferidos no exterior pelos residentes fiscais em seu território. O mesmo princípio, na sua faceta de territorialidade, por sua vez, permite a tributação de não-

residentes no Brasil quando auferirem rendimentos no país. Em decorrência da incidência do Imposto de Renda sobre os rendimentos auferidos por residentes e não-residentes nos países, os contribuintes podem ser tributados em dois ou mais países simultaneamente, a chamada dupla ou pluritributação.

Para evitar uma sobre carga tributária sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas em diferentes países, foram criados os tratados internacionais para evitar a dupla tributação, nos quais ficou estabelecido que o imposto pago em um país poderá ser compensado com o imposto devido em outro. Os estados, unilateralmente, criaram também o tratamento de reciprocidade entre países, que também possibilita uma compensação dos impostos.

Para aplicação correta da tributação sobre renda auferida no exterior para o pagamento do Imposto de Renda, é necessário verificar o país de origem dos rendimentos e se existem tratados internacionais ou tratamento de reciprocidade com o Brasil. Esse tratamento poderá reduzir ou isentar a tributação dos rendimentos.

Os rendimentos auferidos pelos residentes fiscais no Brasil, sejam eles oriundos do país ou do exterior, serão tributados pelo Imposto de Renda. Esse imposto incidirá progressivamente, respeitando os princípios constitucionais e demais critérios da sua regra-matriz. O Imposto de Renda, dotado das características econômicas e sociais, deverá ajustar a tributação às necessidades dos contribuintes, para que aqueles que recebam mais, contribuam mais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Carlos dos Santos, NEPOMUCENO, F. e TENÓRIO, Igor. **Dicionário do Imposto de Renda**. V. I. São Paulo: IOB-Thomson, 2004.

_____. **Dicionário do Imposto de Renda**. V. II. São Paulo: IOB-Thomson, 2004.

AMED, Fernando José e NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Nobel e SINAFRESP, 2000.

AVI-YONAH, Reuven S.. Globalização e Concorrência Fiscal: implicações nos Países em Desenvolvimento. *In*. PANZARINI FILHO, Clóvis, TONANNI, Fernando, BEHRNDT, Marco Antônio, RIBEIRO, Ricardo Pereira, LACOMBE e Rodrigo Santos Masset (coord.) **Revista de Direito Tributário Internacional**, 6.Ed. São Paulo: Quartier Latin.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6.Ed., 9.Tir. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. 2.Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11.Ed, atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos: extrafiscalidade e não-confisco**. Curitiba: Juruá, 2003.

BEHRNDT, Marco Antônio. Do Tratamento Tributário a ser Conferido aos Juros Recebidos por Residentes no Brasil Provenientes da Áustria. *In*. PANZARINI FILHO, Clóvis, TONANNI, Fernando, BEHRNDT, Marco Antônio, RIBEIRO, Ricardo Pereira, LACOMBE e Rodrigo Santos Masset (coord.) **Revista de Direito Tributário Internacional**, 1.Ed.. São Paulo, Quartier Latin.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18.Ed. Revista Ampliada e Atualizada até a Emenda Constitucional 30/2002. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17.Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASELLA, Paulo Borba. **Direito Internacional Tributário Brasileiro – Convenções de Bitributação**. 2.Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de Renda Tributável. *In* MARTINS, Ivens Gandra da Silva (coord.), **Imposto de Renda: Conceitos, Princípios e Comentários**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FRAGA, Henrique Rocha. **O Princípio da Progressividade no Ordenamento Jurídico Brasileiro**. Tributário.net, São Paulo, a. 5, 22/07/2008. Disponível em: <http://www.tributario.net/artigos/artigos_1er.asp?id=33845> Acessado em: 02/10/2008 .

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

GALHARDO, Luciana Rosanova e LOPES JUNIOR, Jorge Ney Figueiredo. Tributação da Renda em Bases Universais: tendências atuais. *In* ANAN JUNIOR, Pedro (coord.). **Imposto de Renda Pessoa Jurídica – Teoria e Prática**. São Paulo: Quartier Latin.

HIGUCHI, Hiromi. HIGUCHI, Fabio Hiroshi. HIGUSHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e Prática**. 33.Ed. Atualizado até 10.01.2008. São Paulo: IR Publicações, 2008.

LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda: Os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28.Ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MARTINS, Natanael e MENDEZ, Juan Manuel Calonge. A Tributação de Ganho de Capital Auferido por Não-Residente em Operação com Outro Não-Residente Tendo por Objeto Alienação de Bem Situado no Brasil Infringe as Disposições Legais Referente ao Imposto de Renda Brasileiro?. *In.* PANZARINI FILHO, Clóvis, TONANNI, Fernando, BEHRNDT, Marco Antônio, RIBEIRO, Ricardo Pereira, LACOMBE e Rodrigo Santos Masset (coord.) **Revista de Direito Tributário Internacional**, 7.Ed. São Paulo, Quartier Latin.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de, **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3.Ed., 16.Tir. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de e PAULSEN, Leandro. **Impostos: Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O imposto e o conceito constitucional**, Dialética 1996.

OLIVEIRA, Ciro Cesar Soriano de. Extensão do Princípio da Universalidade para Fins de Tributação pelo Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. *In.* PANZARINI FILHO, Clóvis, TONANNI, Fernando, BEHRNDT, Marco Antônio, RIBEIRO, Ricardo Pereira, LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord.) **Revista de Direito Tributário Internacional**, 5.Ed. São Paulo, Quartier Latin.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Barueri-SP: Manole, 2004.

PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: Federais, Estaduais e Municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

_____. **Direito Tributário: Constituição e Código à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado e ESMAFE, 2008.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a Renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

RAAD, Kees Van. Cinco Regras Fundamentais para a Aplicação de Tratados para Evitar a Dupla-Tributação. *In.* PANZARINI FILHO, Clóvis, TONANNI, Fernando, BEHRNDT, Marco Antônio, RIBEIRO, Ricardo Pereira, LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord.) **Revista de Direito Tributário Internacional**, 1.Ed. São Paulo, Quartier Latin.

RUBINSTEIN, Flávio. Interpretação e Aplicação dos Acordos de Bitributação: o papel da boa-fé objetiva. *In*. PANZARINI FILHO, Clóvis, TONANNI, Fernando, BEHRNDT, Marco Antônio, RIBEIRO, Ricardo Pereira, LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord.) **Revista de Direito Tributário Internacional**, 3.Ed. São Paulo, Quartier Latin.

TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da Territorialidade e Tributação de Não-residentes do Brasil. Prestações de serviços no Exterior. Fontes de Produção e Fontes de Pagamento. *In* TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

_____. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. 2.Ed. Revisada, atualizada e ampliada – São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VIEIRA, José Roberto. Fundamentos Republicano-democráticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e não Ululantes. *In* FOLMANN, Melissa (coord.). **Tributação e Direitos Fundamentais: Proposta de Efetividade**. Curitiba: Juruá, 2006

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6.Ed., Reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Incentivos Fiscais de Dedução do Imposto de Renda das Pessoas Físicas e Jurídicas**. 3.Ed. Curitiba: Juruá, 2007.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.