

ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

Quanto à **base de cálculo**, dispõe o art. 44 do CTN: “Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”.

No **Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF)**, considera-se ocorrido o fato gerador em **31 de dezembro do ano-calendário**, embora haja a determinação de **antecipações anuais**, sujeitas a posterior ajuste.

São contribuintes do IRPF as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, nos termos do art. 1º da Lei n. 7.713/88.

As pessoas físicas que percebem rendimentos de outras pessoas físicas devem providenciar o pagamento mensal do imposto de renda através do denominado carnê-leão. Por si próprias, apuram o montante devido e realizam o recolhimento mensal respectivo, procedendo, posteriormente, ao ajuste anual até o final do mês de abril do exercício subsequente.

No caso de **percepção de rendimentos pagos por pessoas jurídicas**, a sistemática é diversa, pois teremos, então, a **retenção na fonte** do imposto devido, nos termos do art. 7º da Lei n. 7.713/88. O imposto retido nessa sistemática ao longo do ano (ano-calendário) será deduzido do montante a pagar por ocasião do ajuste anual, realizado até o final de abril do ano subsequente (o ano do exercício), verificando, então, o contribuinte, se ainda resta algo a recolher ou se tem direito à restituição<sup>31</sup>. É importante destacar que a omissão da fonte pagadora em efetuar a retenção não exclui a responsabilidade do contribuinte pelo pagamento do imposto, o qual fica obrigado a declarar o valor recebido em sua declaração de ajuste anual<sup>32</sup>.

Até 30 de abril do ano subsequente ao ano-base, as pessoas físicas apuram o imposto sobre a renda e proventos efetivamente devido, compensando o montante que já foi objeto de **adiantamentos mensais** (carnê-leão ou retenção), apurando, então, o **saldo a restituir** (em caso de pagamento antecipado a maior) **ou a pagar** (em caso de pagamento antecipado a menor), neste caso efetuando o recolhimento à vista ou parceladamente. Tal apuração é objeto da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física (**declaração de ajuste**).

O art. 3º da Lei n. 7.713/88 estabelece, como base de cálculo para o imposto de renda da **pessoa física**, o seu *rendimento bruto*. Integram a base os diversos ganhos da pessoa física como honorários, aluguéis e salário, incluindo o terço constitucional de férias<sup>33</sup>.

31. Arts. 787 e 790 do RIR/99.

32. STJ, REsp 704.845/PR.

33. STJ, Primeira Seção, REsp 1.459.779-MA, rel. p/ Acórdão Min. BENEDITO GONÇALVES, abr. 2015.

O abono de permanência, contudo, percebido pelo servidor público que tenha completado as exigências para aposentadoria voluntária e que opte por permanecer em atividade, nos termos do art. 40, § 19, da CF (incluído pela EC 41/2003), não pode integrar a base de cálculo do imposto de renda. Isso porque o servidor deixa de retirar-se para a inatividade remunerada a que teria direito, de modo que o referido "abono" constitui verba indenizatória voltada a compensar, exatamente, a contribuição que prossegue pagando na ativa para um benefício a que já tem direito, não constituindo acréscimo patrimonial. A contribuição é deduzida da base de cálculo por determinação legal. O abono que a compensa não pode ser acrescido à base de cálculo, por sua vez, em razão da sua natureza indenizatória. Ademais, como reiteradamente refere o Desembargador Trisotto, do TJSC, invocando lição do Min. Marco Aurélio (AgRgAl 218.688), descabe interpretar-se a norma e fixar-se o seu alcance "de modo a prejudicar aquele que a norma almeja proteger". E, note-se, o maior beneficiado do incentivo à permanência de servidores na ativa é a própria Administração, que prossegue contando com servidores altamente qualificados sem ter de lhes pagar os respectivos benefícios previdenciários. Embora haja jurisprudência do STJ no sentido da incidência<sup>34</sup>, o viés constitucional da matéria exige que venha a ser analisada pelo STF sob a perspectiva do conceito de renda que define a respectiva competência tributária e que não é compatível com a tributação de verbas indenizatórias. O STF, é verdade, chegou a decidir que a controvérsia teria natureza infraconstitucional, razão pela qual lhe negou repercussão geral, mas isso em acórdão do plenário virtual, merecendo revisão esse entendimento<sup>35</sup>.

Em setembro de 2017, houve a consolidação de outra discussão a respeito da incidência do imposto de renda. O STJ editou a **Súmula 590** do STJ: "Constitui acréscimo patrimonial a atrair a incidência do imposto de renda, em caso de liquidação de entidade de previdência privada, a quantia que couber a cada participante, por rateio do patrimônio, superior ao valor das respectivas contribuições à entidade em liquidação, devidamente atualizadas e corrigidas".

A lei autoriza o contribuinte que percebe rendimentos de trabalho não assalariado que registre em livro caixa as despesas incorridas para a obtenção das suas receitas, como o montante despendido com aluguel, material de escritório, salário de secretário etc., porquanto os valores que simplesmente compensarem essas despesas não configurarão acréscimo patrimonial.

A par disso, a lei também autoriza a dedução, da base de cálculo do imposto de renda, de alguns gastos pessoais e com dependentes, realizados pelo contribuinte pessoa física. Refiro-me a pagamentos de serviços de saúde e educação, consagrados nos arts. 196 e 205 da CRFB como direitos de todos e deveres do Estado. As deduções com despesas médicas não são limitadas, mas as despesas de educação sujeitam-se a

34. STJ, Primeira Seção, REsp. 1.192.556/PE, set. 2010.

35. STF, RE 688001 RG, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, out. 2013.

limite individual por dependente bastante modesto. Vale ressaltar que inexistente a dedução automática dos limites de dedução e que a jurisprudência é no sentido de que o Judiciário não pode substituir o legislador quanto a isso<sup>36</sup>.

A lei também estabelece *montante a ser deduzido* do próprio imposto devido, conforme o patamar dos rendimentos auferidos, de modo que a faixa isenta assim o seja para todos os contribuintes, e que a faixa sujeita a cada alíquota assim o seja para todos os contribuintes, ou seja, de modo que faça com que se tenha a chamada progressividade gradual, por faixas, e não a progressividade simples.

A partir de abril do ano-calendário de 2015, é a seguinte a tabela mensal de alíquotas do IRPF, conforme o art. 1º da Lei n. 11.482/07, com a redação da Lei n. 13.149/15.

A partir de abril do ano-calendário de 2015:

TABELA PROGRESSIVA MENSAL

| Base de cálculo (R\$)          | Alíquota (%) | Parcela a deduzir do IR (R\$) |
|--------------------------------|--------------|-------------------------------|
| Até R\$ 1.903,98               | -            | -                             |
| De R\$ 1.903,99 a R\$ 2.826,65 | 7,5          | 142,80                        |
| De R\$ 2.826,66 a R\$ 3.751,05 | 15           | 354,80                        |
| De R\$ 3.751,06 a R\$ 4.664,68 | 22,5         | 636,13                        |
| Acima de R\$ 4.664,68          | 27,5         | 869,36                        |

A tabela para o ajuste anual corresponde à soma das tabelas mensais vigentes no respectivo ano-calendário<sup>37</sup>. A atualização da tabela, de um ano para outro, de modo que contemple a perda de poder aquisitivo da moeda em função da inflação, não é automática. Depende de lei que o estabeleça. O STF entende que a ausência de correção ou a correção abaixo dos índices inflacionários “não afronta os princípios da proibição do confisco ou da capacidade contributiva, bem como que não cabe ao Poder Judiciário autorizar a correção monetária da tabela progressiva do Imposto de Renda”<sup>38</sup>.

Além das deduções constantes da própria tabela, que visam resguardar o caráter gradual da progressividade do imposto, também pode ser deduzida do imposto apurado “a contribuição patronal paga à Previdência Social pelo empregador doméstico incidente sobre o valor da remuneração do empregado”, estando a dedução limitada “a) a um empregado doméstico por declaração, inclusive no caso da declaração em conjunto; b) ao valor recolhido no ano-calendário a que se referir a declaração;”, aplicando-se “somente

36. STF, Tribunal Pleno, RE 388.312, ago. 2011.

37. Cfr. parágrafo único do art. 1º da Lei n. 11.482/07.

38. STF, ARE 966484 AgR, rel. Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, ago. 2016.

ao modelo completo de Declaração de Ajuste Anual;" e não podendo exceder "a) ao valor da contribuição patronal calculada sobre um salário mínimo mensal; b) ao valor do imposto apurado", ficando condicionado "à comprovação da regularidade do empregador doméstico junto ao regime geral de previdência social quando se tratar de contribuinte individual". Isso nos termos do art. 12, VII, da Lei n. 9.250/95, com a redação da Lei n. 13.097/15<sup>39</sup>.

Há **rendas tributadas em separado**, como o ganho de capital<sup>40</sup>, e **rendas tributadas exclusivamente na fonte**, como as decorrentes de aplicações financeiras e aquelas relativas a rendimentos recebidos acumuladamente<sup>41</sup>. Nesses casos, o montante tributado não se comunica com os demais rendimentos para efeito de ajuste, ou seja, ficam tais rendimentos à margem do ajuste, sendo apenas informada, na declaração, em campos específicos, a sua percepção e o imposto oportunamente pago ou suportado.

O **ganho de capital** decorrente da compra e venda de imóveis é tributado à alíquota de 15%. Nos termos da Lei n. 11.196/05, contudo, são isentas a alienação de imóveis de até R\$ 35.000,00, e a alienação de imóvel residencial para aquisição de outro dentro de 180 dias, sendo, portanto, esta última isenção, condicional. Dispõe o art. 39, § 2º, da Lei n. 11.196/05 que "A aplicação parcial do produto da venda implicará tributação do ganho proporcionalmente ao valor da parcela não aplicada". O

39. Com a redação das Leis ns. 11.324/06 e 12.469/11.

40. RIR/99: 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 (Lei n. 7.713, de 1988, art. 3º, § 2º, Lei n. 8.383, de 1991, art. 2º, § 7º, e Lei n. 9.249, de 1995, art. 17). Parágrafo único. [...] 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 (Lei n. 8.134, de 1990, art. 18, inciso I, Lei n. 8.981, de 1995, art. 21, e Lei n. 9.532, de 1997, art. 23, § 1º). Parágrafo único. O imposto apurado na forma deste Capítulo deverá ser pago no prazo previsto no art. 852. [...] Art. 852. O imposto apurado na forma dos arts. 111, 142 e 758 deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele em que os rendimentos ou ganhos forem percebidos (Lei n. 8.383, de 1991, arts. 6º, inciso II, e 52, §§ 1º e 2º, Lei n. 8.850, de 28 de janeiro de 1994, art. 2º, e Lei n. 8.981, de 1995, art. 21, § 1º).

41. A Lei n. 12.350/10 acrescentou o art. 12-A à Lei n. 7.713/88 determinando que, quando do pagamento acumulado de rendimentos do trabalho ou de aposentadorias e pensões, a tributação seja exclusiva na fonte, no mês do recebimento do crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, e que será calculado sobre o montante dos rendimentos pagos, mediante a utilização de tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se refiram os rendimentos pelos valores constantes da tabela progressiva mensal correspondente ao mês do recebimento ou crédito. Até o ano-calendário de 2009, a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente era conjunta com os demais rendimentos, submetendo-se os valores totais à retenção pela tabela do mês, com ajuste posterior. Mas já havia entendimento jurisprudencial dominante no sentido de que deveriam ser aplicadas as alíquotas vigentes à época em que eram devidos os referidos rendimentos (STJ, REsp 704.845). Em outubro de 2014, o Tribunal Pleno do STF decidiu o mérito da questão, com repercussão geral, no sentido de que "A percepção cumulativa de valores há de ser considerada, para efeito de fixação de alíquotas, presentes, individualmente, os exercícios envolvidos", tendo sido relator para o acórdão o Min. MARCO AURÉLIO.