

• BRUNA ESTIMA BORBA •

IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS

**IMPOSTO
DE RENDA
DAS PESSOAS FÍSICAS**

• BRUNA ESTIMA BORBA •

IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS



Copyright © 2017, D'Plácido Editora.
Copyright © 2017, Bruna Estima Borba.

Editor Chefe
Plácido Arraes

Produtor Editorial
Tales Leon de Marco

Capa, projeto gráfico
Leticia Robini de Souza
(Sob imagem de Amy Texter para Pexels.com)

Diagramação
Leticia Robini de Souza

Editora D'Plácido
Av. Brasil, 1843, Savassi
Belo Horizonte – MG
Tel.: 31 3261 2801
CEP 30140-007



WWW.EDITORADPLACIDO.COM.BR

Todos os direitos reservados.
Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida,
por quaisquer meios, sem a autorização
prévia do Grupo D'Plácido.

Catálogo na Publicação (CIP) Ficha catalográfica

BORBA, Bruna Estima.

Imposto de renda das pessoas físicas -- Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

Bibliografia.

ISBN: 978-85-8425-550-4

1. Direito. 2. Direito Tributário. 3. Imposto de Renda. I. Título. II. Autor

CDU346

CDD341.39

GRUPO
D'PLÁCIDO



*
Rodapé



SUMÁRIO

PREFÁCIO 1	11
PREFÁCIO 2	15
CAPÍTULO 1	
NATUREZA E CARACTERÍSTICAS DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA	21
1.1. O perfil da tributação e o imposto de renda.....	21
1.2. Histórico do imposto de renda.....	35
1.3. Fontes do IRPF.....	39
1.4. Características atuais do imposto de renda.....	40
CAPÍTULO 2	
IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA	45
2.1. Relação jurídica tributária no imposto de renda pessoa física.....	45
2.2. Elemento quantitativo.....	48
2.3. Elemento pessoal.....	55
2.3.1. Sujeito ativo.....	55
2.3.2. Sujeição passiva tributária no IRPF, quanto à obrigação principal.....	55
2.4. Elemento material.....	73
2.4.1. Hipótese de incidência e fato gerador do IRPF.....	73
2.4.2. Disponibilidade econômica e jurídica de renda.....	75
2.4.3. Disponibilidade de proventos de qualquer natureza.....	76
2.5. Elemento temporal.....	79
2.5.1. Momento de ocorrência do fato gerador do IRPF.....	79
2.5.2. Momento de apuração do IRPF.....	82
2.5.3. Momento de pagamento do IRPF.....	83
2.6. Elemento espacial.....	85

2.7. Sujeição passiva tributária no IRPF, quanto às obrigações acessórias.....	86
2.7.1. Cadastramento da pessoa física.....	86
2.7.2. Domicílio tributário da pessoa física.....	89
2.7.3. Declarações da pessoa física relativamente ao IRPF.....	91
2.7.4. Declaração de ajuste anual.....	94
2.7.5. Declaração final de espólio.....	99
2.7.6. Declaração de saída definitiva do País (DSDP).....	100
2.7.7. Declaração de bens e direitos e declaração de dívidas e ônus reais.....	101
2.7.8. Demonstrativos auxiliares preparatórios para elaboração da DAA.....	107
2.7.9. Manutenção e guarda de documentos.....	108
2.7.10. Obrigação de prestar informações e apresentar documentos.....	109

CAPÍTULO 3

TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS DOS RESIDENTES

113

3.1. Classificação dos rendimentos.....	113
3.2. Rendimentos não tributáveis: não-incidência imunidade, isenção e alíquota zero.....	114
3.2.1. As imunidades do imposto de renda das pessoas físicas.....	117
3.2.2. Outros rendimentos não tributáveis.....	118
3.3. Rendimentos tributáveis.....	136
3.3.1. Conceito de rendimentos tributáveis.....	136
3.3.2. Rendimentos sujeitos à retenção e ao ajuste anual.....	141
3.3.3. Rendimentos tributáveis exclusivamente na fonte.....	150
3.3.4. Rendimentos sujeitos à tributação definitiva.....	155
3.3.5. Rendimentos sujeitos ao carnê-leão e ao ajuste anual.....	156
3.3.6. Rendimentos da atividade rural.....	157
3.3.7. Rendimentos recebidos do exterior.....	160
3.4. Apuração anual do IRPF.....	164
3.5. Parcelas excluídas na apuração dos rendimentos tributáveis.....	164
3.6. Deduções dos rendimentos no ajuste anual.....	165
3.6.1. Deduções legais.....	165
3.6.2. Desconto simplificado.....	179

3.7. Imposto devido 1.....	179
3.8. Deduções de incentivo ou reduções do imposto.....	180
3.9. Imposto devido 2.....	183
3.10. Compensações do imposto.....	184
3.11. Cálculo do IRPF na declaração de ajuste anual.....	184
3.11.1. Cálculo do IRPF na declaração de ajuste anual, no modelo completo com tributação do RRA exclusivamente na fonte – Resultado: Imposto a restituir = R\$ 19.612,91	186
3.11.2. Cálculo do IRPF na declaração de ajuste anual, no modelo completo com tributação do RRA levada ao ajuste anual – Resultado: Imposto a restituir = R\$ 6.544,91.....	188
3.11.3. Cálculo do IRPF na declaração de ajuste anual, no modelo simplificado com opção do RRA levado ao ajuste anual – Resultado: Imposto a pagar = R\$ 1.618,92.....	190
3.11.4. Cálculo do IRPF na declaração de ajuste anual, no modelo simplificado com opção do RRA exclusivo na fonte - Resultado: Imposto a pagar = R\$ 18.118,92.....	191
3.12. Alíquota efetiva do IRPF.....	192
3.13. Recolhimento complementar.....	193
3.14. Cálculo do IRPF na declaração final de espólio.....	195
3.15. Cálculo do IRPF na declaração de saída definitiva do País.....	196
3.16. Tributação dos ganhos de capital.....	197
3.16.1 Conceito de ganho de capital	197
3.16.2. Contribuinte do ganho de capital.....	201
3.16.3. Modos de apuração do imposto sobre o ganho de capital.....	201
3.16.4. Ganho de capital na alienação de bens e direitos adquiridos em moeda nacional.....	203
3.16.5. Ganho de Capital na alienação de bens e direitos adquiridos em moeda estrangeira.....	219

CAPÍTULO 4

TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS OMITIDOS

225

4.1. Crédito tributário do IRPF : constituição e extinção por decadência e prescrição	225
--	-----

4.2. IRPF e lançamento por homologação.....	228
4.3. IRPF e revisão, de ofício, do lançamento.....	229
4.4. IRPF e lançamento de ofício.....	231
4.5. Procedimentos do lançamento do IRPF.....	233
4.6. Decadência e prescrição no IRPF.....	237
4.6.1. Decadência no IRPF	238
4.6.2. Prescrição tributária no IRPF.....	248
4.7. Espontaneidade.....	254
4.8. Declarações retificadoras.....	257
4.9. Penalidades pecuniárias.....	258
4.9.1. Multa aplicável ao atraso no pagamento de imposto já declarado pelo próprio contribuinte.....	259
4.9.2. Multa aplicável à falta de pagamento de imposto não declarado pelo contribuinte.....	259
4.9.3. Multa aplicável ao espólio.....	262
4.9.4. Multa aplicável aos rendimentos não declarados, sub judice.....	262
4.9.5. Multa agravada aplicável à falta de atendimento a intimações.....	264
4.9.6. Multa isolada aplicável à falta de recolhimento de imposto a título de carnê-leão.....	264
4.9.7. Multa aplicável ao terceiro beneficiado com informação falsa em DIRF.....	265
4.9.8. Multa aplicável pela inclusão, como receita da atividade rural, de rendimentos auferidos em outra atividade.....	265
4.9.9. Multa aplicável pela omissão de informação sobre pagamentos efetuados a terceiros.....	265
4.9.10. Multa aplicável ao atraso na apresentação da DAA.....	265
4.9.11. Multa aplicável ao doador e ao beneficiário de incentivos ao PRONAC.....	269
4.9.12. Multa aplicável ao doador e ao beneficiário de incentivos ao PRONON.....	269
4.9.13. Multa aplicável ao doador e ao beneficiário de incentivos ao PRONAS.....	269
4.9.14. Multa aplicável ao doador e ao beneficiário de incentivos fiscais ao desporto e ao paradesporto.....	269
4.9.15. Multa aplicável à pessoa física que deixar de fornecer informações sobre terceiros ao fisco.....	270

4.10. Representação fiscal para fins penais.....	270
4.11. Arrolamento de bens e direitos.....	271
4.12. Representação fiscal para medida cautelar.....	272
4.13. Medida cautelar fiscal.....	273
4.14. Fato gerador presumido.....	274
4.14.1. Arbitramento de rendimentos.....	275
4.14.2. Cessão gratuita de imóveis.....	277
4.14.3. Sinais exteriores de riqueza.....	278
4.14.4. Acréscimo patrimonial a descoberto.....	279
4.14.5. Depósitos bancários de origem não comprovada.....	285
4.14.6. Equiparação da pessoa física à pessoa jurídica.....	295
4.14.7. Juros dissimulados.....	300
4.14.8. Remuneração indireta.....	300
4.14.9. Regime Especial de Regularização de Recursos.....	302
4.15. Rendimentos recebidos de países com tributação favorecida.....	302
4.16. Rendimentos oriundos de atividades ilícitas.....	304
4.17. Elisão, elusão e evasão fiscais e o IRPF.....	305
4.17.1. Conceitos de elisão, evasão e elusão fiscais	305
4.17.2. O IRPF e a elisão fiscal.....	311
4.17.3. O IRPF e a elusão fiscal.....	313

CAPÍTULO 5

RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO DE IRPF 315

5.1. Direito à restituição do IRPF.....	315
5.2. Acréscimo de juros	317
5.3. Prazo para pleitear restituição.....	319

CAPÍTULO 6

TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS DOS NÃO RESIDENTES 323

6.1. Conceito de rendimentos auferidos por não residentes.....	323
--	-----

CAPÍTULO 7

NOÇÕES DO IRPF INCIDENTE SOBRE RENDA VARIÁVEL 327

7.1. Conceito de renda variável.....	327
--------------------------------------	-----

7.2. Apuração do imposto sobre renda variável para os ganhos líquidos no mercado à vista.....	329
--	-----

CAPÍTULO 8

LITIGIOSO ADMINISTRATIVO DO IRPF 333

8.1. Processo administrativo fiscal.....	333
8.2. Características do litigioso administrativo tributário.....	337
8.3. Princípios do processo administrativo fiscal.....	338
8.3.1. Princípios constitucionais.....	338
8.3.2. Princípios infraconstitucionais.....	344
8.4. Impugnação.....	346
8.5. Julgamento.....	349
8.5.1. Julgamento em primeira instância.....	349
8.5.2. Julgamento em segunda instância.....	351
8.5.3. Procedimentos do julgamento.....	354

CAPÍTULO 9

ELISÃO FISCAL E IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS 357

9.1. Planejamento tributário e princípios da legalidade e da liberdade.....	357
9.2. Pessoas físicas e elisão fiscal	358
9.2.1. IRPJ ou IRPF?.....	359
9.2.2. Tributação como pessoa física: rendimentos e modelos.....	361

CAPÍTULO 10

O IRPF E O IMPOSTO NEGATIVO 365

10.1. Função extrafiscal do IRPF.....	365
10.2. Teoria do imposto negativo.....	367

REFERÊNCIAS 385

APÊNDICE 389

PREFÁCIO 1

Uma obra que reflete a experiência de vários anos no manejo e na aplicação dos institutos jurídicos é uma rica de fonte ensino e aprendizagem. O livro *Imposto de Renda das Pessoas Físicas*, de Bruna Estima Borba concretiza a experiência que se traduz nessa rica fonte. Com efeito, a trajetória acadêmica e profissional da autora fez com que o seu tema de investigação fosse por ela vivenciado, refletido, criticado e hermenêuticamente aplicado. Por isso, a presente obra tem a densidade acadêmica e profissional que a torna singular em qualidade e profundidade da abordagem.

Neste panorama, deve ser de início registrado que Bruna Estima Borba atuou profissionalmente como Auditora Fiscal da Receita Federal no Brasil, com significativa especialização naquele órgão no âmbito do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, quer como instrutora, que como agente público de fiscalização. No âmbito da pesquisa científica, a autora desenvolveu investigações de Mestrado e Doutorado em Direito no Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco, que resultaram na obtenção dos respectivos graus acadêmicos de mestre e doutora em Direito, sempre tendo como objetos de investigação institutos vinculados ao direito tributário.

Mas a exitosa história de investigação e de atuação profissional de Bruna Estima Borba, que possibilitou a densidade da pesquisa que resultou no presente livro, ainda é coroada com outro aspecto: a clareza expositiva e didática. Referida clareza transforma um objeto de investigação tão complexo em um texto coeso e prazeroso; tal mérito se deve, dentre outros fatores, a vivência da autora como professora universitária. Exercendo a docência na Faculdade Damas da Instrução Cristã, tanto na Pós-graduação *stricto sensu*, quanto na Graduação

em Direito, como também ensinando na Graduação em Direito da Universidade Federal de Pernambuco, a presente obra é construída de maneira a apresentar a matéria crítica e sistematicamente, em face de um rigor metodológico digno de nota.

Dividido em dez capítulos, o livro *Imposto de Renda das Pessoas Físicas* é estruturado inicialmente em dois capítulos conceituais, dedicados aos temas do perfil, histórico e fontes do instituto, para em seguida tratar dos elementos jurídicos individualizadores e constituidores do objeto de pesquisa, nomeadamente, o multi referido imposto de renda das pessoas físicas.

Os capítulos seguintes são dedicados à tributação dos residentes, aí incluída uma detida análise da tributação dos rendimentos omitidos e da restituição do indébito, assim como da tributação dos não residentes.

Posteriormente, aborda-se o difícil tema da tributação da renda variável. Aqui, um excerto da obra exemplifica a clareza expositiva e didática que anteriormente foi mencionada, visto que, com rigor metodológico ímpar, os institutos jurídicos são investigados sempre e através de um estrita precisão conceitual:

“O mercado de renda variável é composto de ativos cuja remuneração ou retorno do capital aplicado não pode ser dimensionado no momento da aplicação, como ações, quotas ou quinhões do capital, ouro (ativo financeiro) e os contratos negociados nas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas”.

Nos capítulos subsequentes, a obra completa a abordagem sistêmica do instituto através da investigação dos litígios do tributo, da sua elisão e, por fim, do imposto negativo.

Por fim, mais uma “palavra”. Toda investigação publicada, quando esteada na crítica pessoal e em face de um método cientificamente rigoroso, como é um caso da presente obra, é um ato de coragem. A profundidade de Carlos Drummond de Andrade, ao tratar sobre o aprendizado, é ímpar nessa revelação, ao nos alertar que:

“O fundamental consiste em que cada um aprenda como as coisas são. Nesse aprendizado, sucessão de atos de coragem e dureza, principalmente coragem de fechar as portas ao erro que foi verdade, encontra-se a justificativa mais ilustre da existência humana”.

Por todos os seus méritos, sobretudo por sua coragem acadêmica, é uma alegria e uma honra proemiar este livro, que tem sua segunda edição publicada pela Editora D'Plácido.

Belo Horizonte, abril de 2017

Cláudio Brandão

Professor dos Programas de Pós-graduação da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais e da Faculdade Damas da Instrução Cristã. Professor Titular da UFPE. Conselheiro Editorial da Editora D'Plácido.

PREFÁCIO 2

O Imposto sobre a Renda, no Brasil, é matéria carente de adequada bibliografia. Mesmo assim, a maioria dos autores que se tem debruçado sobre o I.R. o tem feito tendo como foco à tributação das Pessoas Jurídicas, que tem características bastante díspares do imposto sobre a renda e patrimônio das pessoas físicas. Essa, no Brasil, apresenta-se como bastante injusta, concentradora de rendas, com faixas de tributação, limites de deduções e outros aspectos que representam instrumentos que só aguçam as desigualdades sociais. Tais distinções, nas raízes, decorrem naturalmente, de razões econômicas, como do enorme poder de pressão, por vezes, de efetiva captura do grande capital sobre o legislador.

O imposto de renda da pessoa física (IRPF) não tem motivado tanto os doutrinadores. A presente obra representa uma gratíssima exceção. A autora **Bruna Estima Borba**, merece alguns comentários, precedendo análise da própria obra. Trata-se de alguém que reúne, com igual densidade, duas facetas que se completam.

De um lado, representou durante muitos anos um exemplo de aplicadora do direito tributário, como auditora do tesouro nacional, sem que tivesse aquela característica sectária, parcial, distorcida, tão maléfica quanto do advogado passional “anti-fisco”. Sempre atuou com lisura, técnica, respeito ao contribuinte e profundo conhecimento do direito tributário. Por outro lado, paralelamente, a autora ao longo de décadas aprimorou seu conhecimento teórico, com pós-graduação, mestrado e doutorado nas áreas do direito tributário e afins.

Caracteriza seus trabalhos teóricos e científicos pela forma isenta com que os desenvolve, sem “passionalismos”, mas com preocupações quanto ao social e, sempre com rigor científico, pesquisa acurada e posicionamentos pessoais relevantes sobre as questões suscitadas.

O livro, decorrência natural dessas características de sua autora, é excelente. Parte de considerações mais gerais, da evolução teórica do imposto de renda e, sobretudo, do imposto de renda pessoa física. Não é demais lembrar a relevância do imposto de renda, que surge como tributo nacional a partir de 1922 e tem o primeiro regulamento editado em 1926¹.

A evolução desse tributo que levou à divisão entre o imposto de renda das sociedades e das pessoas físicas² é o ponto de partida da autora, que examina de modo analítico os principais aspectos daquele tributo desde: elemento pessoal, elemento material, elemento temporal, elemento espacial. Estuda, ainda os principais elementos da sujeição passiva do IRPF.

¹ Decreto nº 17.390, de 26 de Julho de 1926

Approva o Regulamento do Imposto sobre a Renda

O Presidente da Republica dos Estados Unidos do Brasil, usando das attribuições conferidas pelo n. 1 do art. 48 da Constituição da Republica, e tendo em vista o disposto no art. 18, § 9º, da lei n. 4.984, de 31 de dezembro findo:

Resolve aprovar o regulamento que a este acompanha, assignado pelo ministro de Estado dos Negocios da Fazenda.

Rio de Janeiro, 26 de julho de 1926, 105º da Independencia e 38º da Republica.

ARTHUR DA SILVA BERNARDES.

Annibal Freire da Fonseca.

REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

PRIMEIRA PARTE

Imposto sobre a renda das pessoas phisicas

CAPITULO I

DA CLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS

Art. 1º O imposto de renda recairá sobre quem possuir rendimentos derivados das origens seguintes (Lei n. 4.984, de 31 de dezembro de 1925):

1ª categoria - Commercio e qualquer outra exploração industrial inclusive a agricola e a das industrias extractivas vegetal e animal;

2ª categoria - Capitaes mobiliarios, inclusive os applicados em titulos de dividas publicas;

3ª categoria - Ordenados subsidios, emolumentos, gratificações, bonificações, pensões e remuneração sob qualquer titulo e fórmula contractual;

4ª categoria - Exercicios de profissões ou artes quaesquer não commerciaes e não comprehendidas nas outras categorias; 5ª categoria - Capitaes immobiliarios.

§ 1º Os rendimentos a considerar para os fins do imposto serão os possuidos no territorio nacional, em virtude de actividades exercidas no todo ou em parte dentro do paiz.

§ 2º As pessoas phisicas pagarão o imposto dividido em duas partes, uma proporcional e variavel com a categoria dos seus rendimentos e a outra complementar e progressiva, recaindo sobre a renda global.

² BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. Forense: Rio de Janeiro, 1986, p. 180 e segs.

Na sequência, Bruna BORBA desenvolveu, com acuidade, análise acerca da classificação dos rendimentos, daqueles sujeitos à tributação e da forma de apuração. Expõe-se a forma de apuração e a técnica de detecção dos valores devidos e das deduções.

Continua a autora, examinando a relevante questão referente à tributação de capitais, sem deixar de incursionar sobre a tributação pela saída definitiva do Brasil e a tributação dos espólios. Prossegue com aspectos objeto de controvérsias e lides como a questão pertinente aos lançamentos de ofício e a tributação por omissão. Não olvidou, por outro lado, questões como prescrição, decadência, penalidades pecuniárias e procedimentos administrativos fiscais.

Além disso, analisa-se nesta obra, tópicos como restituição de indébito e tributação dos rendimentos dos não residentes. Com isso não se esgota o texto que trilha pela senda do IRPF sobre rendimentos variáveis.

Os três últimos capítulos representam exame e reflexão sobre três aspectos relevantes, que são:

Processo administrativo fiscal- tema em construção, considerando o estágio ainda bastante pouco desenvolvido do procedimento administrativo brasileiro, quer como gênero, quer no tocante à espécie – procedimento administrativo fiscal.

Outro tema bem abordado e de extrema atualidade é o da elisão, evasão e planejamento tributário³. Sobre esse tema tem se debruçado

³ Inúmeros são os julgados sobre essa matéria.V.G.: TRF-4 - AGRAVO DE INSTRUMENTO AG 44424 RS 2004.04.01.044424-0 (TRF-4)

Data de publicação: 26/01/2005

Ementa: INCORPORAÇÃO.AUTUAÇÃO.ELISÃO E EVASÃO FISCAL. LIMITES.

SIMULAÇÃO.EXIGIBILIDADE DO DÉBITO. 1. Dá-se a **elisão fiscal** quando, por meios lícitos e diretos o contribuinte planeja evitar ou minimizar a tributação. Esse planejamento se fundamenta na liberdade que possui de gerir suas atividades e seus negócios em busca da menor onerosidade tributária possível, dentro da zona de licitude que o ordenamento jurídico lhe assegura. 2. Tal liberdade é possível apenas anteriormente à ocorrência do fato gerador, pois, uma vez ocorrido este, surge a obrigação tributária. 3. A **elisão** tributária, todavia, não se confunde com a **evasão fiscal**, na qual o contribuinte utiliza meios ilícitos para reduzir a carga tributária após a ocorrência do fato gerador. 4. Admite-se a **elisão fiscal** quando não houver simulação do contribuinte. Contudo, quando o contribuinte lança mão de meios indiretos para tanto, há simulação. 5. Economicamente inviável a operação de incorporação procedida (da superavitária pela deficitária), é legal a autuação. 6. Tanto em razão social, como em estabelecimento, em funcionários e

a doutrina pátria⁴ e a jurisprudência dos Tribunais Superiores. A contribuição de Bruna Borba é relevante.⁵

Finaliza-se o livro com o tema IRPF e o imposto negativo.⁶ Esse último tema tem sido objeto de justas preocupações ao longo da história⁷ e é abordado como evidência da preocupação social e da sensibilidade da Autora.

em conselho de administração, a situação final – após a incorporação – manteve as condições e a organização anterior da incorporada, restando demonstrado claramente que, de fato, esta “absorveu” a deficitária, e não o contrário, tendo-se formalizado o inverso apenas a fim de serem aproveitados os prejuízos **fiscais** da empresa deficitária, que não poderiam ter sido considerados caso tivesse sido ela a incorporada, e não a incorporadora, restando evidenciada, portanto, a simulação. 7. Não há fraude no caso: a incorporação não se deu mediante fraude ao fisco, já que na operação não se pretendeu enganar, ocultar, iludir, dificultando – ou mesmo tornando impossível – a atuação **fiscal**, já que houve ampla publicidade dos atos, inclusive com registro nos órgãos competentes.

⁴ Dentre outros, consulte-se: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária*. Planejamento fiscal – teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1998, p. 174. BRITO, Edvaldo. *Interpretação econômica da norma tributária e o planejamento tributário*. O planejamento tributário e a lei complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão fiscal*. O parágrafo único do art. 116, Ctn, e o direito comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006. _____. *Os limites atuais do planejamento tributário*. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar

⁵ São Paulo: Dialética, 2001. _____. *Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária*. Planejamento fiscal – teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1998. DERZI, Misabel Abreu Machado. *A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios segundo a lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001*. O planejamento tributário e a lei complementar 104. São Paulo: Dialética, 2001. HÜCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão – rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997. _____. *Evasão e elisão no direito tributário internacional*. Planejamento fiscal – teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1998. IBFD.

⁶ Vide, dentre outros: PAES, Nelson Leitão; SIQUEIRA, Marcelo Lettieri. Renda básica da cidadania versus imposto de renda negativo: o papel dos custos de focalização. *Est. Econ.*, São Paulo, V. 38, N. 3, p. 583-610.

⁷ “Há uma grande atração na proposta de que venhamos a estender o imposto de renda às pessoas nas faixas de renda mais baixa com taxas negativas nessas faixas. Esse esquema poderia alcançar igualdade de tratamento com o que parece ser um (grande) mínimo de máquina administrativa.” Na verdade, foram muitos os economistas e filósofos do mais variado espectro que trataram do assunto desde o início da história, conforme demonstro em meu livro, a exemplo de Aristóteles, Jesus, São Paulo, Thomas More, Juan Louis Vives, Thomas Paine, Karl Marx, Bertrand Russel, Bernard Shaw, Dennis Milner, E. Mabel, Bertrand Pickard, Major C. H. Douglas, G.D.H. Cole, Juliet Rhys Williams, James Edward Meade, Joan Robinson, Joan Maynard Keynes, Friedrich Von Hayek, John Kenneth Galbraith,

Dúvida não tenho que o trabalho pode ser encarado em duas perspectivas: a primeira como um excelente texto para os operadores do direito e os estudiosos do árduo conjunto de aspectos do IRPF. O segundo aspecto é quanto à grande quantidade de temas objeto de provocação e cada um deles servindo como ponto de partida para multiplicidades de novos questionamentos. É um excelente “criadouro” de teses e outros trabalhos de pós-graduação.

De parabéns a autora e a editora pela obra e nós, estudiosos e operadores do direito por esse belo instrumento que nos é disponibilizado.

Francisco de Queiroz B. Cavalcanti

Professor Titular e Diretor da Faculdade de Direito da UFPE

John Rawls, André Gorz e James Tobin. Este último, laureado com o Nobel em 1981, relatou-me, em Yale, nos EUA, que Friedman se recusara a assinar um manifesto, em 1968, no qual 1.200 economistas propugnaram pela instituição de uma garantia de renda para todos os americanos.” (SUPLICY, Eduardo M. Um diálogo com Milton Friedman sobre o imposto de renda negativo. *In*: SUPLICY, Eduardo M. *Um diálogo com milton friedman sobre o imposto de renda negativo*.)

NATUREZA E CARACTERÍSTICAS DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA

1.1. O PERFIL DA TRIBUTAÇÃO E O IMPOSTO DE RENDA

A expressão tributo vem do latim *tribuere*, significando dividir por tribos o ônus da imposição¹. Sua origem mais conhecida está na imposição de pagamentos dos vencedores sobre os vencidos, a exemplo das modernas indenizações de guerra².

Explica Héctor Villegas³ que, por estarem os povos sob domínio estrangeiro, o pagamento de tributos revelava e reforçava a sujeição e, em consequência, a adesão ao pagamento significava atitude de traição à pátria. Compreende-se assim, como ensina o autor, a pergunta maliciosa feita pelos fariseus a Jesus, quanto a ser permitido ou não o pagamento de impostos. E que Lhe teria provocado a conhecida resposta: “Por quem me tomas, hipócritas? Daí a Cesar o que é de Cesar e a Deus o que é de Deus”⁴.

Já o termo contribuinte vem de “contributário”, significando o conjunto daqueles que sofrem a tributação e, lamentavelmente, não possui o sentido de contribuir, isto é, colaborar voluntariamente com algo.

Nesse sentido, lembra-se o ordenamento tributário da França do século XVIII em que, ainda que coubesse a todos contribuir para o Estado, os nobres o faziam com o sangue – a prestação do serviço militar – o

¹ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 5.

² BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 156.

³ VILLEGAS, Hector B. *Derecho penal tributario*. Buenos Aires: Lerner, 1965, pp. 17 a 21.

⁴ Evangelho segundo Mateus. Capítulo 22, Versículos 15 a 21. Disponível em: <<http://www.edicoescnbb.com.br/site/files/Bíblia/mateus.pdf>>. Acesso em 29/09/2010.

clero com suas rezas a Deus e o povo com o dinheiro⁵. A tributação era, então, resultado da desigualdade, dos privilégios e da injustiça⁶.

Marciano Seabra de Godoi afirma que dessa associação se originou a antiga concepção do direito tributário “como direito de império, composto por normas cuja característica fundamental radicava na tutela do interesse público arrecadatório, o que dava um caráter formal e instrumental ao dever de recolher impostos”⁷.

Nota-se que a ordem tributária nem sempre esteve presente na ordem jurídica dos Estados. Porém, em razão da separação entre os setores público e privado que hoje afirmada constitucionalmente, sente-se de forma bastante clara o ônus da tributação. Como explica Casalta Nabais, denomina-se de Estado fiscal ao Estado que possui como principal fonte de financiamento as receitas derivadas do patrimônio dos particulares, sendo a mais representativa a tributária, e não as receitas públicas originárias do próprio patrimônio estatal⁸. Mas poucos entendem que o ônus da tributação é um dever fundamental⁹ e solidário, a ser cumprido em conformidade com suas respectivas capacidades.

Este quadro, no entanto, não é privilégio brasileiro. O professor alemão Klaus Tipke¹⁰ retrata sete categorias de condutas dos cidadãos

⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 230.

⁶ VILLEGAS, Hector B. *Derecho penal tributario*. Buenos Aires: Lerner, 1965, p. 21.

⁷ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 159.

⁸ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998, p. 198.

⁹ Consiste em uma sujeição passiva constitucional, como afirma José Casalta Nabais. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998, p. 15.

¹⁰ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002, pp. 113 a 121. No Brasil, delinea-se uma oitava categoria de contribuinte: aqueles que veem os tributos serem apropriados por governantes, por meio de práticas de corrupção e de improbidade administrativa. Infelizmente, para grande parte da população, o dever de pagar tributos assemelha-se mais a um financiamento indireto da desonestidade dos governantes que do atendimento de necessidades sociais. Sobre as diversas teorias que procuram justificar e legitimar a evasão tributária, há ótima análise no “Capítulo ‘D’ – Sanciones Penales y Moral Tributaria del Estado y del Contribuyente”, da obra supracitada, bem como no capítulo intitulado “La Influencia de la Constitución Alemana en su Legislación Tributaria”, de autoria

frente à imposição tributária: (1) o *homo oeconomicus*, que pesa as vantagens e riscos da fraude tributária; (2) o *chalanero*, que procura compensar as deficiências dos serviços públicos mediante uma redução no pagamento de impostos; (3) o mal humorado, que discorda da política de gastos públicos e entende legítimo privar o Estado de recursos econômicos para executá-los; (4) o liberal, que considera os impostos um ataque a suas liberdades fundamentais; (5) o legalista, disposto a reduzir sua carga tributária utilizando possibilidades legais sem incorrer em sanção; (6) o imperito, incapaz de interpretar as leis fiscais sem a ajuda de assessores; e (7) o sensível perante as desigualdades e privilégios do sistema tributário.

Também na doutrina portuguesa encontram-se referências às motivações dos contribuintes relativamente à fuga do dever de pagar tributos, sejam causas políticas, econômicas, técnicas e mesmo psicológicas¹¹.

Porém, apesar de sentirem o peso da carga tributária, os indivíduos não percebem que a tributação não é um fim em si mesmo, mas um meio que possibilita ao Estado o cumprimento de suas funções¹² e que não há alternativas fáceis aos tributos. Assim se pronunciam economistas, como Joel Slemrod: “a alternativa à tributação é manter déficits orçamentários financiados por empréstimos ou pela emissão de moeda”¹³. No mesmo sentido se manifestam juristas, quando afirmam que “o Estado somente pode ser financiado por meio da economia privada”¹⁴.

Resta indagar, assim, se há critérios legitimadores da imposição tributária. É sabido desde Adam Smith¹⁵ que o poder do Estado de

de Paul Kirchhof, em KIRCHHOF, Paul. *Garantías constitucionales del contribuyente*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 1998.

¹¹ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2009, pp. 432 a 435.

¹² Sobre a função extra-fiscal da tributação – proteção alfandegária, distribuição de renda, incentivos a determinadas atividades econômicas – ver BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 57 a 69.

¹³ “the alternative to taxes is to run large budget deficits, financed by borrowing or by printing money”. SLEMROD, Joel e BAKIJA, Jon. *Taxing ourselves*. Cambridge, Massachusetts: Mit Press, 2004, p. 2.

¹⁴ “el Estado solo puede financiarse a través de la participación en el éxito de la economía privada”. KIRCHHOF, Paul. *Garantías constitucionales del contribuyente*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 1998, p. 26.

¹⁵ SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. New York: Modern Library, 1937, p. 816.

exigir dos cidadãos os recursos necessários ao seu financiamento sofre a restrição dos limites formais e materiais da tributação¹⁶.

As imperfeições do sistema tributário nacional, notadamente quanto à necessidade de simplificação¹⁷ e à sua função de instrumento de redistribuição de renda¹⁸ são temas que individualmente merecem aprofundado estudo, porém encontram-se fora do escopo deste livro.

O fato é que os contribuintes em geral concentram as críticas sobre os limites materiais à tributação no que tange ao montante da carga tributária¹⁹, o que significa impor limites relativos ao seu valor monetário, seja em termos absolutos, seja sob a forma de um percentual da riqueza nacional. Consequentemente, essas discussões se relacionam, primordialmente, com questões associadas ao quantum dos gastos públicos e, por decorrência, ao tamanho do próprio Estado.

No entanto, ainda mais relevante que o exame do valor da carga tributária²⁰, é a análise dos métodos e critérios de sua distribuição entre os contribuintes. Ou, como define Joel Slemrod, a justiça fiscal não está no quanto, mas em como tributar, em definir o perfil da tributação, que esse autor chama de ‘desenho do sistema tributário’²¹.

¹⁶ Sobre as limitações formais e materiais ao poder de tributar, recomendam-se: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Volume I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008, pp. 51 a 133; NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998, pp. 684 a 686.

¹⁷ Sobre o assunto, ver a obra de PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2009, pp. 75 a 78.

¹⁸ Quanto ao tema, ver a obra de PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2009, pp. 366 e 374 e desta mesma autora, *Imposto de Renda das Pessoas Físicas*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, pp. 215 a 229.

¹⁹ O conceito de carga tributária corresponde ao do nível de fiscalidade, isto é, à proporção entre a parte do rendimento nacional que, através dos tributos, “é transferido das mãos dos particulares para o sector público”. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 331.

²⁰ Relativamente à determinação do valor da carga tributária, a doutrina aponta, além do fator econômico (é evidente que quanto maior a riqueza gerada em uma economia, maior o valor nominal da carga tributária, dado um mesmo nível de tributação), a consciência da sociedade (sua atitude perante as obrigações fiscais), a estrutura demográfica (a proporção da população ativa versus a inativa), a organização da Administração tributária, o grau de operações com o exterior e a composição das atividades econômicas (pois há atividades da economia que geram maiores rendimentos tributáveis que outros). PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2009, pp. 341 a 342.

²¹ “*design of the tax system*”. SLEMRD, Joel and BAKIJA, Jon. *Taxing ourselves*. Cambridge, Massachusetts: Mit Press, 2004, p. 2.

Já reconhecia Edwin Seligman a evolução do princípio da capacidade contributiva ou da capacidade de pagar, segundo o qual cada indivíduo deve prover recursos ao Estado proporcionalmente à capacidade de prover-se a si mesmo²².

O primeiro método ou critério utilizado para definir o ônus da incidência da tributação sobre os particulares foi o da repartição. Esse método de tributação “assegurava ao Estado a certeza quanto à soma prevista para cada imposto, enquanto deixava na incerteza a quantia a ser reclamada individualmente dos contribuintes”²³.

Ao Estado competia fixar o montante total da receita a ser arrecadada, sendo o valor correspondente a cada contribuinte em particular um problema a ser enfrentado pelos próprios cidadãos. Segundo Aliomar Baleeiro, este método vigorou na França para o imposto territorial até 1917.

Exemplo de método de repartição corresponde ao aplicado durante o ciclo de ouro no Brasil colônia de 1770 quando era exigida por Portugal a derrama²⁴. Tratava-se de um imposto cobrado para complementar a insuficiência de recolhimento do quinto relativamente ao montante estimado pela Coroa Portuguesa. O quinto, por sua vez, correspondia a um imposto com alíquota de 20% sobre o ouro extraído e levado às Casas de Fundição, que passava a pertencer a Portugal²⁵. Naquela época o patrimônio público recebia a denominação de ‘Erário Régio’²⁶, isto é, do rei, e não simplesmente de erário como atualmente, que é do Estado e, portanto, de toda a sociedade.

O método da repartição não vige atualmente, tendo sido substituído pelo método da quotidade em que é “incerto, para o Tesouro, o total a ser arrecadado, mas cada contribuinte encontra na lei a parte que lhe incumbe pagar”²⁷.

²² SELIGMAN, Edwin R.A. *L'Impôt sur le Revenu*. Paris: M. Giard & E. Brière, 1913, pp. 2 e 3.

²³ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 211.

²⁴ BRASIL. O Quinto e a Derrama. Brasil Colônia. *História Brasileira*. Disponível em: <<http://www.historiabrasileira.com/brasil-colonia/o-quinto-e-a-derrama/>>. Acesso em: 20/09/2010.

²⁵ COSTA, Alcides Jorge. História da tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord). *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo, Saraiva, 2008, pp. 52 a 77.

²⁶ BRASIL. *Memória Receita Federal*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/administracao/historico/imagens/1534.jpg>>. Acesso em 20/09/2010.

²⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 212.

O método da quotidade pode se basear em procedimentos tabelados ou em procedimentos indiciários²⁸. Os procedimentos indiciários da quotidade se fundam em presunções legais, a exemplo da apuração da renda baseada em depósitos bancários prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Ou a apuração da renda por meio do número de portas e janelas, ou de criados masculinos em cada residência, sendo um dos mais curiosos casos de presunção estabelecida há quase dois séculos. São denominados modos indiretos de apuração e têm como efeito inverter o ônus da prova, uma vez que caberá ao sujeito passivo provar que o indício (o fato presuntivo) não corresponde ao fato presumido.

Já os procedimentos tabelados da quotidade se expressam quantitativamente por meio de tributos fixos ou proporcionais²⁹ – esses últimos podendo ser neutros, progressivos ou regressivos. Um tabelamento atualmente vigente no Brasil é o de incidência do imposto de renda pessoa física, apurado a partir de alíquotas progressivas de acordo com o valor da renda que, a partir do ano-calendário de 2011, exercício 2012, são de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%³⁰.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 213.

²⁹ Exemplo de imposto fixo é o imposto sobre serviços exigidos dos profissionais autônomos. Os impostos proporcionais possuem uma configuração que exige a aplicação de uma alíquota sobre a base de cálculo. A base de cálculo consiste na mensuração ou medição do fato gerador (por exemplo, para o IRPJ a base de cálculo é o lucro real, presumido ou arbitrado; para o ICMS é o valor do produto; para a Cofins é o faturamento).

As alíquotas podem ser específicas, quando são um valor em moeda (reais) por unidade de medida (kg, litro, m², cm³, caixa, ...), a exemplo de R\$ 0,18 por litro de combustível. Nesse caso, o valor do imposto, para uma venda de 100 litros de combustível será: Imposto = 100 x R\$ 0,18 = R\$ 18,00. As alíquotas ad valorem são um percentual a ser aplicado à base de cálculo, expressa em moeda (reais). Por exemplo, 15% sobre o lucro, que resulta em um valor do imposto, para um lucro apurado de R\$ 100.000,00 de R\$ 15.000,00. As alíquotas ad valorem podem ser fixas (invariáveis), progressivas ou regressivas. As alíquotas progressivas aumentam quando a base de cálculo aumenta. As regressivas, ao contrário, diminuem quando a base de cálculo aumenta. Um exemplo de alíquotas progressivas está no imposto de renda pessoa física, em que as alíquotas sobem de 0 % para 7,5%, 15% e 22,5%, e daí para 27,5 % acompanhando o aumento da renda. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, pp. 215 a 224.

³⁰ BRASIL. *Tabelas Progressivas para o Cálculo Mensal do Imposto de Renda*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/ContribFont.htm>>. Acesso em: 20.02.2015.

O critério da quotidade pode se orientar por uma, ou por uma combinação, das seguintes teorias ou princípios: (i) teoria da capitação; (ii) teoria do sacrifício; (iii) teoria do benefício³¹.

Na capitação o indivíduo, em si mesmo, é a medida da capacidade contributiva³². Considerando-se que a sociedade primitiva se caracteriza por um sistema incipiente de propriedade privada e de organização do trabalho de modo que cada um, ordinariamente, se dedica à atividade individual de onde obtém seus recursos, a capitação, nesse contexto, constitui uma medida suficiente de capacidade.

Assim, segundo o princípio da capitação todos os cidadãos pagam indistintamente o mesmo montante de tributos, quer possuam rendas ou bens, quer tenham maiores ou menores níveis de consumo, quer se utilizem ou não dos serviços públicos³³.

De acordo com a teoria do benefício cada contribuinte arca com o ônus tributário proporcional ao bônus, ou aos serviços recebidos do Estado. Segundo esse princípio, cada um dos cidadãos entrega ao Estado o montante necessário e suficiente para compensar os gastos por ele ocasionados ao Estado e para retribuir os serviços dele recebidos³⁴.

Largamente difundida desde o século XVII, a teoria do benefício ensejou a construção de diversas técnicas tributárias, como a de que somente devem pagar tributos os residentes – pois apenas eles recebem as prestações estatais – e de que deve haver linhas específicas de incidência – a exemplo dos pedágios para os usuários das respectivas vias públicas.

É também denominada de ‘teoria da causa’ ou de ‘teoria da equivalência’, caracterizada por uma “contraprestação por uma vantagem concedida ao sujeito passivo”³⁵.

Todavia, a aplicação prática da teoria do benefício esbarra em grandes dificuldades pois requer a identificação “das vantagens de cada

³¹ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 33.

³² SELIGMAN, Edwin R.A. *L'Impôt sur le Revenu*. Paris: M. Giard & E. Brière, 1913, p. 4.

³³ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 33.

³⁴ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 33.

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 117.

pessoa retira da actividade do Estado, ou para que se tributem de forma especial as pessoas ou grupos que gozam de vantagens particulares ou que originam determinadas despesas para a sociedade³⁶.

Para além dessas dificuldades, ressalte-se que a teoria do benefício leva à injusta distribuição da carga tributária, em desconformidade com o dever de solidariedade que orienta a sociedade brasileira, a teor do art. 1º da Constituição Federal, até porque são de fato os mais pobres que, por mais dependerem das prestações estatais devem, segundo essa teoria, pagar mais tributos.

Por outro lado, de acordo com a teoria do sacrifício todos os indivíduos passam a se sacrificar proporcionalmente à sua capacidade a fim de financiar o Estado³⁷. Essa é a teoria que melhor adequa a imposição tributária ao dever de solidariedade que rege a ordem constitucional.

O esquema abaixo resume de forma bastante simplificada os métodos e as teorias relativos à distribuição da carga tributária, sendo que o imposto sobre a renda se insere, doutrinariamente, na quotidade por tabelamento, segundo a teoria do sacrifício:

1. Repartição: mera fixação da carga tributária estabelecida *a priori* a ser arrecadada do conjunto de de contribuintes.
2. Quotidade: método indiciário ou tabelamentos.
 - 2.1 Capitação: *quantum* fixo a ser pago por todos os indivíduos, resultante do valor da carga tributária dividido pelo número de contribuintes.
 - 2.2 Teoria do Benefício: *quantum* fixado conforme as prestações fornecidas pelo Estado.
 - 2.3 Teoria do Sacrifício: *quantum* fixado conforme a situação apresentada pelo contribuinte.

Essas teorias ou princípios deram ensejo à tradicional classificação³⁸ dos tributos em bilaterais ou contraprestacionais e unilaterais

³⁶ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 66.

³⁷ SAMUELSON, Paul. *Introdução à análise econômica*. Volume I. Rio de Janeiro: Agir, 1979, pp. 176 e 177.

³⁸ A classificação dos tributos em duas grandes categorias quanto à vinculação da imposição a uma contraprestação estatal está presente em inúmeras obras, a exemplo de: SOUSA, Rubens Gomes de. Ainda a distinção entre taxa e imposto. *Revista*

ou não-contraprestacionais. A cobrança do tributo contraprestacional depende de uma atuação ou atividade do Estado em relação ao contribuinte obrigado, a exemplo das taxas e das contribuições de melhoria. Citando as palavras datadas de 1964 proferidas por Rubens Gomes de Sousa, idealizador do Código Tributário Nacional brasileiro, os tributos se distinguem por se destinarem exclusivamente (impostos), preponderantemente (contribuições de melhoria) ou principalmente (taxas) ao interesse público³⁹, caso atendessem menos ou mais, respectivamente, às necessidades pessoais de determinado contribuinte.

A teoria dos tributos contraprestacionais e não contraprestacionais foi de suma importância para a estruturação do Sistema Tributário Nacional brasileiro uma vez que por meio dela foram definidas as competências privativas no campo dos impostos e as competências tributárias comuns no campo das taxas e contribuições de melhoria.

O conceito legal de imposto, contido no art. 16⁴⁰ da Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional (CTN), define esta espécie tributária como uma exação unilateral, isto é, dissociada de qualquer contraprestação específica dirigida ao contribuinte. Já a sociedade em geral costuma afirmar simplesmente que “imposto se chama imposto porque é imposto”.

Os impostos são tributos de competência privativa, visto que a Constituição Federal, ao prevê-los, tratou de discriminar nominalmente as exações que competem a cada um dos entes políticos, caracterizando um sistema tributário nacional rígido. Dessa forma, o imposto de renda é de competência privativa da União, conforme art. 153, III, da CF/1988.

de Direito Público, nº 21, 1972, p. 303; SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A, s/d, pp. 127 a 135; XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*, Volume 1. Lisboa: Almedina, 1981, p. 42; MARTINS, Ives Gandra. *Impostos: comentários ao CTN*. Volume 5. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p.175; BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 271; JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributário*, Tomo 1. Buenos Aires: Liceo Profesional Lima, s/d, p. 187. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998, p. 199. BERLIRI, Antonio. *Principi generali del diritto tributario*. Bologna: Prof. Riccardo Patron, 1962, pp. 52 e 53.

³⁹ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S/A, s/d, p. 22.

⁴⁰ “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica.”

A presente obra expõe em dez capítulos as regras relativas ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas. Os dois primeiros tratam da teoria geral do imposto em seus aspectos histórico e conceitual. Do terceiro ao sétimo capítulos são examinados os diversos fatos geradores e a apuração do IRPF, inclusive diante da omissão de rendimentos. No capítulo oitavo é analisado o litigioso administrativo e no nono a elisão fiscal. O capítulo dez contém abordagem extrafiscal por meio do Imposto Negativo. O livro traz ainda um apêndice com os parâmetros para apuração do imposto atualizados até o exercício 2017. Trata-se, portanto, de obra altamente recomendada para compreensão e tratamento do IRPF por contribuintes e profissionais do Direito, de Ciências Contábeis e áreas afins.

