

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

PEDRO ANGELO DE MAGALHÃES VERÇOSA

**IMPOSTO SOBRE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA:
TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE POR
PESSOAS FÍSICAS**

Porto Alegre

2011

PEDRO ANGELO DE MAGALHÃES VERÇOSA

**IMPOSTO SOBRE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA:
TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE POR
PESSOAS FÍSICAS**

Trabalho de conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS – como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel.

Orientador: Prof. Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Porto Alegre

2011

PEDRO ANGELO DE MAGALHÃES VERÇOSA

**IMPOSTO SOBRE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA:
TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE POR
PESSOAS FÍSICAS**

Trabalho de conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho, da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS – , como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel.

Porto Alegre, 7 de julho de 2011.

Conceito atribuído: _____

Banca Examinadora

Prof. Adão Sergio do Nascimento Cassiano (UFRGS) - Orientador

Prof. Igor Danilevicz (UFRGS)

Prof. Ricardo Antônio Lucas Camargo (UFRGS)

À Elis, como tributo por todos esses anos
de (quase) infinita paciência.

RESUMO

O presente trabalho tem, por objetivo, expor o tratamento dado, pela doutrina, pela legislação e pela jurisprudência, à incidência do imposto de renda sobre rendimentos recebidos acumuladamente, ou seja, rendimentos que, apesar de recebidos, em sua totalidade, em determinado ano-calendário, são referentes a outros períodos. Foi utilizado um método indutivo, no qual, por meio da coleta de jurisprudência, normas e atos sobre o assunto, posteriormente reduzidos a históricos legislativos e jurisprudenciais, foi possível definir a doutrina aplicável ao tema. A integração desta com as demais informações coletadas permitiu a formação, a título de conclusão, de um juízo crítico e analítico sobre a matéria objeto de estudo.

Palavras-chave: Imposto sobre a renda. Direito Tributário. Jurisprudência. Legislação. Rendimentos recebidos acumuladamente. Princípio da isonomia. Princípio da capacidade contributiva. Princípio da legalidade. Regime de caixa. Regime de competência.

ABSTRACT

This paper aims to expose the treatment, by doctrine, by the laws and court decisions, of the incidence of income tax on income received cumulatively, ie income which, though received in its entirety in a given fiscal year, refers to other periods. We used an inductive method, in which, through the collection of case law, rules and acts on the subject, later reduced to legislative history and case law history, it was possible to define the doctrine applicable to the subject. By assembling doctrine with other information collected, it was allowed the formation, by way of conclusion, of critical and analytic judgments on the subject.

Keywords: Income tax. Tax Law. Jurisprudence. Legislation. Income received cumulatively. Equality principle. Ability to pay principle. Principle of legality. Cash basis. Accrual basis.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS BÁSICOS APLICÁVEIS À TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE	
1.1. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE	
1.1.1. O princípio geral da igualdade	13
1.1.2. O princípio da igualdade tributária	14
1.2. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	
1.2.1. O princípio da capacidade contributiva	18
1.2.2. O critério da progressividade	21
1.3. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	
1.3.1. O princípio geral da legalidade	23
1.3.2. O princípio da legalidade administrativa	24
1.3.3. O princípio da legalidade tributária	26
2. FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA	
2.1. OS CONCEITOS DE RENDA E PROVENTOS	29
2.2. O CRITÉRIO DO MÍNIMO EXISTENCIAL	31
2.3. AS DISPONIBILIDADES ECONÔMICA E JURÍDICA	32
2.4. OS ASPECTOS MATERIAL E TEMPORAL	
2.4.1. O aspecto material	35
2.4.2. O aspecto temporal	37

3. TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE	
3.1. EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO	
3.1.1. Critérios legais de tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente	42
3.1.2. As diretrizes administrativas decorrentes das decisões judiciais	52
3.2. A JURISPRUDÊNCIA SOBRE RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE	
3.2.1. O entendimento do STJ	60
3.2.2. A repercussão geral	73
3.2.3. Análise crítica	81
CONSIDERAÇÕES FINAIS	84
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	85

INTRODUÇÃO

Encontra-se suspenso, em razão pedido de vista efetuado pela Ministra Cármen Lúcia, o julgamento, pelo STF, do Recurso Extraordinário nº 614.406. Trata-se de recurso interposto em ação em que se pleiteia, com relação aos rendimentos recebidos acumuladamente, em decorrência de ação revisional movida por segurado do Instituto Nacional do Seguro Social contra aquela autarquia, tratamento diverso daquele instituído por meio da legislação do imposto de renda. Segundo essa legislação – ao menos de acordo com a interpretação que lhe era usualmente dada até alguns anos atrás – o imposto de renda incidente sobre rendimentos referentes a anos anteriores rege-se, integralmente, pela legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, do efetivo recebimento desses rendimentos. Isso, até que a jurisprudência começasse a acatar a tese segundo a qual, entre outros fundamentos, a tributação assim efetuada feriria princípios constitucionais como os da igualdade e da capacidade contributiva.

No Superior Tribunal de Justiça, esse posicionamento se tornaria de tal forma pacífico, que levaria a Procuradoria da Fazenda Nacional a editar ato declaratório que – mediante aprovação pelo Ministro da Fazenda, nos termos da Lei nº 10.522/2002 – autorizou aquele órgão a não interpor recurso ou desistir do que houvesse sido interposto, desde que inexistisse outro fundamento relevante. Disso resultaria que – conforme observado pela Ministra Ellen Gracie no julgamento do referido recurso extraordinário – “a cada pagamento nos autos de ação previdenciária ou trabalhista, por exemplo, passasse a ser ajuizada uma nova ação na justiça federal, para afastamento da retenção supostamente indevida”,¹ o que faria com que o Supremo Tribunal Federal atribuísse repercussão geral à matéria.

Por força da Lei nº 10.522/2002, a jurisprudência dominante chegou a vincular inclusive a Administração Tributária, impedindo, no caso de rendimentos recebidos acumuladamente por pessoas físicas, o lançamento pelo chamado

¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Sessão plenária de julgamento do Recurso Extraordinário 614.406-RS, em 25 mai.2011. Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=QyKffXldfVQ>>. Acesso em: 27 jun.2011.

“regime de caixa”, implicitamente adotado pelo legislador ordinário, com relação a essas pessoas. Ao mesmo tempo, seguiam em vigor dispositivos legais que, apesar de não prejudicados pela jurisprudência, eram incompatíveis com o regime de competência que dela se depreendia. O Fisco se via, portanto, obrigado a atender, concomitantemente, a comandos incompatíveis entre si. Isso, até que, em razão da decisão do STF sobre a repercussão geral, a Procuradoria da Fazenda nacional “suspendesse” o Ato Declaratório que, em razão de disposição legal, vinculava as autoridades tributárias.

Trata-se, portanto, de tema da maior relevância, conforme demonstrado pelo STF, ao atribuir-lhe repercussão geral, em sede de recurso extraordinário. Qualquer que seja o seu resultado, ela alterará significativamente o estado das coisas, no que se refere à tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente, com drásticos efeitos seja para os beneficiários de rendimentos recebidos acumuladamente – condição de que se pode revestir qualquer pessoa que, por exemplo, receba diferenças salariais ou de benefícios previdenciários referentes a anos anteriores –, seja para o Fisco. Eventual provimento do recurso extraordinário pelo STF pode, por exemplo, levar o Poder Executivo a propor a revogação da legislação por ele editada – por meio de Medida Provisória, posteriormente convertida em lei – com base no Ato Declaratório suspenso, legislação essa que também evidencia a importância do tema.

No presente trabalho, com as limitações a ele inerentes, procuraremos fazer uma exposição não exaustiva do tema. Primeiramente, haverá uma parte introdutória, com ênfase na doutrina, em que serão abordadas questões referentes ao imposto de renda, relacionadas, ainda que, indiretamente, com a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente. Não se teve por objetivo, nessa primeira parte, esgotar todos os aspectos do imposto, mas somente examinar certos pontos considerados relevantes em face da controvérsia jurisprudencial sobre o tema. Para tanto, tomou-se como referência certas decisões ou manifestações judiciais tidas, pelo autor, como modelares para a análise do problema colocado perante o Poder Judiciário, conforme se verá na conclusão. Por isso, por exemplo, analisar-se-ão os princípios da igualdade, tanto geral como tributária, e da capacidade contributiva, em detrimento de outros, como o princípio do não-confisco. Abordar-se-á, no tópico

referente à capacidade contributiva, o critério da progressividade, mas não, particularmente, os da generalidade e da universalidade.

Apesar de as manifestações judiciais tidas como paradigmáticas não terem foco no princípio da legalidade, esse tema também será abordado, tanto do ponto de vista da legalidade tributária, quanto da geral e administrativa. Isso foi feito pretendendo-se, principalmente, a contextualização da posição de contribuintes e Fisco em relação ao problema dos rendimentos recebidos acumuladamente: de um lado, a autonomia da vontade; de outro, a vinculação dos atos administrativos. A legalidade administrativa é particularmente relevante, em face da vinculação dos atos da Administração Tributária à jurisprudência do STJ, por conta da aplicação, pela Procuradoria da Fazenda Nacional, do disposto na Lei nº 10.522/2002, com as contradições disso resultantes, conforme observado anteriormente.

A propósito do conceito de *princípio*, evitamos adentrar, aqui, as discussões doutrinárias sobre a sua ontologia. Em razão disso, trataremos, quando necessário, de *princípios, regras ou critérios*, aí incluída a partícula disjuntiva. Fica observada, não obstante, a nítida distinção entre a ponderabilidade dos princípios e a imperatividade das regras, à margem de conceitos como o de *postulado*.

Em seguida às regras e princípios, adentrar-se-á a questão do fato gerador do imposto de renda. A esse propósito, explicitamos a opção pelo uso alternativo da expressão *rendimentos*, como demonstra o título desse trabalho. Além de consagrada pela legislação ordinária, essa palavra comporta significado mais amplo que o de renda, o que autoriza o seu uso em determinadas circunstâncias, particularmente em contextos que restrinjam seu significado: não há que se falar em tributação, pelo imposto, de rendimentos que não sejam *renda*, no sentido que normalmente se atribui a esta palavra, no direito tributário. Como observa Roque Antonio Carrazza, *rendimento* é qualquer ganho, isoladamente considerado.² Já *renda* – cujo conceito será examinado neste trabalho – é, em última análise, uma espécie do gênero *rendimento*.

Também em relação ao fato gerador do imposto – em que pesem as críticas doutrinárias ao uso dessa expressão para abarcar tanto as normas tributárias (ou,

² CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 39.

mais especificamente, o antecedente destas) quanto os fatos, propriamente ditos – nos permitiremos deixar de lado certas questões. Isso se dará menos em razão de sua importância geral para o imposto, do que pelo escopo deste trabalho. É o caso, por exemplo, do aspecto espacial do fato gerador.

Por fim, após a parte introdutória, passaremos àquela em que se abordará, especificamente, a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente. Em tópicos distintos, será analisada a legislação e a jurisprudência sobre o tema. Não há parte especificamente destinada à doutrina, pois as discussões doutrinárias sobre ele são relativamente escassas – trata-se, antes de tudo, de uma discussão promovida pelos contribuintes e, conseqüentemente, pelos tribunais que reconheceram os direitos por aqueles reclamados. Será feito um histórico de cada assunto, com análises pontuais da legislação e da jurisprudência.

Desnecessário é dizer que não se tratou de toda a legislação, mesmo aquela que afeta diretamente a matéria que constitui o tema do presente estudo. A complexidade da legislação do imposto de renda das pessoas físicas – menos material do que formal, em razão das múltiplas previsões sobre ele existentes em diplomas distintos – impede que se diga que todas as regras relevantes foram contempladas. Tentou-se, contudo, tratar de todas as normas mais relevantes para o tema.

Em relação à jurisprudência, também houve um corte: não se trata, aqui, das teses apresentadas pela Fazenda Nacional, por intermédio de sua Procuradoria ou da Secretaria da Receita Federal do Brasil –esta, quando requisitada a prestar informações aos magistrados. Mais uma vez, isso não ocorre por desconsideração à relevância dessas teses e, sim, devido às restrições inerentes à natureza deste trabalho. Preferiu-se, assim, o que há de mais novel no tema: as teses usadas para desconstruir a sistemática de tributação que vigia em relação aos rendimentos recebidos acumuladamente, para cuja defesa as teses antigamente defendidas pela Fazenda deixaram de surtir efeito junto ao Poder Judiciário. Isso, pelo menos até que o Supremo Tribunal Federal dê a palavra final sobre o assunto.

Finalmente, na conclusão do presente trabalho, tecer-se-á um juízo crítico da legislação e, principalmente, da jurisprudência recente sobre a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente. Embora a doutrina seja, naquele tópico, apenas marginalmente citada, ter-se-ão por subentendidas as contradições entre

esta – exposta na parte inicial desta monografia – e certas teses entretecidas em alguns julgados.

É desnecessário dizer que não usamos, para a realização do presente trabalho, fontes de informação com acesso restrito. Em deferência à natureza científica deste trabalho, somente são referenciadas fontes abertas ao público, disponíveis nas bibliotecas ou na Internet, ainda que mediante solicitação específica do interessado.

1. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS BÁSICOS APLICÁVEIS À TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE

1.1. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE

1.1.1. O princípio geral da igualdade

Segundo o dicionário Aurélio³, isonomia, em sentido amplo, é o “estado daqueles que são governados pelas mesmas leis”. No sentido estritamente jurídico, segundo o mesmo verbete, isonomia é “a igualdade de todos perante a lei, assegurada como princípio constitucional”. Em seu art. 5º, *caput*, dispõe a Carta Magna, que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito [...] à igualdade”. Trata-se, nos dizeres de Hugo de Brito Machado⁴, do “princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei”. Esse princípio, também denominado de princípio da igualdade, é reforçado, ao longo do texto constitucional, por diversos outros dispositivos, como, por exemplo, o do inciso I do referido art. 5º, o qual prevê que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações”. Outro exemplo é o do art. 7º, XXX, que dispõe que é direito dos trabalhadores urbanos e rurais a “proibição de diferença de salários, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil”.

Como assinala José Afonso da Silva, a literalidade do *caput* do art. 5º pode levar ao equivocado entendimento de que este alcança somente a igualdade formal, ou seja, a aplicação indistinta da lei, sem levar em conta as distinções entre grupos

³ Ferreira, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999, p. 1142.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 43.

– igualdade *perante* a lei, em detrimento da igualdade *na* lei. O princípio da igualdade formal seria precipuamente endereçado ao legislador, no sentido de que, nas normas jurídicas, não haja distinções incompatíveis com a Constituição, ao passo que o princípio da igualdade material seria destinado à aplicação dessas normas aos casos concretos. Em nossa doutrina e em nossa jurisprudência, contudo, tal distinção já estaria superada, sendo o referido princípio constitucional aplicável tanto ao legislador quanto aos aplicadores da lei.⁵

1.1.2. O princípio da igualdade tributária

Uma das projeções do princípio geral da igualdade, na Constituição de 1988, está em seu capítulo sobre o sistema tributário nacional, cujo art. 150, II, dispõe:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
 II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

Trata-se, no artigo acima referido, do princípio da igualdade, ou isonomia tributária, ou princípio da igualdade perante a tributação. Conforme José Afonso da Silva, esse princípio “[...] relaciona-se com a justiça distributiva em matéria fiscal. Diz respeito à repartição do ônus fiscal do modo mais justo possível”.⁶ Na seara tributária, ele implica, portanto, a seguinte consequência: “sujeitos passivos que se encontram em idêntica situação devem ser igualmente tributados”, sendo “especialmente importante que a diferenciação normativa dos sujeitos que se

⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 214-215.

⁶ *Idem*, *ibidem*, p. 215.

encontrem em situação idêntica seja feita da mesma forma, sem a introdução de exceções ou privilégios para determinadas pessoas”⁷. Em outras palavras, o princípio da igualdade de tributação estabelece que “quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário”⁸.

Trata-se, portanto, de princípio que determina que União, Estados e Municípios, na qualidade de detentores do poder de tributar, não estabeleçam diferenciações injustificadas entre contribuintes, no que se refere às exações por eles impostas. Isso, contudo, não significa a vedação a qualquer diferenciação, posto que sujeitos em situação desigual não somente podem, como *devem* ser desigualmente tratados. O dispositivo constitucional citado encerra, assim, não somente uma disposição de caráter negativo (proibição de tratamento desigual entre aqueles que detêm o mesmo *status* jurídico), como também de caráter positivo. Ou seja, para atender ao desiderato de justiça e equidade que a Constituição fixa, conjuntamente com outros, como norte da ordem jurídica pátria, não basta ao legislador⁹ abster-se de promover, por meio das leis, a discriminação entre contribuintes que se encontram em situação equivalente. Ele deve, também, promover a adequada diferenciação, para fins tributários, entre aqueles que não guardam entre si tal equivalência. Ou, como afirma Misabel Abreu Machado Derzi¹⁰:

“Os aspectos negativo e positivo do princípio da igualdade miscigenam-se continuamente, constringendo o legislador ordinário a criar os mesmos deveres tributários para aqueles que manifestarem idêntica capacidade contributiva.¹¹ Configuram, pois, os requisitos de generalidade e proporcionalidade da norma tributária.”

⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 344.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 78-79.

⁹ O destinatário do comando constitucional, no que tange aos princípios constitucionais tributários, é precipuamente o legislador, em face do princípio da legalidade, a ser tratado em tópico à parte.

¹⁰ Apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*. 10ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 294.

¹¹ Sobre capacidade contributiva, ver tópico especificamente destinado ao assunto, neste trabalho.

Contudo, é somente diante do caso concreto é possível determinar, em sua plenitude, o alcance de determinado princípio, posto que é impossível ao legislador prever todos os desdobramentos, no plano fático, da norma geral e abstrata por ele concebida. Assim é, também, no caso do princípio da igualdade de tributação, cuja “materialização genérica é impossível”, como afirma Sacha Calmon Navarro Coêlho¹², ao concluir que, “topicamente assistiremos a polêmicas doutrinárias e questões judiciais ao propósito da aplicação do princípio”. É precisamente isso que ocorre, atualmente, com relação à tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente, objeto do presente estudo.

O princípio da isonomia é particularmente importante em se tratando do imposto de renda, posto que o próprio conteúdo do já citado artigo 150, inciso II, da Constituição – que, conforme visto, contém a disposição referente ao princípio da isonomia tributária – abarca a vedação a “qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles [contribuintes] exercida, independentemente da denominação jurídica dos *rendimentos*, títulos ou direitos” (grifo nosso). Tal disposição teria, aparentemente, o objetivo de rechaçar expressamente os privilégios concedidos a determinadas classes de contribuintes em detrimento de outros, como ocorrera sob a égide de constituições anteriores¹³. Além disso, como ensina Hugo de Brito Machado¹⁴, o imposto de renda tem, além da sua precípua função fiscal¹⁵ – de óbvia relevância, em face da expressão arrecadatória desse tributo –, uma importante função extrafiscal¹⁶, na medida em que constitui instrumento fundamental para a redistribuição de riquezas. Esta ocorre não somente no âmbito interpessoal como, também, no geográfico, por intermédio da legislação

¹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*. 10ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 297.

¹³ Idem, *ibidem*, pp. 296-297.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 331.

¹⁵ Segundo o mesmo autor, o tributo é fiscal “quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado” (Idem, *ibidem*, p. 74).

¹⁶ Ainda segundo aquele autor, é extrafiscal o tributo cujo objetivo principal “é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros” (Idem, *ibidem*, p. 74).

de incentivos fiscais administrados por órgãos como SUDAM e SUDENE¹⁷. Nesse sentido, não é outra a interpretação a ser dada ao art. 151, inciso I, da Carta Magna, reproduzido a seguir:

“Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o Território Nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;”

Esse dispositivo excepciona, à aplicação do princípio da uniformidade geográfica¹⁸, a “concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”¹⁹, reafirmando, a propósito da afirmação feita por Hugo de Brito Machado, o caráter extrafiscal do imposto de renda. Com relação a essa extrafiscalidade, Roque Antonio Carrazza afirma que esse tributo deveria ser usado para favorecer os diversos valores protegidos pela ordem constitucional, como a proteção do meio ambiente, para além dos incentivos e deduções fiscais atualmente previstos na legislação.²⁰

Em que pesem as limitações legislativas, a extrafiscalidade ínsita a esse imposto é, em larga medida, efetivada por meio da legislação vigente.²¹ Essa função extrafiscal do imposto vem especialmente ao encontro, sob o aspecto material, do

¹⁷ Respectivamente, Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia e Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste.

¹⁸ O princípio da uniformidade geográfica será tratado em tópico à parte neste trabalho, tendo em vista sua relevância para a atribuição de repercussão geral, pelo Supremo Tribunal Federal, ao Recurso Extraordinário nº 614.406, em que se discute a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente. Não obstante, esse princípio está diretamente relacionado com o da igualdade, projetando-se deste como uma faceta concretizadora do princípio federativo (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 363).

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 140.

²⁰ Idem, *ibidem*, p. 145.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 331.

princípio geral da igualdade, ao promover a redução das desigualdades sociais por meio da redistribuição de renda. Não obstante, o imposto de renda tem como função principal a arrecadatória, fiscal – a qual, por si, não se presta à adequada interpretação da sua base normativa, sob pena de justificar-se a perpétua ampliação da carga tributária.²² Nesse sentido, o princípio da isonomia tributária tem como sucedâneo o da capacidade contributiva, a ser abordado no tópico seguinte.

1.2. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

1.2.1. O princípio da capacidade contributiva

A Constituição da República, em seu art. 145, § 1º, determina que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Trata-se da previsão, no texto constitucional, dos princípios da *personalidade* e da *capacidade contributiva*. Conforme observa José Afonso da Silva²³, diversas teorias foram criadas para explicar o princípio da igualdade tributária, classificadas em *subjetivas* e *objetivas*. As teorias subjetivas dividem-se em teorias do *princípio do benefício* e do *princípio do sacrifício igual*. Destas, a primeira se refere à ideia de que a tributação deve ser proporcional aos benefícios que os indivíduos auferem da atividade estatal, ou seja, a tributação deve ser estritamente proporcional à propriedade ou à renda. Já a teoria do princípio do sacrifício, ou do custo igual, afirma que os custos da atividade estatal devem ser igualmente suportados por todos, pois todos igualmente se beneficiam dessa atividade. Em nosso Direito, foram adotadas as *teorias subjetivas*, segundo as quais “a carga tributária deve ser distribuída na medida da capacidade econômica dos contribuintes”, enunciado que resume princípio da capacidade contributiva.

²² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 83-84.

²³ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 221.

Esse princípio, segundo Humberto Ávila²⁴, “constitui a concretização setorial específica do princípio da igualdade, no caso das normas tributárias primariamente criadoras de encargos”. A capacidade contributiva constituiria, destarte, um critério de aplicação do princípio da igualdade. Ela seria, nos dizeres do mesmo autor, um “parâmetro de justiça” para a avaliação de normas com finalidade fiscal, pois tais normas “devem ser medidas pelo parâmetro da igualdade”.²⁵ Ao tratar desse princípio, Paulo de Barros Carvalho afirma que o legislador procura “fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade”. Dessa atividade, prossegue o referido autor, resultaria a possibilidade de o legislador “distribuir a carga tributária de forma equitativa, estabelecendo, proporcionalmente às dimensões do acontecimento, o grau de contribuição dos que dele participaram”²⁶.

O princípio da capacidade contributiva, ou da capacidade econômica, é, portanto, meridianamente definido pelo texto constitucional, o qual explicita a necessidade de que – na medida do possível – as obrigações tributárias sejam quantificadas levando-se em conta a capacidade econômica individual. Essa capacidade, conforme observa Roque Antonio Carrazza²⁷, manifesta-se “nos fatos ou situações que revelam, *prima facie*, da parte de quem os realiza ou nelas se encontra, condições para, pelo menos em tese, suportar a carga fiscal”. As controvérsias sobre o princípio residem, particularmente, na sua abrangência e em se o legislador está autorizado, em face do possível, a preterir a capacidade econômica do sujeito passivo em prol de outros critérios de graduação de impostos.

Com relação à primeira questão, Hugo de Brito Machado afirma que, apesar de positivado no texto constitucional apenas com relação aos impostos, tal princípio seria aplicável aos tributos de forma geral, do que seriam exemplos as isenções de

²⁴ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 363-365.

²⁵ Idem, *ibidem*, pp. 83-84.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 181-182.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 113.

taxas e contribuições de melhoria em razão da capacidade econômica do contribuinte respectivo.²⁸ O STF, entretanto, vem decidindo no sentido de que aplicabilidade do princípio somente se daria naqueles casos expressamente previstos no texto constitucional.²⁹

Para Humberto Ávila³⁰, a expressão “sempre que possível” constante do dispositivo constitucional seria supérflua, caso interpretada como referente à possibilidade de aferir a capacidade econômica, pois “a aplicação de comandos normativos sempre depende de condições ontológicas de aplicação”. Nesse sentido, esse autor cita a doutrina segundo a qual a expressão em questão refere-se à possibilidade de aplicação do princípio, em face da natureza específica do imposto. Nessa acepção, somente o ICMS, o IPI e os impostos sobre o comércio exterior seriam exceções ao princípio, cuja aplicação seria cogente sempre que for possível a consideração de elementos pessoais. A expressão “sempre que possível” traduziria, assim, não uma permissão ao legislador ordinário, mas, pelo contrário, um dever, quando configurada a possibilidade de sua aplicação, em face da natureza do imposto.

Paulo de Barros Carvalho distingue entre capacidade contributiva absoluta ou objetiva e capacidade contributiva relativa ou subjetiva. No plano objetivo, o princípio da capacidade contributiva constituir-se-ia na eleição, pelo legislador ordinário, de fatos que ostentem signos de riqueza aptos a servir à graduação dos tributos. No plano subjetivo, o princípio consistiria na “repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento”.³¹ Luciano Amaro, por sua vez, observa que o princípio da capacidade contributiva extrapola a igualdade de tratamento entre contribuintes, pois, além dessa igualdade, é necessário que estes não sejam tributados além de

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 45.

²⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 89.

³⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, pp. 366-367.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 182.

sua capacidade econômica, ainda que tal excesso seja aplicado, *igualmente*, a todos eles.³²

1.2.2. O critério da progressividade

No que tange ao imposto de renda, o princípio da capacidade contributiva deve ser observado não somente em razão da disposição contida no art. 145, § 1º, da Constituição, como, também, em função do *critério da progressividade*, expresso em seu art. 153, § 2º, I, o qual dispõe que esse imposto será informado, entre outros, por esse critério. A definição deste, contudo, não se encontra no texto constitucional, deixando-se à doutrina e à jurisprudência a delimitação do seu conceito. Pode-se dizer que esse critério consiste em que “a alíquota do imposto deve ser maior na medida em que seja maior o montante da renda tributável”³³. Ou, de outro modo, que se deve “medir e impor a tributação de acordo com o valor do ganho progressivo de cada um”³⁴. A progressividade seria sintetizada “por meio de alíquotas crescentes e progressivas, em função do aumento das respectivas bases de cálculo”³⁵.

O principal instrumento para implementação do princípio da capacidade contributiva e do critério da progressividade no imposto de renda, em se tratando de pessoas físicas, é a tabela progressiva, na qual se encontram previstos, em bases mensais ou anuais³⁶, os critérios de cálculo do imposto devido, a serem aplicados

³² AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.

³³ MACHADO, HUGO DE BRITO. *Curso de direito tributário*. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 337.

³⁴ QUEIROZ, Mary Elbe. “Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - tributação das pessoas físicas.” In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, por Eurico Marcos Diniz de Santi (Org.). Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 443.

³⁵ Idem, *ibidem*, p. 444.

³⁶ A tabela anual normalmente corresponde à soma, compreendendo todos os meses do ano, dos limites e “parcelas a deduzir” previstos na tabela progressiva mensal. Caso não tenha havido alteração da tabela mensal ao longo do ano, a tabela anual corresponde aos valores constantes da tabela progressiva mensal, multiplicados por doze.

após a apuração da respectiva base³⁷. Para os anos-calendários de 2011 a 2014, além da faixa de isenção³⁸, são quatro as faixas de tributação previstas, com alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, conforme a redação dada pelo art. 1º da Medida Provisória n.º 528/2011 ao art. 1º da Lei n.º 11.482/2007.³⁹ Os limites para a aplicação de cada alíquota são distintos conforme o ano-calendário. Além das alíquotas e das faixas de valores em que estas serão aplicadas, a tabela contém também “parcelas a deduzir”. Estas são valores a serem subtraídos do resultado bruto da imposição das alíquotas, com a finalidade de evitar que, ao transitar de uma faixa para outra, o contribuinte sofra um aumento brusco do grau de tributação de sua renda.⁴⁰ Com a aplicação do redutor, as alíquotas passam da condição de nominais à de efetivas⁴¹, pois o percentual efetivamente tributado dos rendimentos acaba sendo inferior àqueles expressamente previstos na legislação.

A fixação de cinco faixas de tributação distintas para o imposto de renda das pessoas físicas veio atender às objeções sobre a existência de apenas três faixas – de isenção e de alíquotas de quinze por cento e 27,5% – até o ano-calendário de 2008. Como observava Mary Elbe Queiroz⁴², a legislação fixava apenas “duas

³⁷ A base de cálculo corresponde aos rendimentos tributáveis recebidos no período de apuração, decrescidos das deduções previstas em lei.

³⁸ Evitamos aqui o uso da expressão “alíquota zero”, adotada por autores como Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 72). Hugo de Brito Machado a critica, por encerrar uma contradição, e geralmente ser destinada a disfarçar isenções concedidas sem previsão legal (op. cit., p. 144-145). De todo modo, no caso da tabela do imposto de renda, instituída por lei, tal expediente seria dispensável.

³⁹ A referida medida provisória ainda não havia sido convertida em lei por ocasião da redação desse texto.

⁴⁰ Por exemplo, um contribuinte que, no ano calendário de 2011, tivesse sua renda mensal de R\$ 3.130,51 aumentada em um centavo, teria um incremento de R\$ 234,79 em seu imposto devido no mês, caso não houvesse a “parcela a deduzir”, pois sua renda passou a ser tributada à alíquota de 22,5%, em lugar da de quinze por cento. Com a aplicação da “parcela a deduzir”, o valor do imposto devido não sofre incremento algum, apesar da mudança da alíquota aplicável à base de cálculo do imposto.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 72.

⁴² QUEIROZ, Mary Elbe. “Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - tributação das pessoas físicas.” In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, por Eurico Marcos Diniz de Santi (Org.). Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 468.

alíquotas, tanto para as pessoas físicas como para as jurídicas, sendo de indagar-se sobre o cumprimento do princípio da progressividade”.⁴³ Roque Antonio Carrazza argumentava que “tal distorção [...] somente poderia ser corrigida aumentando-se as faixas isentivas [...] e, ao mesmo tempo, criando-se um maior número de alíquotas aplicáveis às rendas mais elevadas”.⁴⁴ Com a instituição de duas novas faixas de tributação, a partir do ano calendário de 2009, esse problema foi mitigado.

1.3. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

1.3.1. O princípio geral da legalidade

O princípio da legalidade geral é previsto no art. 5º, II, da Constituição, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Como observa José Afonso da Silva, o princípio implica que “o Estado, ou o Poder Público, ou os administradores não podem exigir qualquer ação, nem impor qualquer abstenção, nem mandar tampouco proibir nada aos administrados, senão em virtude de lei”.⁴⁵ A legalidade geral, portanto, implica que as limitações à liberdade individual somente devem ser fixadas por lei. Esse caráter da lei como único limitador da liberdade individual já constava do art. 4º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789:

“A liberdade consiste em fazer tudo aquilo que não prejudica a outrem; assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem outros limites que os que asseguram aos membros da sociedade

⁴³ No mesmo sentido, ver ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 372.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 118.

⁴⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 420.

o gozo desses mesmos direitos. *Esses limites somente podem ser estabelecidos em lei*⁴⁶ (grifo nosso)

Essa lei limitadora das liberdades individuais deve ser entendida não somente como ato do Poder Legislativo, como, secundariamente, de outros poderes. Apenas, contudo, os elementos essenciais da providência impositiva precisam constar de lei. Embora o enunciado constitucional do princípio dê a entender que o princípio da legalidade tem somente um caráter negativo, outros dispositivos constitucionais o completam, evidenciando sua faceta positiva.⁴⁷

O princípio da legalidade geral não se confunde com o da reserva legal. Aquele representa a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador. Este, a reserva da regulamentação de determinadas matérias a lei formal. Em nossa Constituição, a reserva legal apresenta-se de três formas, segundo José Afonso da Silva.⁴⁸

- a) Reserva, a determinado órgão, da função legislativa referente a certas matérias;
- b) Reserva de determinadas matérias a espécies legislativas específicas, como a lei complementar ou a lei orgânica municipal;
- c) Reserva da regulamentação de determinada matéria à lei, excluindo fontes infralegais.

1.3.2. O princípio da legalidade administrativa

O princípio da legalidade apresenta importantes desdobramentos nas esferas administrativa e tributária, com matizes diversos daquele do princípio da legalidade geral. Conforme a lição de Hely Lopes Meirelles, no que tange à legalidade administrativa, “enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei

⁴⁶ Conf. PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *Direito Administrativo*. 22ª edição. São Paulo: Atlas, 2009, p. 64.

⁴⁷ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 421.

⁴⁸ Idem, *ibidem*, pp. 422-423.

não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza”.⁴⁹ Como observa Maria Sylvia Zanella di Pietro⁵⁰, na Administração Pública não vigora o princípio da autonomia da vontade. Segundo essa autora, o princípio da legalidade geral impediria a administração de, “por simples ato administrativo, conceder direitos de qualquer espécie, criar obrigações ou impor vedações aos administrados”, dependendo-se, para tanto, de lei.

José Afonso da Silva observa que os atos discricionários da Administração não se sujeitam a um estrito vínculo de legalidade. Mesmo estes, contudo, serão vinculados quanto à sua competência, forma e finalidade.⁵¹ Atualmente, há, além disso, um “alargamento” do princípio da legalidade. Trata-se não de uma flexibilização do princípio, mas, pelo contrário, de um estreitamento dos limites à discricionariedade, pois o ato discricionário deve obedecer não mais somente à lei, naquilo em que a ela se vincula, como também ao Direito, como observa Maria Sylvia Zanella di Pietro, referindo-se a alguns princípios e valores constitucionais:⁵²

“Todos esses princípios e valores são dirigidos aos três Poderes do Estado: a lei que os contrarie será inconstitucional; a discricionariedade administrativa está limitada pelos mesmos, o que significa a ampliação do controle judicial, que deverá abranger a validade dos atos administrativos não só diante da lei, mas também perante o Direito, no sentido assinalado.”

No mesmo sentido, manifesta-se Juarez Freitas:⁵³

“Assim, a subordinação da Administração Pública não é apenas à lei. Deve haver o respeito à legalidade, sim, todavia encartada no plexo de características e ponderações que a qualifiquem como

⁴⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 9ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983, p. 60.

⁵⁰ PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *Direito Administrativo*. 22ª edição. São Paulo: Atlas, 2009, p. 64.

⁵¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 428.

⁵² PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. Op. cit., pp. 29-30.

⁵³ FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

sistematicamente justificável. [...] A legalidade devidamente justificada requer uma observância cumulativa dos princípios em sintonia com a teleologia constitucional.”

1.3.3. O princípio da legalidade tributária

No direito tributário, o princípio da legalidade ganha contornos distintos. No capítulo da Constituição sobre o sistema tributário nacional, ele é previsto no art. 150, I, o qual dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Esse enunciado corresponde ao brocardo latino *nullum tributum sine lege*.⁵⁴ Como observa José Afonso da Silva, ao contrário dos atos e atividades administrativas, o fenômeno tributário não obedece, simplesmente, à legalidade genérica. Em verdade, a legalidade tributária se traduz no *princípio da reserva da lei*.⁵⁵ Vale dizer que a instituição e majoração de tributos é matéria sob reserva legal, no que se configura como a *estrita legalidade* tributária. O mandamento constitucional é complementado pelo Código Tributário Nacional que, em seu art. 97, dispõe:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

⁵⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*. 10ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 219.

⁵⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 428-429.

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Assim, a lei deve definir de forma “absolutamente minuciosa”, como ensina Roque Antonio Carrazza, os tipos tributários, sem os quais os atos infralegais não têm, por si, como criar ônus ou gravames para os contribuintes.⁵⁶ A própria Constituição, contudo, prevê algumas exceções ao princípio da legalidade, como em seu art. 153, § 1º. É o caso dos chamados *impostos regulatórios*, como o imposto de importação, o imposto de exportação, o IPI e o IOF. Também é o caso da CIDE sobre combustíveis (art. 177, § 4º, I, b) e do ICMS sobre combustíveis (art. 155, § 4º, IV). Com relação a esses tributos, a alíquota pode ser alterada pelo Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

Quanto à palavra *lei*, frisa Hugo de Brito Machado que, no Código Tributário Nacional, seu sentido é sempre estrito. Ou seja, refere-se à lei que o seja tanto no sentido formal (de ato jurídico produzido pelo Poder competente para a função legislativa, de acordo com o processo estabelecido na Constituição) quanto no material (de regra de direito objetivo dotada de hipoteticidade).⁵⁷ Via de regra, tratar-se-á, portanto, de lei ordinária, salvo naqueles casos em que se trate de matéria reservada à lei complementar. A esse respeito, uma das questões mais abordadas pela doutrina diz respeito à admissibilidade de medidas provisórias para instituir ou

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 243.

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 83-84.

majorar tributos. As controvérsias sobre o tema foram parcialmente dirimidas pela Emenda Constitucional n.º 32/2001, que criou um regime constitucional tributário para as medidas provisórias. Com essa emenda, a Constituição passou a prever, além dos requisitos necessários à validade e eficácia das medidas provisórias em geral, os seguintes requisitos em matéria tributária:

- a) A possibilidade de instituição ou majoração de tributos por meio de medida provisória, exceto com relação a determinadas matérias, como aquelas reservadas à lei complementar;
- b) O condicionamento dos seus efeitos à sua conversão em lei;
- c) A limitação de sua eficácia aos exercícios financeiros posteriores ao de sua conversão em lei;
- d) As exceções à anterioridade e à necessidade de conversão em lei (imposto de importação, imposto de exportação, IPI, IOF e os impostos extraordinários de guerra).

2. FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

2.1. OS CONCEITOS DE RENDA E PROVENTOS

O art. 153, III, da Constituição de 1988, prevê que o imposto incidirá sobre “renda e proventos de qualquer natureza”, não explicitando o alcance dos termos “renda” e “proventos”. Recepcionado, nesse ponto, pela nova ordem constitucional, o Código Tributário Nacional traz uma previsão mais detalhada sobre o fato gerador do imposto:

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

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

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

Para Hugo de Brito Machado⁵⁸, isso implica que “renda é *sempre* um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores” (grifo nosso). Na visão daquele autor, seriam proventos – como, por sinal, a lei prevê expressamente – “os *acréscimos patrimoniais* que não se comportem no conceito de renda” (grifo nosso).

Mesmo ante a previsão legal, ainda há controvérsias sobre o alcance dos conceitos de renda e proventos passíveis da incidência do imposto. Embora o CTN refira-se à renda como produto do capital ou do trabalho, a ciência econômica não dispõe de uma definição unívoca do que seja renda.⁵⁹ Na ciência jurídica, os aspectos explicitados pelo texto legal levam a que exista, em relação a eles, um

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 332.

⁵⁹ Idem, *ibidem*, p. 332.

quase consenso na doutrina majoritária. O principal deles é a necessidade de acréscimo patrimonial para que haja renda. Como afirma Roque Antonio Carrazza⁶⁰ – ressaltando a necessidade lógica de que a apuração de tal acréscimo se dê com base em um lapso temporal determinado –, a renda “deve estar necessariamente vinculada a *acrécimo patrimonial* no tempo” (grifo do original). Esse acréscimo, segundo Mary Elbe Queiroz⁶¹, seria não o aumento bruto do patrimônio de alguém, mas “o resultado dos valores auferidos menos os recursos empregados na sua obtenção e na manutenção da fonte produtora [dos rendimentos]”. Mesmo a idéia de proventos comportaria a noção de acréscimo patrimonial.⁶² Como afirma Leandro Paulsen⁶³, ao expor a doutrina e a jurisprudência sobre esse tema, “renda é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho, e proventos são o acréscimo patrimonial decorrente de uma atividade que já cessou”. Isso, entretanto, não significa que a renda consumida escape à tributação, como explica Hugo de Brito Machado⁶⁴:

“O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo [sic].”

⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 39.

⁶¹ QUEIROZ, Mary Elbe. “Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - tributação das pessoas físicas.” In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, por Eurico Marcos Diniz de Santi (Org.). Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 454.

⁶² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 333.

⁶³ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007, p. 289.

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 333.

2.2. O CRITÉRIO DO MÍNIMO EXISTENCIAL

É nesse sentido que exsurge a noção de *mínimo existencial*. Este, em contraposição aos *atos-acrécimos* – aqueles que contribuem para o acréscimo ao valor do patrimônio – diria respeito àqueles *atos-decrécimos* que, “relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo do valor do patrimônio”.⁶⁵ O legislador pode, portanto, eleger, em consonância com os princípios constitucionais, determinadas matérias a serem consideradas para o fim de diminuição do acréscimo patrimonial havido em determinado período, com a conseqüente redução do *quantum debeatur*. Ele não pode, contudo, furtar-se a levar em conta aquelas despesas mínimas necessárias a que, por exemplo, um trabalhador mantenha a fonte de seus rendimentos – sua própria força de trabalho, assentada em condições de vida dignas para si e para sua família. Como assevera Humberto Ávila, “despesas inevitáveis, que sejam necessárias para a manutenção da dignidade humana e da família, devem ficar fora do âmbito da tributação”.⁶⁶ Ou, como afirma Roque Antonio Carrazza⁶⁷, ao tratar do critério da progressividade, quem “ganha o mínimo indispensável (*mínimo vital*) para manter-se e a seus familiares [...] não tem capacidade econômica de suportar qualquer ônus tributário”.

Assim, a doutrina, em geral, entende que o legislador ordinário não pode nem extrapolar o conceito de renda e proventos, tal como exposto anteriormente,⁶⁸ nem deixar de levar em conta o mínimo existencial, bem como as despesas

⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 41.

⁶⁶ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 372.

⁶⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 71.

⁶⁸ Em relação à posição doutrinária e jurisprudencial sobre o assunto, ver Paulsen, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007, pp. 288-289.

indispensáveis à percepção dos rendimentos. Em linhas gerais, a legislação leva em conta esses limites, embora o conceito legal de rendimento não exclua as despesas necessárias ao mínimo existencial ou à percepção dos rendimentos. Nesse ponto, a legislação compatibiliza-se com a doutrina por vias transversas, principalmente – ainda que de forma limitada –, por meio de deduções da base de cálculo⁶⁹ e por meio da faixa de isenção legalmente prevista.⁷⁰ Atualmente, essa isenção é limitada a rendimentos de R\$ 1.566,61 mensais (ou R\$ 18.799,32 anuais), conforme a já mencionada alteração do art. 1º da Lei n.º 11.482/2007.

2.3. AS DISPONIBILIDADES ECONÔMICA E JURÍDICA

Segundo o art. 43 do CTN, o fato gerador do imposto é a “disponibilidade jurídica ou econômica” da renda ou de proventos de qualquer natureza. Segundo Hugo de Brito Machado⁷¹, “a disponibilidade econômica decorre do *recebimento* do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte”, ao passo que “a disponibilidade jurídica decorre do simples *crédito* desse valor” (grifo do original). Conforme elucida aquele eminente tributarista, o “crédito capaz de configurar essa disponibilidade é somente aquele que esteja efetivamente à disposição do contribuinte”, sem qualquer obstáculo de fato ou de direito. Mary Elbe Queiroz, por sua vez, afirma que a disponibilidade econômica é “a percepção efetiva da renda ou provento”, enquanto a disponibilidade jurídica “diz respeito à aquisição de um título jurídico que confira direito de percepção de um valor definido, ingresso de forma legal, no patrimônio”.

⁶⁹ As principais deduções da base de cálculo do imposto encontram-se consolidadas nos arts. 74 a 82 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda). São dedutíveis, entre outras, despesas médicas e com instrução do contribuinte ou de seus dependentes, dentro dos limites fixados pela legislação.

⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 71.

⁷¹ MACHADO, HUGO DE BRITO. *Curso de direito tributário*. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 333-334.

A disponibilidade jurídica, conforme a referida autora, pressupõe a disponibilidade econômica, ao passo que a *disponibilidade financeira* consistiria na posse efetiva dos valores constituintes da renda ou dos proventos.⁷² A doutrina, contudo, normalmente distingue integralmente a disponibilidade jurídica da econômica. Como afirma Ives Gandra Martins⁷³, mencionando as conclusões do 11º Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Estudos de Extensão Universitária, em São Paulo:

“Por aquisição de disponibilidade jurídica de renda e proventos, se entende a obtenção de direitos e créditos não sujeitos a condição suspensiva, e por aquisição de disponibilidade econômica, a obtenção da faculdade de usar, gozar ou dispor de dinheiro ou de coisas nele conversíveis, entradas para o patrimônio do adquirente por ato ou fato gerador.”

Não se pode, portanto, confundir disponibilidade jurídica com mera disponibilidade de direito. Por exemplo, numa ação judicial, a simples liquidação dos valores a receber não constitui renda ou proventos, mesmo sendo estes decorrentes de decisão transitada em julgado, reconhecendo expressamente o direito ao seu recebimento. Para que haja rendimentos, é necessário que haja a faculdade de usar, gozar ou dispor do dinheiro advindo da decisão judicial. De outro modo, somente a cessão do crédito judicial a terceiros – como não raro ocorre no caso de precatórios –, com o correspondente recebimento de valores em pecúnia ou em bens nela conversíveis, caracterizaria o auferimento de rendimentos – não em decorrência da ação, mas do negócio jurídico realizado com terceiro. Conforme observado por Aldir Passarinho, ex-ministro do antigo Tribunal Federal de Recursos, a expressão disponibilidade jurídica “não é feliz, porque contribui para difundir a idéia errada de que se trata de ‘disponibilidade de direito’ e não de renda; ou seja, que requer apenas a aquisição do ‘direito de receber’ a renda sem aquisição do ‘poder de

⁷² QUEIROZ, Mary Elbe. “Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - tributação das pessoas físicas.” In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, por Eurico Marcos Diniz de Santi (Org.). Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 453.

⁷³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na Constituição*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 388.

dispor' da renda".⁷⁴ Por outro lado, a simples posse de numerário alheio também não caracteriza posse,⁷⁵ já que não constitui acréscimo ao patrimônio do possuidor.

Do ponto de vista contábil, a distinção entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica caracteriza, também, a distinção entre os regimes de caixa e de competência, respectivamente. Conforme o art. 9º da Resolução nº 750/1993, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com a redação dada pela Resolução CFC nº 1.282/2010, o princípio contábil da competência "determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento". Em oposição ao regime de competência, portanto, o regime de caixa requer o efetivo recebimento ou pagamento, para que o efeito de transações e outros eventos sejam reconhecidos "nos períodos a que se referem", conforme a expressão usada nas resoluções citadas. Como observa Mary Elbe Queiroz, "a legislação do Imposto sobre a Renda consagra e impõe, com relação às pessoas físicas, além da 'disponibilidade econômica ou jurídica', a exigência da real 'disponibilidade financeira', o chamado 'regime de caixa'", caracterizado pelo efetivo ingresso ou desembolso de numerário.⁷⁶

Com relação às pessoas jurídicas, a legislação do imposto de renda elegeu, em oposição à tributação das pessoas físicas e em consonância com os princípios gerais que regem a contabilidade daquelas. Conforme observa Mary Elbe Queiroz⁷⁷, foi não a Constituição ou o CTN, mas a lei ordinária quem criou essa distinção entre pessoas jurídicas e físicas, ao considerar como bases de cálculo do imposto, respectivamente, o lucro (receitas menos despesas auferidas pela pessoa jurídica) e

⁷⁴ Apud MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na Constituição*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 388.

⁷⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007, p. 704.

⁷⁶ QUEIROZ, Mary Elbe. "Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - tributação das pessoas físicas." In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, por Eurico Marcos Diniz de Santi (Org.). Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 453. Lembramos que essa autora trata a disponibilidade econômica como pressuposto da jurídica. Em razão disso, seu conceito de "disponibilidade financeira" estaria mais próximo da "disponibilidade econômica" mencionada por outros autores.

⁷⁷ Idem, *ibidem*, p. 460.

os ingressos, decrescidos de algumas despesas definidas na lei. Como afirma Ana Maria Ribeiro⁷⁸:

“Enquanto para as pessoas jurídicas, a renda é tributada pelo regime de competência, o denominado *accrual basis*, no caso das pessoas físicas, a lei ordinária, em regra, tributa a renda quando efetivamente recebida, ou seja, pelo regime de caixa ou *cash basis*.”

Tem-se, portanto, – levando-se em conta a divisão feita pela doutrina majoritária, entre disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica – que o imposto sobre a renda das pessoas físicas rege-se pelo regime da disponibilidade econômica, também denominado de regime de caixa.

2.4. OS ASPECTOS MATERIAL E TEMPORAL

2.4.1. O aspecto material

Conforme Paulo de Barros Carvalho⁷⁹, constituem *regra-matriz da incidência tributária*, ou *norma-padrão de incidência*, as “normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida”. Seria esta, segundo esse autor, a norma jurídica tributária em sentido estrito, a qual pode ser decomposta logicamente em hipótese (descritor) e consequência (prescritor), expressões que abarcam, respectivamente, um fato abstratamente previsto e a relação jurídica nascida da sua concretização. Em razão disso, ele critica a expressão *fato gerador*⁸⁰, por ser comumente utilizada tanto como referência à previsão abstrata do fato e do

⁷⁸ RIBEIRO, Ana Maria. “A responsabilidade tributária pela retenção do imposto de renda das pessoas físicas.” In: *Direito tributário e processo administrativo aplicados*, por Heleno Taveira Tôres et al. (org.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 571.

⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 261-264.

⁸⁰ Idem, *ibidem*, p. 275-278.

respectivo conseqüente, quanto como referência à situação concreta da qual nasce a obrigação tributária⁸¹. Quanto à hipótese, o autor identifica três critérios que a qualificam: o material, o espacial e o temporal⁸².

Para Mary Elbe Queiroz⁸³, que se filia, nesse ponto, à doutrina daquele eminente jurista, o critério material, no que tange ao imposto de renda das pessoas físicas, reside nos três elementos a seguir descritos:

- a) Aquisição de renda ou proventos;
- b) Caracterização da renda ou dos proventos como riqueza nova, ou seja, com acréscimo patrimonial;
- c) Disponibilidade da renda ou dos proventos, de tal forma que o beneficiário deles possa dispor livremente.

Já Hugo de Brito Machado⁸⁴ entende que o aspecto material, que também é por ele denominado de nuclear, é a forma pela qual a lei alude à situação concreta que constitui o fato gerador. Como exemplo, cita especificamente o imposto de renda, na medida em que “[...] a lei diz que o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos”. Para Luciano Amaro⁸⁵, a “materialidade” do fato gerador reside na ação de adquirir renda. Assim como Machado, identifica tal materialidade com o *núcleo* do fato gerador. Assim, constitui a materialidade da hipótese de incidência do imposto de renda das pessoas físicas o recebimento de rendimentos⁸⁶. Em que pesem as divergências doutrinárias

⁸¹ Não obstante, neste trabalho, a expressão pode ser usada em ambos os sentidos.

⁸² Concentraremos-nos no exame dos aspectos material e temporal, haja vista sua relevância para as discussões acerca da tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente.

⁸³ QUEIROZ, Mary Elbe. “Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - tributação das pessoas físicas.” In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, por Eurico Marcos Diniz de Santi (Org.). Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 461.

⁸⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 142.

⁸⁵ AMARO, Luciano da Silva. “Imposto de renda: regime jurídico.” In: *Curso de Direito Tributário*, por Ives Gandra da Silva Martins (Org.). São Paulo: Saraiva, 2010, p. 388.

⁸⁶ RIBEIRO, Ana Maria. “A responsabilidade tributária pela retenção do imposto de renda das pessoas físicas.” In: *Direito tributário e processo administrativo aplicados*, por Heleno Taveira Tôres et al. (org.). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 573.

acerca do correto manejo lógico e semântico das normas de incidência tributária, o aspecto material, portanto, compreende-se, em maior ou menor grau, na própria definição legal do fato gerador do imposto, nos termos do art. 43 do CTN, cujo conteúdo já foi abordado em tópico anterior deste trabalho.

2.4.2. Aspecto temporal

Também com relação ao critério temporal, ou seja, “[...] ao momento em que se instala o vínculo obrigacional e surge a relação jurídico-tributária entre os sujeitos”⁸⁷, há uma relevante dissidência doutrinária, a considerar-se a posição de Paulo de Barros Carvalho. Conforme esse jurista é equivocada a distinção usualmente feita, entre fatos geradores *instantâneos*, *continuados* e *complexivos*. Segundo esse autor, “[...] falar-se em ‘fatos’ que não sejam instantâneos é, sob qualquer color, inadequado e incongruente, visto que todo o evento [...] acontece em certas condições de espaço e de tempo (instante).”⁸⁸ Ou, como afirma Mary Elbe Queiroz⁸⁹:

“O momento da ocorrência do fato gerador, portanto, será aquele em que estiverem presentes todos os elementos suficientes e indispensáveis para realizar a hipótese descrita em abstrato na norma jurídica e necessários para a respectiva configuração.”

Hugo de Brito Machado, contudo, defende a classificação do fato gerador do imposto de renda como *continuado* – posto que as rendas e proventos sobre os quais incide são, necessariamente, auferidos em um determinado período – e complexo, já que a renda ou o lucro são “o resultado de um conjunto de fatos que

⁸⁷ QUEIROZ, Mary Elbe. “Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - tributação das pessoas físicas.” In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, por Eurico Marcos Diniz de Santi (Org.). Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 461.

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 299-303.

⁸⁹ QUEIROZ, Mary Elbe. Op. cit., p. 461.

acontecem durante determinado período”.⁹⁰ Já Roque Antonio Carrazza filia-se ao entendimento de Paulo de Barros Carvalho, entendendo que o fato gerador do imposto de renda – como, de resto, o de todos os tributos – é instantâneo, ocorrendo somente ao término do dia 31 de dezembro de cada ano-calendário.⁹¹

Assim como o aspecto material do imposto de renda – como o de qualquer tributo – é de suma relevância para delimitar-se o campo de sua incidência, como demonstram as discussões expostas anteriormente acerca do fato gerador do imposto, o aspecto temporal é importante para certos pontos cruciais deste. Como observa Mary Elbe Queiroz⁹², ele é de extrema relevância para:

- a) O atendimento dos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade;
- b) O lançamento do imposto, já que este deverá ser efetuado conforme a legislação vigente quando da ocorrência do fato gerador;
- c) A demarcação do prazo decadencial para o lançamento do imposto pela Fazenda Pública.

Uma das principais repercussões da classificação do fato gerador do imposto de renda como instantâneo diz respeito às antecipações do imposto previstas na lei ordinária, efetuadas sob a forma de retenções na fonte ou de recolhimentos obrigatórios efetuados pelo próprio contribuinte, como no caso do carnê-leão. As objeções efetuadas pela doutrina a esse respeito partem da constatação de que o fato gerador do imposto de renda somente se aperfeiçoa no final do período usado como base para sua apuração. Isso porque, necessariamente, a apuração do acréscimo patrimonial é feita levando-se em conta um determinado lapso temporal, de modo que se possa comparar o patrimônio existente no início desse período com aquele existente ao seu final. A esse fator, soma-se a discussão acerca da

⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 333-334.

⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 134.

⁹² QUEIROZ, Mary Elbe. “Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - tributação das pessoas físicas.” In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, por Eurico Marcos Diniz de Santi (Org.). Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 462.

periodicidade do IR. Parte da doutrina entende que o fato gerador do imposto de renda é anual, para o que contribui a própria legislação do imposto. Esta, ao menos no caso das pessoas físicas, prevê a declaração de ajuste anual, por meio da qual a diferença a maior ou a menor entre o imposto total devido no ano-calendário e suas antecipações realizadas ao longo do ano é calculada, para restituição ao contribuinte, ou recolhimento por ele.

A concepção do fato gerador como um evento instantâneo, associada à alegada periodicidade anual do imposto de renda, leva a que se considerem indevidas ou, ao menos, questionáveis as suas antecipações efetuadas ao longo do ano, caracterizadas como verdadeiros “empréstimos compulsórios”⁹³. Trata-se, contudo, de disposição expressa da lei, que adota o chamado sistema de *bases correntes*, segundo o qual a tributação é efetuada à medida que os rendimentos são recebidos, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.134/1990, segundo o qual, “o Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que [sic] os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11”.

A sistemática de bases correntes, contudo, não pode implicar uma tributação desvinculada da idéia de periodicidade do imposto, o que contrariaria não somente o próprio conceito legal de renda e proventos, como também a interpretação doutrinária da definição constitucional. Nesse sentido, afirma Mary Elbe Queiroz⁹⁴:

“Tal sistemática jamais poderá ser compreendida como autorização legal que permita a realização do fato gerador do IR a cada ingresso de valor ou receita percebida no curso do ano-calendário de sua ocorrência, pois, do contrário estar-se-ia desvirtuando a hipótese de incidência constante na lei, bem assim o próprio conceito constitucional de renda ou proventos, visualizado como acréscimo patrimonial”.

A referida autora, embora não afirme a ilegalidade do sistema de bases correntes – na medida em que se o interprete com as restrições transcritas acima –

⁹³ QUEIROZ, Mary Elbe. “Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - tributação das pessoas físicas.” In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, por Eurico Marcos Diniz de Santi (Org.). Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 463.

⁹⁴ Idem, *ibidem*, p. 464.

entende serem “recolhimentos sem causa” os valores pagos a maior ao Fisco, despidos de natureza tributária, haja vista que, se o fossem, seriam devidos e teriam apenas extinto a obrigação tributária. Roque Antonio Carrazza, por sua vez, entende que o sistema de bases correntes é incompatível com o tributo previsto no art. 153, III, da Constituição.⁹⁵ Não obstante, o referido sistema segue em vigor, sem que a jurisprudência lhe obste o funcionamento. A favor de sua constitucionalidade e legalidade, já se pronunciaram, respectivamente, o STF (RE 140.67, rel. Min. Ellen Gracie, DJ ago/04, em referência à Constituição de 1969), e o STJ (REs 38.265-3, rel. Min. Garcia Vieira). Também o TRF4 tem decisões favoráveis à sua constitucionalidade.⁹⁶ Mesmo na doutrina, a retenção de imposto de renda na fonte e a tributação *definitiva* (recolhimento antecipado do imposto pelo próprio contribuinte, não por uma fonte pagadora), técnicas mais comuns empregadas para a antecipação do imposto, são defendidas. Luciano Amaro afirma que, em certos casos, essa é a única técnica possível de tributação, como no caso dos certos rendimentos pagos, no Brasil, a pessoas domiciliadas fora do território nacional. No caso da incidência na fonte, Amaro aponta-lhe os seguintes benefícios:⁹⁷

- a) Coibir ou dificultar a sonegação;
- b) Atenuar o impacto psicológico de o contribuinte ter de desembolsar os recursos já recebidos para pagar o tributo;
- c) Estimular a adimplência, ao evitar que os contribuintes não disponham de recursos financeiros quando do recolhimento do tributo.

Mesmo aquele jurista ressalta, contudo, alguns dos aspectos negativos da tributação na fonte: a dificuldade de personalizá-lo e as limitações à sua progressividade. Quanto a esta, por exemplo, um contribuinte que receba de uma só fonte pagadora tenderá a pagar antecipações sob alíquotas mais elevadas, em relação às de contribuintes que recebem rendimentos de fontes pagadoras distintas, ainda que o valor mensal ou anual de suas rendas seja o mesmo. Isso se dá porque

⁹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 134.

⁹⁶ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007, p. 705.

⁹⁷ AMARO, Luciano da Silva. “Imposto de renda: regime jurídico.” In: *Curso de Direito Tributário*, por Ives Gandra da Silva Martins (Org.). São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 403-404.

a fragmentação dos rendimentos entre várias fontes pagadoras, com a consequente redução do valor pago por cada uma dessas fontes, faz com que esses rendimentos acabem se submetendo, no seu todo, a uma alíquota média mais baixa. O inverso ocorre com contribuinte cuja renda provém de uma única fonte pagadora. Daí a necessidade da declaração de ajuste anual, como forma de compensar as distorções havidas nas antecipações efetuadas ao longo do ano-calendário.

Um das vantagens percebidas por Luciano Amaro na técnica de retenção de imposto de renda na fonte – a atenuação do impacto psicológico da obrigação de recolher aos cofres públicos porções substanciais de recursos financeiros já auferidos – tem, presumivelmente, íntima relação com a questão dos rendimentos recebidos acumuladamente. Ou, mais precisamente, com as ações previdenciárias e trabalhistas que, ao originarem ações contra Fazenda Pública, levaram a que a jurisprudência dominante passasse a reconhecer, aos rendimentos recebidos acumuladamente, um regime de tributação distinto daquele legalmente previsto. Esse tema será retomado mais adiante, em tópico posterior deste trabalho.

3. TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE

3.1. EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO

3.1.1. Critérios legais de tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente

A principal norma que trata, especificamente, sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos acumuladamente por pessoas físicas, é a do art. 12 da Lei nº 7.713/1988, o qual prevê que:

“Art. 12. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.”

Originalmente, contudo, o legislador não se preocupou, na referida lei, em conceituar os rendimentos recebidos acumuladamente. A definição destes seria dada, de forma oblíqua, pelo art. 12-A da mesma lei, acrescido pela Lei nº 12.350/2010, cujo *caput* dispõe que:

“Art. 12-A. Os rendimentos do trabalho e os provenientes de aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, *quando correspondentes a anos-calendários anteriores ao do recebimento*, serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês.” (grifo nosso)

Conforme o art. 12-A – que veio disciplinar exceções à regra prevista no art. 12 – são rendimentos recebidos acumuladamente, portanto, aqueles *correspondentes a anos-calendários anteriores ao do recebimento*, ou seja, rendimentos que deveriam ter sido recebidos em determinados anos-calendários,

mas acabaram sendo-o em ano-calendário posterior. O texto do art. 12 também traz implícita essa idéia, na medida em que prevê que os rendimentos poderão ser “diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados”. Trata-se, assim, de hipóteses voltadas principalmente para aqueles casos em que – principalmente em decorrência de ações judiciais – são pagas diferenças de salários, proventos e outros rendimentos recebidos por pessoas físicas, já que a Lei nº 7.713/1998 trata especificamente da tributação dos rendimentos auferidos por estas.

Segundo o já citado art. 12, ao menos na interpretação que lhe vinha sendo usualmente dada, pela doutrina e pela jurisprudência, até o ano de 2003,⁹⁸ o valor do imposto de renda incidente sobre rendimentos recebidos acumuladamente é aquele resultante da aplicação, ao valor tributável líquido apurado da forma descrita no artigo, da tabela progressiva mensal vigente no mês do efetivo recebimento dos rendimentos. Para esse entendimento contribuía o art. 2º da mesma lei, segundo o qual “o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que [sic] os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos”, naquilo que configura o chamado sistema de *bases correntes*⁹⁹ desse imposto. Em termos anuais, os rendimentos seguiam sendo tributados conforme a legislação vigente no ano do recebimento, em face do regime de caixa¹⁰⁰ vigente para o imposto de renda das pessoas físicas.

Também o art. 38, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999) corroborava tal interpretação, ao determinar que:

“Art. 38.

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela

⁹⁸ ANDRADE, Flávio da Silva. “Reflexões acerca da exigência de imposto de renda sobre rendimentos pagos, acumuladamente e em atraso, em cumprimento de decisão judicial.” *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região* 21, n. 1 (Janeiro 2009), p. 62.

⁹⁹ QUEIROZ, Mary Elbe. “Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - tributação das pessoas físicas.” In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, por Eurico Marcos Diniz de Santi (Org.). Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 451.

¹⁰⁰ QUEIROZ, Mary Elbe. Op. cit., p. 453.

fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.”

A forma de tributação referida nos artigos citados não é, contudo, uma constante no histórico do imposto de renda das pessoas. Pelo contrário, entre idas e vindas, a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente se deu de diversas formas, na legislação do imposto de renda. A Ministra Denise Arruda, do STJ, traçou um histórico dessa tributação, até o momento anterior à edição da Lei nº 7.713/88, o qual foi resumido na ementa do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.055.182/RJ, parcialmente reproduzida a seguir:¹⁰¹

“De acordo com o parágrafo único do art. 22 do Decreto-Lei 5.844/43, na determinação da base de cálculo do imposto ‘*serão computados todos os rendimentos que, no ano considerado, estiverem juridicamente à disposição do beneficiado, inclusive os originados em época anterior*’ (grifou-se). No entanto, a Lei 154/47, em seus arts. 7º e 14, ressalva um tratamento diferenciado aos rendimentos do trabalho recebidos acumuladamente. Também a Lei 4.506/64, em seu art. 19, I, b, dispõe que, para efeito de tributação, poderão ser distribuídos por mais de um exercício financeiro os rendimentos recebidos acumuladamente em determinado ano, como remuneração de trabalhos ou serviços prestados em anos anteriores e em montante que exceda a dez por cento (10%) dos demais rendimentos do contribuinte no ano do recebimento, se o recebimento acumulado resultar de disputa judicial ou administrativa sobre o respectivo pagamento. [...] Sob a égide dos dispositivos legais acima, o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 85.450/80, em seu art. 521, estabelecia que ‘*os rendimentos pagos acumuladamente serão considerados nos meses a que se referirem*’. ” (grifos do original)

Portanto, o Decreto nº 85.450/80, citado na decisão acima, previa que o cômputo, para efeito de incidência do imposto, dos rendimentos recebidos acumuladamente, seria feito levando-se em conta os meses a que se referiam tais rendimentos. Antes dele, a legislação sobre o tema já havia oscilado entre dar a

¹⁰¹ Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.055.182-RJ. STJ. 1ª Turma, Relator: Ministra Denise Arruda, julgado em 16.09.2008, DJe 01/10/2008.

esses rendimentos o mesmo tratamento conferido aos demais ou atribuir-lhes critérios especiais de tributação.

Em 1985, foi instituído o sistema de tributação em bases correntes, consubstanciado no art. no art. 3º da Lei 7.450, de 23 de dezembro daquele ano, o qual previa que o imposto de renda seria devido à medida que os rendimentos fossem recebidos, sem prejuízo da declaração anual de rendimentos.¹⁰² Em 1988, seria editada a lei nº 7.713. O Decreto nº 85.450/80, contudo, somente seria revogado pelo Decreto nº 1.041/1994, que instituiria um novo regulamento para o imposto de renda, em consonância com o regime de tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente previsto na Lei nº 7.713/88. Em seu art. 61, o novo regulamento previa uma regra de tributação semelhante àquela contida no art. 12 da Lei nº 7.713/88, e rigorosamente igual à do art. 56 do Decreto nº 3.000/1999, que o revogaria:

Art. 61. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos, inclusive juros e atualização monetária (Lei nº 7.713/88, art. 12).

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, poderá ser deduzido o valor das despesas com ação judicial necessárias ao recebimento dos rendimentos, inclusive com advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização (Lei nº 7.713/88, art. 12).

Entretanto, até a entrada em vigor do Decreto nº 1.041/1994, as disposições do Decreto 85.450/80 coexistiriam com as da Lei nº 7.713/88. Posteriormente – como se verá em tópico ulterior deste trabalho –, isso levaria a que, no STJ, diversos julgados sobre a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente empreendessem uma tentativa de conciliar a interpretação do art. 521 do

¹⁰² QUEIROZ, Mary Elbe. “Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - tributação das pessoas físicas.” In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, por Eurico Marcos Diniz de Santi (Org.). Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 451.

Regulamento do Imposto de Renda de 1980 com o art. 12 da lei citada, particularmente aqueles relatados pelo Ministro Teori Zavascki.¹⁰³

A Lei nº 7.713/1988 introduziria importantes alterações na legislação do imposto de renda, entre as quais o aperfeiçoamento da tributação em bases correntes, com a adoção da tributação mensal, sem prejuízo do ajuste anual.¹⁰⁴ Conforme observado anteriormente, o RIR/1980 continuaria em vigor até sua revogação pelo Decreto nº 1.041/1994, que passou a reproduzir, sem modificações substanciais, as disposições da Lei nº 7.713/1988 sobre os rendimentos recebidos acumuladamente. Mesmo com a revogação daquele decreto pelo Decreto nº 3.000/1990, as suas disposições referentes aos rendimentos recebidos acumuladamente seriam integralmente mantidas, no art. 56 do novo regulamento. Tanto o regulamento de 1994 quanto o de 1999 traziam – respectivamente, em seus arts. 656 e 640 – regras de retenção do imposto sobre rendimentos recebidos acumuladamente, determinando que essa retenção fosse feita sobre o valor total recebido no mês, após os abatimentos autorizados na Lei nº 7.713/1988. Isso, em razão do disposto no art. 3º da Lei nº 8.134/1990, que dispunha que o imposto de renda na fonte incidiria sobre os valores efetivamente pagos no mês.

Não eram, contudo, somente a Lei nº 7.713/1988 e os artigos a ela relacionados no Regulamento que tratavam da tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente. O art. 27 da Lei nº 8.218/1991 trataria, especificamente, da retenção do imposto de renda na fonte, sobre rendimentos recebidos em decorrência de ações judiciais, embora não necessariamente sobre rendimentos referentes a diversas competências. Esse dispositivo seria revogado pela Lei nº 8.541/1992, que, em seu art. 46, dispõe da seguinte forma:

Art. 46. O imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário.

¹⁰³ PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. “Parecer PGFN/CAT nº 815.” 2010. [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/Pareceres e Notas/2010](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/Pareceres%20e%20Notas/2010) (acesso em 26 de jun de 2011).

¹⁰⁴ MACHADO, HUGO DE BRITO. *Curso de direito tributário*. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 345.

§ 1º Fica dispensada a soma dos rendimentos pagos no mês, para aplicação da alíquota correspondente, nos casos de:

I - juros e indenizações por lucros cessantes;

II - honorários advocatícios;

III - remuneração pela prestação de serviços de engenheiro, médico, contador, leiloeiro, perito, assistente técnico, avaliador, síndico, testamenteiro e liquidante.

§ 2º Quando se tratar de rendimento sujeito à aplicação da tabela progressiva, deverá ser utilizada a tabela vigente no mês de pagamento.

Assim, no caso de rendimentos decorrentes de ações judiciais – como geralmente são aqueles recebidos acumuladamente – o artigo acima explicitava que a tributação dos rendimentos sujeitos à aplicação da tabela progressiva se daria com base na tabela vigente no mês do recebimento, independentemente do período ao qual se referiam esses rendimentos.

Como já observamos, por volta de 2003, a jurisprudência acerca da tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente, que até então reconhecia a legalidade do seu regime de tributação, começou a mudar.¹⁰⁵ Esse momento coincide com o do advento da Lei nº 10.833/2003, cujo art. 27, caput, trazia, a seguinte previsão:

“Art. 27. O imposto de renda sobre os rendimentos pagos, em cumprimento de decisão da Justiça Federal, mediante precatório ou requisição de pequeno valor, será retido na fonte pela instituição financeira responsável pelo pagamento e incidirá à alíquota de 3% (três por cento) sobre o montante pago, sem quaisquer deduções, no momento do pagamento ao beneficiário ou seu representante legal.”

Até então, a apuração do imposto retido na fonte sobre os rendimentos recebidos acumuladamente era determinada pela sua natureza. O art. 12 da Lei nº 7.713/1988, sob esse prisma, apenas determinava que a legislação aplicável a esses rendimentos seria a do momento do seu recebimento, não as dos períodos aos quais eles se referiam. Isso também ocorria com o supracitado art. 46, § 2º, da Lei nº 8.541/1992, cuja regra de retenção do imposto era aplicável somente aos

¹⁰⁵ ANDRADE, Flávio da Silva. “Reflexões acerca da exigência de imposto de renda sobre rendimentos pagos, acumuladamente e em atraso, em cumprimento de decisão judicial.” *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região* 21, n. 1 (Janeiro 2009), p. 62.

rendimentos que, devido a outras previsões legais, se sujeitassem à tabela progressiva.

Assim, a determinação do valor do imposto retido na fonte era deixada à legislação aplicável a cada tipo de rendimento. Os rendimentos do trabalho assalariado estavam, por exemplo, salvo pelas exceções previstas em lei, sujeitos à aplicação da tabela progressiva mensal.¹⁰⁶ Isso, em razão, principalmente, do art. 7º, I, da Lei nº 7.713/1988, o qual determinava a aplicação dessa tabela a esses rendimentos. O valor assim retido seria, em regra, considerado antecipação na declaração de ajuste anual, na qual esses rendimentos integrariam a base de cálculo do imposto, por força do disposto no art. 8º, I, da Lei nº 9.250/1995, que somente exclui desse cálculo os rendimentos legalmente definidos como isentos, não-tributáveis, tributáveis exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva. Era esse o caso do décimo-terceiro salário, o qual, nos termos do art. 16, III, da Lei nº 8.134/1990, sujeita-se à tributação exclusiva na fonte, ou seja: nem ele, nem o respectivo imposto retido na fonte, são computados para o fim de cálculo do imposto devido na declaração de ajuste anual.¹⁰⁷ Nos termos do inciso V do mesmo artigo, contudo, mesmo ao décimo-terceiro salário aplica-se a tabela progressiva mensal vigente no mês do seu recebimento.

Com a Lei nº 10.833/2003, criou-se uma regra de tributação segundo a qual os rendimentos pagos por decisão da Justiça Federal, por meio de precatório ou requisição de pequeno valor, seriam tributados na fonte à alíquota única de apenas 3%. Anteriormente a essa lei, a tributação na fonte normalmente ocorreria pela aplicação da tabela progressiva mensal, em que, excetuada a faixa de isenção, a alíquota mínima aplicável aos rendimentos seria de quinze por cento ou, a partir do ano-calendário de 2009, de 7,5%. Segundo a exposição de motivos da Medida Provisória nº 135/2003, de cuja conversão resultou a Lei nº 10.833/2003, eram os

¹⁰⁶ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Manual do imposto de renda retido na fonte*. Brasília, 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Dirf/Mafondirf2003/Mafon2003.doc>>. Acesso em: 27 jun. 2011, pp. 4-6.

¹⁰⁷ Sobre tributação exclusiva na fonte, ver ¹⁰⁷ QUEIROZ, Mary Elbe. "Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - tributação das pessoas físicas." In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, por Eurico Marcos Diniz de Santi (Org.). Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 472.

seguintes os motivos para a adoção da alíquota e a atribuição da responsabilidade pela retenção à instituição financeira por meio da qual for efetuado o pagamento:¹⁰⁸

“22.1. A previsão da responsabilidade tributária supra-referida justifica-se pela existência de procedimentos específicos para as hipóteses de pagamentos em tela que dificultam a pessoa jurídica, obrigada ao pagamento dos rendimentos, de [sic] realizar a retenção do tributo no momento da ocorrência do fato gerador, fato que tem ocasionado a ausência de retenção do imposto devido na fonte, bem assim a retenção em momento diferente do que determina a legislação tributária vigente.

22.2. A adoção de alíquota única, independentemente da natureza do rendimento pago, visa a simplificar a operação, viabilizando a retenção do tributo pela instituição financeira no momento da disponibilização dos recursos aos beneficiários.”

Como se depreende da leitura dos parágrafos reproduzidos acima, a tributação à alíquota única de três por cento teve por objetivo viabilizar a atribuição da responsabilidade pela retenção do imposto à instituição financeira depositária dos recursos sob litígio. A forma de tributação dos rendimentos pagos nas circunstâncias previstas no art. 27 da Lei nº 10.833/2003 foi, assim, subordinada não aos critérios de pessoalidade ou progressividade – desconsiderados, em face da aplicação de alíquota única, sem quaisquer deduções. Pelo contrário, tratou-se de inovação destinada, ao menos em tese, a garantir o recolhimento do tributo, ainda que parcialmente, no momento da ocorrência do fato gerador, nas hipóteses albergadas pela lei, em detrimento de ponderações referentes ao pólo passivo da obrigação tributária assim estabelecida. Tanto foi assim que, apesar da redução da alíquota do imposto retido na fonte a apenas 3%, nesses casos, contra uma alíquota efetiva entre aproximadamente sete e oito por cento nos exercícios de 2003 e 2004¹⁰⁹, não

¹⁰⁸ MINISTÉRIO DA FAZENDA. “Exposição de Motivos nº 197-A.” Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm>. Acesso em: 27 jun. 2011.

¹⁰⁹ Denomina-se “alíquota efetiva”, no exemplo, o resultado da divisão do valor total dos rendimentos tributáveis declarados por pessoas físicas, em cada um dos exercícios em comento, pelo valor total do imposto devido apurado em cada exercício, com base nos valores agregados divulgados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. A alíquota efetiva é, assim, a tributação efetivamente aplicada aos rendimentos tributáveis, após as deduções da base de cálculo do imposto. A alíquota

houve alteração das regras de tributação desses rendimentos no ajuste anual, não houve alteração das regras que os sujeitavam à tabela progressiva. O art. 27, § 2º, I, prevê apenas que o imposto de renda retido na fonte, nesses casos, será “considerado antecipação do imposto apurado na declaração de ajuste anual das pessoas físicas”.

Como observado por Luciano Amaro, as vantagens representadas pela técnica da retenção de imposto de renda na fonte são dificultar a sonegação, atenuar o impacto psicológico da tributação e estimular a adimplência.¹¹⁰ Com a Lei nº 10.833/2003, foram três os seus presumíveis efeitos sobre a tributação:

- a) Reduzir ou induzir a redução da arrecadação, ao fixar, para os casos previstos na lei, alíquota única em valor inferior, inclusive, à alíquota efetiva apurada nos exercícios de 2003 e 2004, com base nos valores agregados do imposto de renda das pessoas físicas.
- b) Aumentar, dramaticamente, o impacto psicológico da tributação sobre contribuintes que, a partir do exercício de 2004, se viram compelidos a recolher a diferença apurada, na declaração de ajuste anual, entre o imposto retido à alíquota de três por cento e o imposto apurado naquela declaração, com alíquotas nominais de quinze por cento ou 27,5% sobre os rendimentos tributáveis.
- c) Estimular a inadimplência, proporcionalmente ao tempo transcorrido entre o recebimento dos rendimentos e o vencimento do imposto apurado na declaração de ajuste anual, no ano seguinte.

Embora não se possa fixar a Lei nº 10.833/2003 como causa única da mudança jurisprudencial que se operou em relação aos rendimentos recebidos acumuladamente, é certo que ela em muito contribuiu, com sua entrada em vigor,

efetiva citada foi calculada com base nas tabelas “Grandes Números – DIRPF” dos exercícios referidos, disponíveis em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/esttributarios/estatisticas/default.htm#esttributarios/estatisticas/default.htm>> (acesso em: 27 jun.2011). Valores não incluem as declarações apresentadas em papel (formulário plano).

¹¹⁰ AMARO, Luciano da Silva. “Imposto de renda: regime jurídico.” In: *Curso de Direito Tributário*, por Ives Gandra da Silva Martins (Org.). São Paulo: Saraiva, 2010, p. 403. Para maiores detalhes, conferir o tópico [xx] deste trabalho.

para que aumentasse a quantidade de ações propostas na justiça federal, contra a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente pelo regime de caixa. Particularmente no que tange aos rendimentos decorrentes de ações previdenciárias e trabalhistas, a retenção à alíquota de três por cento produziu grande inconformismo por ocasião da declaração de ajuste anual. Contribuintes de menor poder aquisitivo que, normalmente, seriam isentos ou estariam sujeitos à alíquota de quinze por cento, se viram compelidos a recolher aos cofres públicos cifras nas casas dos milhares de Reais, das quais, com frequência, não mais dispunham. Anteriormente àquela lei, tais contribuintes normalmente teriam imposto a restituir, em decorrência de a antecipação do imposto já ter sido feita às alíquotas de quinze ou 27,5%, sem levar em conta os honorários advocatícios, que poderiam ser dos rendimentos tributáveis, na declaração de ajuste anual.

A partir de 2003, isso mudou, fazendo com que a tese levada aos tribunais pelos beneficiários de rendimentos recebidos acumuladamente passasse a ser aceita pelos tribunais. Como observou a Ministra Ellen Gracie, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 614.406, objeto de repercussão geral, em 25 de maio de 2011:¹¹¹

“Destaco, senhor presidente, a importância de analisarmos com presteza a questão, porquanto o número de ações idênticas que aguardam solução é enorme. Para que se tenha idéia do volume, basta destacar que o acolhimento da tese dos contribuintes fez com que, a cada pagamento nos autos de ação previdenciária ou trabalhista, por exemplo, passasse a ser ajuizada uma nova ação na justiça federal, para afastamento da retenção supostamente indevida. Ou seja, o final de cada ação condenatória ao pagamento de rendimentos passou a implicar o início de uma nova ação nos juizados ou varas tributárias [...].”

¹¹¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Sessão plenária de julgamento do Recurso Extraordinário 614.406-RS, em 25 mai.2011. Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=QyKffXldfVQ>>. Acesso em: 27 jun.2011.

3.1.2. As diretrizes administrativas decorrentes das decisões judiciais

Desde a edição da Lei nº 10.833/2003, não houve nenhuma inovação legislativa relevante, no que tange aos rendimentos recebidos acumuladamente. Não obstante, a Lei nº 10.522/2002 traria, em seu art. 19, com as modificações introduzidas pela Lei nº 11.033/2004, as seguintes previsões:

“Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

I - matérias de que trata o art. 18;

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente, reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, hipótese em que não haverá condenação em honorários, ou manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial.

§ 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1º, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório.

§ 3º Encontrando-se o processo no Tribunal, poderá o relator da remessa negar-lhe seguimento, desde que, intimado o Procurador da Fazenda Nacional, haja manifestação de desinteresse.

§ 4º A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo.

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso.”

Nos termos do inciso II do artigo acima, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com base no Parecer PGFN/CRJ/Nº 287/2009, editou o Ato Declaratório nº 1/2009, publicado no Diário Oficial da União de 14/05/2009 e aprovado conforme despacho do Ministro da Fazenda publicado em 13/05/2009. O referido Ato Declaratório teve por objeto autorizar a dispensa de interposição de recursos e a desistência dos recursos já interpostos, condicionada à inexistência de outros fundamentos relevantes, no seguinte caso:

“nas ações judiciais que visem obter a declaração de que, no cálculo do imposto renda incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente, devem ser levadas em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos, devendo o cálculo ser mensal e não global.’

JURISPRUDÊNCIA: Resp 424225/SC (DJ 19/12/2003); Resp 505081/RS (DJ 31/05/2004); Resp 1075700/RS (DJ 17/12/2008); AgRg no REsp 641.531/SC (DJ 21/11/2008); Resp 901.945/PR (DJ 16/08/2007).”

Assim, no Ato Declaratório nº 1/2009, a PGFN, com base em precedentes do STJ, entendeu ser pacífica a jurisprudência daquele tribunal sobre os rendimentos recebidos acumuladamente, para o que contribuiu a súmula 83 do STJ, segundo a qual “não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida”. Em razão das regras contidas no art. 19, §§ 4º e 5º da Lei nº 10.522/2002, esse Ato Declaratório passou a representar uma norma cogente também para a Secretaria da Receita Federal do Brasil. Em outras palavras, apesar da falta de uma previsão legislativa específica, a jurisprudência do STJ teve, por intermédio da Procuradoria da Fazenda Nacional e da Lei nº 10.522/2002, efeito vinculante sobre o Fisco. Enquanto, para os procuradores da Fazenda Nacional, o Ato Declaratório era uma *autorização*, para as autoridades tributárias tratava-se de uma *determinação*, a qual não poderia ser desobedecida sob pena de se atentar contra a legalidade. Com isso, a interpretação e aplicação do enunciado do Ato Declaratório nº 1/2009 passou a ser de fundamental importância para as autoridades tributárias, haja vista a vultosa quantidade de contribuintes que, a cada ano-calendário, recebem rendimentos de forma acumulada.

A administração tributária viu-se, contudo, diante de um dilema: apesar de obrigada, por disposição legal, a aplicar o disposto no Ato Declaratório, a norma nele contida era incompatível com diversas cominações legais ajustadas à sistemática do imposto sobre a renda das pessoas físicas, as quais, não tendo sido abrangidas por aquele ato, continuavam vinculando a administração. Era o caso, por exemplo, da determinação de que o cálculo do imposto fosse mensal, e não global, contrariando a sistemática do ajuste anual, sem, contudo, explicitar a aplicação do regime de tributação exclusiva aos rendimentos. Nesse sentido, deve-se lembrar o art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, o qual prevê que “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. Portanto, como ensina Hugo de Brito Machado, tomando conhecimento do fato gerador ou do descumprimento de obrigação acessória, nos termos em que legalmente definidos, “a autoridade administrativa tem o *dever* indeclinável de proceder ao lançamento tributário” (grifo do original).¹¹² Alguns dos questionamentos formulados pela Receita Federal depreendem-se do Parecer PGFN/CAT nº 815/2010, formulado em resposta à Nota Cosit nº 289/2009, emitida por aquele órgão. Esse parecer, por sinal, observa – a propósito do uso do RIR/80, há muito revogado, para fundamentar algumas das decisões proferidas no STJ –, ser a Receita Federal “ambiente no qual historicamente impera a mais absoluta adesão à legalidade”.¹¹³ Observa, também que:¹¹⁴

“a operacionalização das diretivas do Superior Tribunal de Justiça exige que o intérprete enfrente uma série de questões subjacentes, e que são seminais para a correta aplicação da sólida jurisprudência que se construiu.”

Presumivelmente havia, entre os questionamentos efetuados, os referentes a dificuldades de ordem prática, como observado no parágrafo 36 desse parecer, que afirma que a opção feita pela jurisprudência “enseja grande volume de problemas

¹¹² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 183.

¹¹³ PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. “Parecer PGFN/CAT nº 815.” 2010. [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/Pareceres e Notas/2010](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/Pareceres%20e%20Notas/2010) (acesso em 26 de jun de 2011), p. 8.

¹¹⁴ *Idem*, *ibidem*, p. 28.

práticos, de fundo contábil e cibernético”.¹¹⁵ Um aspecto suscitado diria respeito à dificuldade ou impossibilidade de obter informações e documentos sobre os períodos a que se referem os rendimentos, quando já abrangidos pela decadência, não havendo como se exigir do interessado a entrega de documentos referentes a esses períodos.¹¹⁶ Outro, o da necessidade de expurgar as atualizações sofridas pelos rendimentos ao longo do tempo¹¹⁷, o que nem sempre seria possível em face dos documentos disponibilizados pelos contribuintes ao fisco. Outra questão era a da necessidade de, uma vez apurado o valor do imposto devido em cada período de competência, ter que atualizá-lo para o momento do efetivo recebimento,¹¹⁸ o que demandaria a identificação ou escolha de índices de atualização.

Além desses problemas, havia, também, a possibilidade de que a aplicação do Ato Declaratório nº 1/2009, pelo Fisco, fosse prejudicial aos contribuintes, em certos casos.¹¹⁹ Nesse sentido, é importante observar que aquele ato havia sido editado em razão de ações judiciais movidas por determinados contribuintes, ao passo que, por força da lei, a administração tributária deveria estender os critérios jurisprudenciais a *todos* os contribuintes. Havia, ainda, o problema do tratamento a ser dado aos juros acrescidos aos rendimentos originais.¹²⁰ Ao final do parecer, a Procuradoria da Fazenda Nacional consolida suas conclusões acerca dos diversos problemas por ela abordados.¹²¹ O resultado é uma série de procedimentos cuja factibilidade é uma incógnita, em face da documentação disponível em cada processo de execução judicial, principalmente levando-se em conta o número de declarações de ajuste anual potencialmente afetadas pelo Ato Declaratório.

Em julho de 2010, sem que a Receita Federal tivesse expedido instruções normativas sobre o assunto, foi editada a Medida Provisória n.º 497, a qual, em seu

¹¹⁵ PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. “Parecer PGFN/CAT nº 815.” 2010. [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/Pareceres e Notas/2010](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/Pareceres%20e%20Notas/2010) (acesso em 26 de jun de 2011), p. 9.

¹¹⁶ Idem, ibidem, p. 28.

¹¹⁷ Idem, ibidem, p. 29-30.

¹¹⁸ Idem, ibidem, p. 30.

¹¹⁹ Idem, ibidem, p.31.

¹²⁰ Idem, ibidem, p. 31-32.

¹²¹ Idem, ibidem, p. 34-36.

artigo 20, modificaria a Lei nº 7.713/1988, acrescentando-lhe o art. 12-A, com a seguinte redação:

“Art. 12-A. Os rendimentos do trabalho e os provenientes de aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, quando correspondentes a anos-calendários anteriores ao do recebimento, serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês.

§ 1º O imposto será retido, pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento ou pela instituição financeira depositária do crédito, e 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.

§ 2º Poderão ser excluídas as despesas, relativas ao montante dos rendimentos tributáveis, com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

§ 3º A base de cálculo será determinada mediante a dedução das seguintes despesas relativas ao montante dos rendimentos tributáveis:

I - importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de separação ou divórcio consensual realizado por escritura pública; e

II - contribuições para a Previdência Social da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

§ 4º Não se aplica ao disposto neste artigo o constante no art. 27 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, salvo o previsto nos seus §§ 1º e 3º.

§ 5º O total dos rendimentos de que trata o caput, observado o disposto no § 2º, poderá integrar a base de cálculo do Imposto sobre

a Renda na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento, à opção irretratável do contribuinte.

§ 6º Na hipótese do § 5º, o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte será considerado antecipação do imposto devido apurado na Declaração de Ajuste Anual.

§ 7º Os rendimentos de que trata o caput, recebidos entre 1º de janeiro de 2010 e o dia anterior ao de publicação desta Medida Provisória, poderão ser tributados na forma deste artigo, devendo ser informados na Declaração de Ajuste Anual referente ao ano-calendário de 2010.

§ 8º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo.”

Com a conversão dessa medida provisória na Lei 12.350/2010, as disposições do art. 12-A permaneceriam praticamente inalteradas. A única possível alteração de monta – a inserção, antes do atual § 8º, de disposição que conferia ao artigo efeito retroativo em relação aos fatos geradores não alcançados pela prescrição ou pela decadência – foi vetada pelo Presidente da República, sob a alegação de que essa retroatividade atentaria contra a segurança jurídica. A mensagem de veto também citou o art. 144 do CTN, segundo o qual o lançamento se reporta à legislação vigente no momento da ocorrência do fato gerador, ainda que posteriormente revogada ou modificada.¹²²

A exposição de motivos interministerial nº 111/MF/MP/ME/MCT/MDIC/MT, de 23 de julho de 2010, colocou as seguintes razões para a alteração constante do art. 20 da Medida Provisória:¹²³

“48. O disposto no art. 20 decorre do fato do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisões reiteradas, manter entendimento de que na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física incidente sobre rendimentos recebidos acumuladamente devem ser levadas

¹²² PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Mensagem nº 702, de 20/12/2010. DOU de 21/12/2010.

¹²³ BRASIL. Exposição de Motivos Interministerial nº 111/MF/MP/ME/MCT/MDIC/MT, de 23/07/2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Exm/EMI-111-MF-MP-ME-MCT-MDIC-MT-MPV-497-10.htm>. Acesso em: 28 jun.2011.

em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos, devendo o cálculo ser mensal e não global.

49. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, diante do posicionamento do STJ, em cumprimento ao disposto no inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, com a modificação promovida pelo art. 21 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, e no art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, declarou a autorização da dispensa de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, a respeito da daquela Corte.

50. Diante das mencionadas decisões do STJ, a União está sendo vencida nas ações judiciais a respeito desta matéria, o que evidencia que a presente proposta acaba por não gerar impacto sobre a arrecadação tributária.

51. A proposta visa estabelecer forma de tributação mais justa para os rendimentos do trabalho e aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social, quando recebidos acumuladamente. [...].”

Portanto, por iniciativa por Poder Executivo, a legislação foi alterada para contemplar a jurisprudência firmada pelo STJ, a qual já havia sido acatada pela Administração por meio da aprovação, pelo Ministro de Estado da Fazenda, do Ato Declaratório PGFN nº 1/2009. Com isso, foi instituído um regime de tributação exclusiva para os rendimentos recebidos acumuladamente. A solução proposta pelo governo permitia a simplificação extremada dos cálculos, em relação àqueles cogitados no Parecer PGFN/CAT nº 815/2010. Os cálculos limitar-se-iam, posteriormente à aplicação das deduções previstas na Medida Provisória e na lei dela resultante, à aplicação de uma versão proporcional da tabela progressiva vigente no mês do recebimento dos rendimentos. Essa tabela proporcional era resultante da multiplicação dos limites e “parcelas a deduzir” constantes da tabela mensal pelo número de meses ao longo dos quais os rendimentos deveriam ter sido recebidos.

Entretanto, em razão do veto ao efeito retroativo das novas regras de tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente, continuou indefinido o tratamento a ser dado aos valores pagos anteriormente a 28 de julho de 2010, data da entrada em vigor da Medida Provisória nº 497. Embora o Ato Declaratório nº 1/2009 e o Parecer CAT nº 815/2010, ambos da PGFN, estabelecessem algumas diretrizes sobre a apuração do imposto sobre os rendimentos recebidos acumuladamente, não seria publicada pela Receita Federal, até 2011, nenhuma instrução normativa ou Portaria sobre o tema, limitando-se a discussão acerca dos rendimentos recebidos acumuladamente ao âmbito interno daquele órgão e da PGFN. Aquele Ato Declaratório teve, contudo, sua eficácia suspensa pelo Parecer PGFN/CRJ/nº 2331/2010. Em que pese ser discutível a suspensão, unicamente por um parecer, de um ato aprovado pelo Ministro da Fazenda, com efeito vinculante, por expressa disposição legal, sobre as atividades de lançamento e contencioso administrativo por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil, o referido parecer pretendeu, literalmente *suspender* o Ato Declaratório nº 1/2009. Isso, porque o STF, em 20 de outubro de 2010, reconheceu repercussão geral aos Recursos Extraordinários 614232 e 614406, os quais versam sobre a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente. Com isso, foi sobrestada, na esfera administrativa, a aplicação da jurisprudência do STJ, até o julgamento desses recursos extraordinários.

Em 8 de fevereiro de 2011, foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1.127, na qual a Receita Federal dispunha, em detalhes, sobre os novos procedimentos de tributação. Em 5 de abril, seria publicada a Instrução Normativa nº 1.145, do mesmo órgão, alteração parcialmente a primeira IN. Como principais acréscimos em relação ao conteúdo das leis sobre o assunto, essas instruções normativas trouxeram a possibilidade de que os rendimentos recebidos acumuladamente nos anos-calendários de 2010 e 2011 pudessem ser informados nas declarações de ajuste anual dos exercícios de 2011 e 2012 (arts. 13 e 13-B da Instrução Normativa RFB nº 1.127/2011). Esses rendimentos seriam declarados em ficha própria, por meio da qual o imposto devido seria calculado, de modo a demonstrar se houve retenção a maior ou a menor por parte da fonte pagadora dos rendimentos. Apesar de se tratarem de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva, essas declarações permitiriam a restituição do imposto retido a maior e a complementação de eventual

valor retido a menor. Isso evitava que os contribuintes tivessem que fazer requerimentos específicos, à Receita Federal, de devolução dos valores retidos em desacordo com a nova legislação. Além disso, era também facultado, aos contribuintes que receberam rendimentos de forma acumulada a partir de 1º de janeiro de 2010, declarar seus rendimentos sob a nova sistemática.

Assim, os rendimentos recebidos anteriormente ao ano-calendário de 2010 não foram afetados pelo novo regime legal de tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente. Com a “suspensão” do Ato Declaratório nº 1/2009, continuaram sendo aplicadas, àqueles rendimentos, as regras anteriores à Medida Provisória nº 497/2010. Com isso, a discussão jurisprudencial sobre a tributação dos RRA segue relevante, não somente por definir – em razão da repercussão geral atribuída pelo STF a ao menos dois recursos extraordinários sobre o tema – o tratamento tributário a ser dado aos rendimentos recebidos em anos-calendários anteriores a 2010, como por, em caso de decisão favorável à União, eventualmente justificar a revogação das novas leis sobre o assunto, permitindo o retorno ao regime de tributação anterior.

3.2. A JURISPRUDÊNCIA SOBRE RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE

3.2.1. O entendimento do STJ

Embora, conforme exposto no tópico anterior, a orientação jurisprudencial dominante com relação à tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente tenha começado a mudar por volta de 2003,¹²⁴ parte dos julgados dos tribunais já era contrária à aplicação do regime de caixa sobre esses rendimentos. Isso, mesmo após a revogação, em 1994, do RIR/1980, cujo art. 521 previa que “os rendimentos pagos acumuladamente serão considerados nos meses a que se referirem”. Desses

¹²⁴ ANDRADE, Flávio da Silva. “Reflexões acerca da exigência de imposto de renda sobre rendimentos pagos, acumuladamente e em atraso, em cumprimento de decisão judicial.” *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região* 21, n. 1 (Janeiro 2009), p. 79.

julgados, é exemplo o acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) cuja ementa é reproduzida abaixo, datado de 1º de abril de 1997:¹²⁵

“PREVIDÊNCIA SOCIAL. EXECUÇÃO. DESCONTO NA FONTE DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE PARCELAS DEVIDAS POR VÁRIOS ANOS. BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. Os rendimentos pagos acumuladamente serão considerados nos meses a que se referirem. Outro critério jurídico sobre rendimentos pagos acumuladamente não seria aceitável, visto que a cobrança do imposto de renda na fonte sobre o total recebido - evidentemente - configuraria lesão ao princípio da isonomia jurídica em relação aos contribuintes que receberem rendimentos mensalmente na época devida. Ademais, entender que o imposto de renda na fonte incide sobre o total dos rendimentos recebidos no mês proporcionaria ao Fisco aproveitar-se da torpeza do mau pagador em prejuízo do credor, o que não é admissível. O art. 521 do RIR subsiste ao advento do Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, visto que foi recepcionado pela Constituição de 1988 e tem caráter de norma complementar, por versar sobre fato gerador (art. 146, III, da CF/88). Agravo de instrumento provido para excluir o desconto na fonte do tributo em questão, visto que os valores considerados nos meses a que se referem não ensejam a sua incidência.”

O acórdão acima alinha, entre diversas teses, a de que, apesar da integral revogação do antigo Regulamento do Imposto de Renda pelo Decreto nº 1.041/1994, “subsistia” o art. 521 do antigo regulamento, por ter sido recepcionado pela Constituição e ter caráter de norma complementar. Como se verá adiante, tese semelhante seria defendida inclusive no Superior Tribunal de Justiça. Entretanto, independentemente de seus fundamentos, esse tipo de decisão ainda não prevalecia na jurisprudência. No mesmo ano de 1997, encontram-se, no TRF4, julgados cuja orientação diverge dessa posição. No exemplo cuja ementa é

¹²⁵ Agravo de Instrumento nº 96.04.67593-1. TRF4. 6ª Turma, Relator: Des. Federal João Surreaux Chagas, julgado em 01.04.1997, DJU de 16/04/1997, p. 24764/795.

reproduzida a seguir, o relator do processo citado anteriormente, o Desembargador Federal João Surreaux Chagas, foi voto vencido:¹²⁶

“PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO DE CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE RENDIMENTOS DECORRENTES DE DECISÃO JUDICIAL. CABIMENTO. 1. O art. 46, caput, da Lei nº 8.541/92 prevê a incidência do imposto sobre a renda decorrente de rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial. 2. A isenção prevista no art. 6º, XV, da Lei nº 7.713, de 22.12.88, não se aplica aos créditos dessa natureza. 3. Agravo de Instrumento provido.”

Com relação a posição dominante na jurisprudência até então, é oportuno citar o voto do relator desse processo, Desembargador Federal Nylson Paim de Abreu. Este, apesar de constatar flagrante injustiça – ao citar o art. 46 da Lei nº 8.541/92, que determina a tributação na fonte dos rendimentos recebidos em ações judiciais pelo regime de caixa – entende não haver solução para ela, a não ser por meio de um expediente de ordem prática:¹²⁷

“Embora a referida legislação tenha instituído um regime de flagrante injustiça, ao somar, à inadimplência do executado, um tributo inicialmente indevido, a superação de tal situação só poderia ser alcançada de duas formas: ou alterando-se a Lei para os casos de retenção sobre rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial; ou considerando-se que a incidência do tributo resulta exclusivamente da mora do devedor, acrescentando-se, em decorrência, o valor do tributo ao da condenação, de tal sorte que o pagamento deste montante resultaria líquido para o beneficiário.”

Não havia, contudo, uma integral controvérsia jurisprudencial acerca da tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente. Pelo contrário, mesmo no Tribunal Superior do Trabalho, esse assunto não suscitava maiores discussões. Tanto é assim, que a sua Súmula 368 dispõe da seguinte forma, em seu inciso II:

¹²⁶ Agravo de Instrumento nº 97.04.19309-2. TRF4. 6ª Turma, Relator: Des. Federal Nylson Paim de Abreu, julgado em 12/08/1997, DJU de 27/08/97, p. 68319/350.

¹²⁷ Agravo de Instrumento nº 97.04.19309-2. TRF4. 6ª Turma, Relator: Des. Federal Nylson Paim de Abreu, julgado em 12/08/1997, DJU de 27/08/97, p. 68319/350.

“II. É do empregador a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e fiscais, resultante de crédito do empregado oriundo de condenação judicial, devendo incidir, em relação aos descontos fiscais, sobre o valor total da condenação, referente às parcelas tributáveis, calculado ao final, nos termos da Lei nº 8.541, de 23.12.1992, art. 46 e Provimento da CGJT nº 01/1996.”

Não obstante, o Superior Tribunal de Justiça vem, nos últimos anos, reiteradamente afastando a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente pelo regime de caixa, determinando literalmente, principalmente nos julgados mais recentes, que “o imposto de renda incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente deve ser calculado com base nas tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos”¹²⁸, disposição reproduzida quase literalmente no Ato Declaratório PGFN nº 1/2009, no qual foi reconhecida como pacífica tal jurisprudência. São dezenas os acórdãos prolatados naquela corte, reconhecendo aos rendimentos recebidos acumuladamente um regime de tributação diferenciado, quando não excluem completamente a sua tributação.¹²⁹ No âmbito do Rio Grande do Sul, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região também passou, ao menos nos últimos anos, a reconhecer aos rendimentos recebidos acumuladamente um regime de tributação baseado nas épocas próprias em que estes deveriam ter sido recebidos.¹³⁰ Por sinal, são oriundos do TRF4 os Recursos Extraordinários n^{os}

¹²⁸ Recurso Especial nº 899576. STJ. 2ª Turma, Relator: Min. Castro Meira, julgado em 13/03/2007, DJ de 22/03/2007, p. 332.

¹²⁹ A título exemplificativo, citamos, resumidamente, os seguintes acórdãos do STJ, tendo por relatores diversos ministros daquele tribunal: REsp 492247 (Rel. Min. Luiz Fux), REsp 424225 (Rel. Min. Teori Albino Zavascki), REsp 383309 (Rel. Min. João Otávio de Noronha), REsp 783724 (Rel. Min. Castro Meira), REsp 897314 (Rel. Min. Humberto Martins), REsp 704845 (Rel. Min. Mauro Campbell Marques), AgRg no REsp 1055182 (Rel. Denise Arruda), REsp 1075700 (Rel. Min. Eliana Calmon), REsp 613996 (Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima), REsp 708190 (Rel. Min. Laurita Vaz), REsp 1118429 (Rel. Min. Herman Benjamin).

¹³⁰ Nesse sentido, são a esmagadora maioria, senão todas as decisões do TRF4 no último período de um ano. Em razão da vultosa quantidade de decisões prolatadas por aquele tribunal quanto à tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente, mesmo uma quantidade significativa de decisões teria pouco valor estatístico, para fins de comprovação dessa assertiva.

614406 e 614232, apresentados pela União e objeto de repercussão geral, pendentes de julgamento pelo STF.^{131 132}

Esse movimento jurisprudencial, rumo ao reconhecimento da tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente com base nos meses em que deveriam ter sido recebidos, não tem antecedentes expressivos na doutrina. É sintomático, por exemplo, que as petições iniciais dos processos em que foram interpostos os recursos extraordinários citados acima, não haja praticamente nenhuma referência doutrinária, em detrimento de numerosos precedentes judiciais.^{133 134} Hugo de Brito Machado publicou, em 2004, artigo sobre o tema. Contudo, conforme o próprio articulista, sua manifestação fora provocada por decisão da Primeira Turma do STJ, em que, sob relatoria do Ministro José Delgado, o Tribunal se decidiu pela tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente nos moldes em que vem fazendo hoje. Como afirmou aquele autor:¹³⁵

“Há algum tempo fomos consultados a respeito da questão da incidência do imposto de renda na fonte sobre rendimentos mensais acumulados, recebidos em decorrência de sentença judicial, e nos manifestamos no sentido de que não obstante a interpretação literal da lei nos levar ao entendimento de que o imposto incide sobre o valor pago, nos termos da lei vigente no momento do pagamento, a nosso ver tal entendimento não se punha em harmonia com o sistema jurídico e, por isto mesmo, deveria ser rejeitado. No cálculo do imposto, a nosso ver, ter-se-ia de levar em conta tratar-se de rendimento mensal que se acumulara em detrimento do seu beneficiário que, por isto mesmo, não deveria ter o seu ônus

¹³¹ Recurso Extraordinário nº 614406. STF. Tribunal Pleno, Relator: Min. Ellen Gracie, julgamento em curso.

¹³² Recurso Extraordinário nº 614232. STF. Tribunal Pleno, Relator: Min. Ellen Gracie, julgamento pendente.

¹³³ Conf. autos do Recurso Extraordinário nº 614232. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=982158&ad=s#2%20-%20VOLUME2%20-%20INDEXADO>>. Acesso em: 13 jun.2011.

¹³⁴ Conf. autos do Recurso Extraordinário nº 614406. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=982049&ad=s#2%20-%20VOLUME>>. Acesso em: 7 jun.2011.

¹³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Imposto de renda na fonte e rendimentos mensais acumulados. 2004. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 23 set. 2005.

tributário agravado por tal circunstância. Não chegamos, porém, a escrever sobre o assunto.”

A partir daquele ano, alguns outros artigos foram publicados sobre o tema.¹³⁶ A propósito dos rendimentos recebidos acumuladamente, também se manifestou Roque Antonio Carrazza:¹³⁷

“[...] na hipótese de haver vencimentos ou salários atrasados e sendo eles pagos acumuladamente, haverá, ou não, incidência do IR/Fonte, tomando-se como parâmetro o valor de cada parcela isoladamente considerada, e não o valor global creditado ao contribuinte.”

Trata-se, não obstante, de um movimento dominado pela jurisprudência. Mas, assim como geralmente soe ocorrer na doutrina com relação às questões jurídicas em geral, não há, entre os magistrados, uniformidade de fundamentação com relação ao tema dos rendimentos recebidos acumuladamente, embora o efeito das decisões para os litigantes pouco varie. Uma delas, como já evidenciado ao longo deste trabalho, faz referência ao art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda de 1980, mesmo quando as ações se referem a fatos geradores ocorridos após a sua revogação desse regulamento pelo Decreto nº 1.041/1994. Esse e outros exemplos de teses apresentadas nas decisões, contra a Fazenda, sobre tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente, são apresentados a seguir, em caráter não exaustivo e não sistemático:

- 1) Ofensa aos seguintes princípios ou critérios:
 - a) Isonomia tributária;¹³⁸
 - b) Capacidade contributiva;¹³⁹
 - c) Progressividade;¹⁴⁰

¹³⁶ Ver, p. ex., CALIENDO, Paulo. Imposto sobre a renda incidente nos pagamentos acumulados e em atraso de débitos previdenciários. Interesse Público, Belo Horizonte, v. 5, n. 24, mar. 2004. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/30922>>. Acesso em: 27 jun. 2011.

¹³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 98.

¹³⁸ Recurso Ordinário 2006.70.02.004322-7, TRF4. Apelação em Recurso Extraordinário 2007.72.05.002128-0, TRF4. Arguição de Inconstitucionalidade 2002.72.05.000434-0, TRF4. Recurso Especial 617081, STJ.

¹³⁹ Arguição de Inconstitucionalidade 2002.72.05.000434-0, TRF4.

- d) Proporcionalidade;¹⁴¹
 - e) Tipicidade estrita;¹⁴²
 - f) *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (ninguém pode valer-se da própria torpeza);
 - g) Legalidade;¹⁴³
 - h) Pessoalidade;
 - i) Não-confisco;
- 2) Aplicação do instituto da equidade;¹⁴⁴
 - 3) Enriquecimento sem causa da Administração;¹⁴⁵
 - 4) Art. 12 da Lei nº 7.713/88 apenas definiria o momento de incidência do imposto, não seu critério de cálculo (solução de antinomia aparente com o art. 521 do RIR/80);¹⁴⁶
 - 5) Natureza indenizatória dos rendimentos recebidos acumuladamente;¹⁴⁷
 - 6) Inexistência de fato gerador (ilicitude do pagamento em atraso);
 - 7) Inexistência de fato gerador ou “não incidência” do imposto (critério do mínimo existencial);
 - 8) Eficácia declaratória retroativa da decisão judicial, acarretando disponibilidade jurídica pretérita;¹⁴⁸
 - 9) Declaração de inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713/88, sem redução de texto.¹⁴⁹

¹⁴⁰ Arguição de Inconstitucionalidade 2002.72.05.000434-0, TRF4.

¹⁴¹ Idem.

¹⁴² Recurso Especial 617081, STJ.

¹⁴³ Recurso Especial 617081, STJ. Recurso Especial 492247, STJ.

¹⁴⁴ Recurso Especial 617081, STJ. Recurso Especial 719774.

¹⁴⁵ Recurso Especial 617081, STJ.

¹⁴⁶ Recurso Especial 901945, STJ. Recurso Especial 617081, STJ. Recurso Especial 719774, STJ.

¹⁴⁷ Recurso Especial 617081, STJ. Agravo Regimental no Recurso Especial 1069718, STJ.

¹⁴⁸ Apelação Cível 2007.70.01.002580-4, TRF4.

¹⁴⁹ Arguição de Inconstitucionalidade 2002.72.05.000434-0, TRF4

Não se pretende, no presente trabalho, esgotar todas as nuances jurisprudenciais do tema, principalmente tendo em vista o elevado volume de ações judiciais envolvendo-o, conforme frisado pela Ministra Ellen Gracie no julgamento do Recurso Extraordinário 614406, ao qual, por sinal, foi atribuída repercussão geral.¹⁵⁰ A seguir, são abordadas algumas decisões representativas da matéria, ou relevantes para o estágio atual em que se encontra a jurisprudência sobre a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente. A tese de que art. 12 da Lei nº 7.713/88 apenas definiria o momento de incidência do imposto, não seu critério de cálculo, por exemplo, é comum nos recursos especiais relatados pelo Ministro pelo Ministro Teori Albino Zavascki, como aquela cuja ementa reproduzimos a seguir:¹⁵¹

“TRIBUTÁRIO. REVISÃO JUDICIAL DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. VALORES PAGOS ACUMULADAMENTE. 1. No cálculo do imposto incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente, devem ser levadas em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos, nos termos previstos no art. 521 do RIR (Decreto 85.450/80). A aparente antinomia desse dispositivo com o art. 12 da Lei 7.713/88 se resolve pela seguinte exegese: este último disciplina o momento da incidência; o outro, o modo de calcular o imposto. 2. Recurso especial improvido.”

Para que não parem dúvidas sobre o raciocínio empreendido nesse acórdão, segue reproduzido trecho do voto do relator:

"Dispõe o artigo 12 da Lei 7.713/88 que o imposto de renda é devido na competência em que ocorre o acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN), ou seja, quando o respectivo valor se tornar disponível para o contribuinte. Prevê o citado dispositivo:

¹⁵⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Sessão plenária de julgamento do Recurso Extraordinário 614.406-RS, em 25 mai.2011. Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=QyKffXldfVQ>>. Acesso em: 27 jun.2011.

¹⁵¹ Recurso Especial nº REsp 719774. STJ. 1ª Turma, Relator: Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 15/03/2005, DJ de 04/04/2005 p. 232.

‘Art. 12. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.’

Já o Decreto 85.450/80, que aprovou o regulamento para a cobrança e fiscalização do imposto de renda, considerou, em seu art. 521, que ‘os rendimentos pagos cumulativamente serão considerados nos meses a que se referirem’.

A aparente antinomia dos dois dispositivos se resolve pela seguinte exegese: o primeiro disciplina o momento da incidência; e o segundo, o modo de calcular o imposto. Assim, no caso de rendimentos pagos acumuladamente em cumprimento de decisão judicial, a incidência do imposto ocorre no mês de recebimento (art. 12 da Lei 7.713/88), mas o cálculo do imposto deverá considerar os meses a que se referirem os rendimentos (art. 521 do RIR).

Portanto, o cálculo do desconto do imposto de renda deverá ser efetuado em observância das tabelas e alíquotas vigentes ‘nos meses a que se referirem’.”

Trata-se, portanto, de decisão que, entre outros fundamentos não reproduzidos acima – como a aplicação da equidade em termos diversos dos previstos no CTN – resolveu o caso com base na resolução da antinomia aparente entre o art. 521 do antigo RIR, revogado em 1994, e o art. 12 da Lei nº 7.713/88. É plausível que os rendimentos objeto de repetição de indébito tenham sido recebidos ainda sob a égide do antigo Regulamento. Contudo, deve-se observar, conforme observado no início do tópico presente, que, no TRF4, tribunal do qual o relator do processo citado foi presidente, havia a tese de que o art. 521 havia “subsistido” à integral revogação do antigo Regulamento do Imposto de Renda. Como foi observado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, no Parecer CAT nº 815/2010, a respeito das decisões com esse fundamento:¹⁵²

¹⁵² PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. “Parecer PGFN/CAT nº 815.” 2010. [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/Pareceres e Notas/2010](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/Pareceres%20e%20Notas/2010) (acesso em 26 de jun de 2011), p. 8.

“A justificativa de decisão a partir de legislação já não mais vigente pode causar certa perplexidade, em âmbito de Receita Federal, ambiente no qual historicamente impera a mais absoluta adesão à legalidade. E com razão. Registre-se, assim, que várias decisões foram fundamentadas com base em legislação inexistente.”

Independentemente da legislação usada para contrastar o sentido do art. 12, a tese exposta no julgado acima é relevante no sentido de atribuir àquele artigo sentido mais restrito do aquele que usualmente lhe é conferido. Mais tarde, por meio da técnica de declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto, o TRF4 também restringiria a abrangência do referido artigo, dando margem a que, pela via do Recurso Extraordinário, a essa matéria fosse atribuída repercussão geral pelo STF.

Outra decisão que se afigura representativa dessa questão, desta vez por encerrar, em sua ementa, vários dos fundamentos relacionados anteriormente, é a do Recurso Especial nº 617081, relatado pelo Ministro Luiz Fux. Tal ementa é transcrita a seguir:¹⁵³

“TRIBUTÁRIO. AÇÃO REVISIONAL DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. PARCELAS ATRASADAS RECEBIDAS ACUMULADAMENTE. VALOR MENSAL DO BENEFÍCIO ISENTO DE IMPOSTO DE RENDA. NÃO-INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO. 1. O pagamento decorrente de ato ilegal da Administração não constitui fato gerador de tributo. 2. O imposto de renda não incide sobre os valores pagos de uma só vez pelo INSS, quando o reajuste do benefício determinado na sentença condenatória não resultar em valor mensal maior que o limite legal fixado para isenção do referido imposto. 3. A hipótese in foco versa o cabimento da incidência do imposto de renda sobre proventos de aposentadoria recebidos incorretamente, por isso que, à luz da tipicidade estrita, inerente ao direito tributário, impõe-se a manutenção do acórdão recorrido. 4. O Direito Tributário admite na aplicação da lei tributária o instituto da equidade, que é a justiça no caso concreto. Ora, se os proventos,

¹⁵³ Recurso Especial nº REsp 617081. STJ. 1ª Turma, Relator: Min. Luiz Fux, julgado em 20/04/2006, DJ de 29/05/2006 p. 159.

mesmos [sic] revistos, não seriam tributáveis no mês em que implementados, também não devem sê-lo quando acumulados pelo pagamento a menor pela entidade pública. Ocorrendo o equívoco da Administração, o resultado judicial da ação não pode servir de base à incidência, sob pena de sancionar-se o contribuinte por ato do Fisco, violando os princípios da Legalidade e da Isonomia, mercê de cancelar o enriquecimento sem causa da Administração. 5. O aposentado não pode ser apenado pela desídia da autarquia, que negligenciou-se [sic] em aplicar os índices legais de reajuste do benefício. Nessas hipóteses, a revisão judicial tem natureza de indenização, pelo que o aposentado deixou de receber mês a mês. 6. Recurso especial desprovido.”

A leitura da ementa permite divisar-lhe diversos elementos usados para fundamentar a respectiva decisão: ilicitude do fato, por tratar-se de “ato ilegal” da Administração, obstando, assim, a ocorrência do fato gerador; não incidência, nos termos usados pelo relator, do imposto de renda sobre valores originalmente inferiores ao limite de isenção mensal; exclusão do imposto em face do princípio da tipicidade estrita; aplicação do instituto da equidade; violação aos princípios da legalidade e da isonomia; enriquecimento sem causa da Administração; natureza indenizatória dos rendimentos recebidos mediante ação judicial. No voto do relator, o princípio de que ninguém – no caso, a Administração – pode valer-se da própria torpeza é mencionado expressamente; também, o princípio da capacidade contributiva. Não se pretende, aqui, esmiuçar todos os fundamentos dessa decisão, especificamente. Limitaremos-nos, assim, a examinar alguns de seus aspectos, com base no voto do relator:

“[...] o pagamento decorrente de ato ilegal da Administração não pode constituir fato gerador de tributo, posto que inadmissível o Fisco aproveitar-se da própria torpeza em detrimento do segurado social.”

Trata-se, no trecho acima reproduzido, de aplicação do princípio de que ninguém pode valer-se da própria torpeza, em benefício próprio. Raciocínio semelhante tem sido feito em diversos julgados, já que grande parte das ações com repetição de indébito de imposto retido sobre rendimentos recebidos acumuladamente diz respeito a valores apurados em ações revisionais contra o INSS, conforme observado pela Ministra Ellen Gracie no julgamento do Recurso

Extraordinário nº 614406. Os tribunais têm reafirmado, por isso, o entendimento de que à União é defeso cobrar tributos devidos unicamente em razão da mora de sua autarquia previdenciária. Não obstante, a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente com base no regime de competência passou a ser adotada com relação a ações trabalhistas¹⁵⁴ e outros rendimentos, como os referentes a aluguéis recebidos acumuladamente, em decorrência de ação de cobrança contra a pessoa jurídica locatária.¹⁵⁵ Hugo de Brito Machado já havia, em 2004, antecipado essa possibilidade, ao analisar decisão do STJ em ação movida contra Estado da Federação, beneficiário do imposto por ele retido, em razão do disposto no art. 157, I, da Constituição.¹⁵⁶

“Evitar o locupletamento por parte da fonte pagadora é apenas um dos fundamentos da tese. Outro fundamento, igualmente relevante, é o de que o agravamento do tributo implicaria violência aos princípios da capacidade contributiva e da razoabilidade, e este subsiste íntegro, sendo suficiente por si mesmo para a sustentação da tese.”

A seguir, outro trecho do voto proferido pelo Ministro Luiz Fux no Recurso Especial nº 617081:

“Deveras, a hipótese in foco versa proventos de aposentadoria recebidos incorretamente e não rendimentos acumulados, por isso que, à luz da tipicidade estrita, inerente ao direito tributário.” (sic)

Esse trecho do acórdão encontra-se incompleto, na versão disponibilizada no sítio do STJ na Internet. Entretanto, ele é semelhante ao de outros julgamentos relatados pelo Ministro Luiz Fux, cujo conteúdo é o seguinte:¹⁵⁷

¹⁵⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Sessão plenária de julgamento do Recurso Extraordinário 614.406-RS, em 25 mai.2011. Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=QyKfXldfVQ>>. Acesso em: 27 jun.2011.

¹⁵⁵ Recurso Especial nº 708190. STJ. 5ª Turma, Relator: Min. Laurita Vaz, julgado em 04/02/2010, DJe de 01/03/2010. O recorrente era o Estado de Minas Gerais.

¹⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Imposto de renda na fonte e rendimentos mensais acumulados. 2004. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 23 set. 2005, p. 9.

¹⁵⁷ Conf. Agravo Regimental no Recurso Especial 1069718. STJ. 1ª Turma, Relator: Min. Luiz Fux, julgado em 23/04/2009, DJe de 25/05/2009.

“A hipótese in foco versa [sobre] proventos de aposentadoria recebidos incorretamente e não rendimentos acumulados, por isso que, à luz da tipicidade estrita, inerente ao direito tributário, impõe-se o acolhimento da pretensão autoral.”

Como se vê, o ministro também adota o princípio da tipicidade estrita, para fundamentar sua decisão. Não há, contudo, no voto sob análise, outros parágrafos que, além dos citados, permitam compreender o raciocínio segundo o qual o fato gerador – aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou outros acréscimos patrimoniais – não ocorreu. Resta, assim, somente a suposição de que, eventualmente, tenha o relator entendido que, segundo o critério do mínimo existencial, não se havia configurado renda, inexistindo, portanto, fato gerador. Mas o acórdão não tem elementos para que se tenha tal suposição como certa. Segue-se outro trecho do voto:

“O Direito Tributário admite na aplicação da lei o recurso à equidade, que é a justiça no caso concreto. Ora, se os proventos, mesmos revistos, não seriam tributáveis no mês em que implementados, também não devem sê-lo quando acumulados pelo pagamento a menor pela entidade pública.”

O excerto acima menciona a aplicação da equidade, admitido no direito tributário. Segundo as informações sobre o acórdão constantes do sítio do STJ, este tem por referência doutrinária o *Curso de Direito Tributário* de Hugo de Brito Machado. De fato, consoante esse eminente jurista, de fato, “equidade é a justiça no caso concreto”,¹⁵⁸ mas usada como critério de *integração*, ou seja, como último recurso, em face de lacuna na lei, conforme previsto no art. 108 do CTN. O mesmo autor afirma que “o aplicador da lei somente recorrerá a um dos meios acima indicados [no art. 108 do CTN] na *ausência* de disposição expressa e específica”.¹⁵⁹ Talvez o relator tenha entendido que, por se tratar de evento que não caracterizou a ocorrência de fato gerador, não havia norma legal expressa sobre o assunto. Mesmo

¹⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 115.

¹⁵⁹ *Idem*, *ibidem*, p. 113.

assim, seu emprego no acórdão talvez se adéque melhor a outra afirmação do célebre tributarista piauiense:¹⁶⁰

“Não é fácil definir equidade e seu emprego tem sido tema polêmico entre os doutores. Há quem sustente que a equidade não passa de uma palavra-válvula com que se admitem todos os elementos intelectuais ou sentimentais que não caibam nos conceitos primaciais do método de interpretação, dando-se ao aplicador da lei o poder de determinar a própria norma a ser aplicada.”

O exame detido e fundamentado desse acórdão, como de outros acórdãos com teses semelhantes no STJ, demandaria, no presente trabalho, um espaço alheio ao seu escopo. A leitura superficial de sua ementa suscita uma série de outras questões, como, por exemplo, com relação à afirmação de que “a revisão judicial tem natureza de indenização, pelo que o aposentado deixou de receber mês a mês”. Sendo indenizatórios, tais rendimentos poderiam ser tributados, em qualquer hipótese? A sua natureza indenizatória não excluiria qualquer forma de tributação pelo imposto de renda, ainda que observadas as tabelas e alíquotas próprias dos meses a que se referem os rendimentos?

3.2.2. A repercussão geral

Uma decisão de fundamental importância para o prosseguimento da controvérsia sobre os rendimentos recebidos acumuladamente, mesmo após a pacificação dessa matéria pelo STJ e as inovações administrativas e legislativas dela decorrentes, foi a da Arguição de Inconstitucionalidade nº 2002.72.05.000434-0, do Tribunal Federal da 4ª Região¹⁶¹, ocorrida ainda em 2009, mas que suscitaria efeitos:

¹⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 115.

¹⁶¹ Arguição de Inconstitucionalidade nº 2002.72.05.000434-0. TRF4. Corte Especial, Relator: Des. Fed. Álvaro Eduardo Junqueira, julgado em 22/10/2011.

“ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ART. 12 DA LEI Nº 7.713/88. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA. RETENÇÃO NA FONTE. PERCEPÇÃO ACUMULADA. INCIDÊNCIA MENSAL. PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. REGIME DE COMPETÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE SEM REDUÇÃO DE TEXTO. 1. Arguição de Inconstitucionalidade da regra insculpida no art. 12 da Lei nº 7.713/88 acolhida em parte, no tocante aos rendimentos recebidos acumuladamente decorrentes de remuneração, vantagem pecuniária, proventos e benefícios previdenciários, como na situação vertente, recebidos a menor pelo contribuinte em cada mês-competência e cujo recolhimento de alíquota prevista em lei se dê mês a mês ou em menor período. 2. Incidência mensal para o cálculo do imposto de renda correspondente à tabela progressiva vigente no período mensal em que apurado o rendimento percebido a menor - regime de competência - após somado este com o valor já pago, [sob] pena [de] afronta aos princípios da isonomia e capacidade contributiva insculpidos na CF/88 e do critério da proporcionalidade que infirma a apuração do montante devido. Arts. 153, § 2º, I e 145, § 1º, da Carta Magna. 3. Afastado o regime de caixa, no caso concreto, situação excepcional a justificar a adoção da técnica de declaração de inconstitucionalidade sem redução de texto ou interpretação conforme a constituição, diante da presunção de legitimidade e constitucionalidade dos atos emanados do Poder Legislativo e porque casos símeis a este não possuem espectro de abrangência universal. Considerada a norma hostilizada sem alteração da estrutura da expressão literal.”

Trata-se de arguição de constitucionalidade realizada em razão de questão de ordem suscitada pelo TRF4, devido a determinação do STF, em sede de agravo de instrumento, no qual determinou que a apreciação da constitucionalidade do art. 12 da Lei Lei nº 7.713/88 fosse submetida ao tribunal pleno ou ao respectivo órgão especial, nos termos do art. 97 da Constituição. Como se verifica pelo exame da sua ementa, a decisão foi calcada nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva e no critério da proporcionalidade, no que se refere à apuração do imposto devido. Afastou a aplicação do regime de caixa no caso concreto, e

declarou inconstitucional o referido art. 12, sem redução de texto, para o fim de afastar o cálculo do imposto com base na legislação vigente no momento do recebimento. Trata-se, em certa medida, de expediente semelhante ao da questionável tese, já mencionada, sobre a antinomia entre esse artigo e o do revogado Regulamento do Imposto de Renda de 1980. Não há aqui, contudo, menção a legislação que não se encontra mais em vigor e, sim, explícita negação da compatibilidade entre a aplicação do art. 12 e os referidos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, com seu sucedâneo na apuração do *quantum debeatur*.

O voto do relator, nesse acórdão, é quase integralmente composto pela citação de parecer ministerial da lavra do Procurador da República Luiz Carlos Weber e do Parecer PGFN/CRJ nº 287/2009, com base no qual foi editado o Ato Declaratório PGFN nº 1/2009. A palavra *proporcionalidade* encontra-se citada somente na ementa, o que leva a crer que ela se refere, a rigor, ao critério da progressividade, por diversas vezes mencionada pelo *Parquet* Federal. Seu parecer, conforme transcrito na decisão, é parcialmente reproduzido a seguir, porque não somente sintetiza o problema dos rendimentos recebidos acumuladamente, como empreende, contrariamente a muitas das decisões judiciais sobre o tema, um raciocínio lógico-argumentativo consistente:

“A aplicação do dispositivo legal aqui acoimado de inconstitucional quando o contribuinte vier a receber rendimentos de forma acumulada em decorrência de ato praticado com ilegalidade, abuso de poder ou descumprimento de contrato por parte do devedor da obrigação pecuniária, redundará por propiciar um tratamento com desigualdade a iguais.

É o caso de dois segurados da previdência social que teriam direito a idêntico valor de benefício (hipoteticamente R\$ 1.400,00 se considerado o regramento vigente para o ano-calendário de 2009) e estão posicionados na faixa de isenção do imposto de renda se considerados os proventos mensais de aposentadoria. Um deles percebe regularmente seu benefício sem qualquer ilegalidade praticada pelo INSS. O outro, por erro ou ilegalidade perpetrada pelo órgão previdenciário percebia R\$ 1.100,00, portanto R\$ 300,00 a menos que seu paradigma. Se, de ofício o INSS corrigir esta distorção, ou for condenado na via judicial a tanto, o nosso segurado será duplamente penalizado: a uma por ter deixado de receber o que

lhe era devido durante longos cinco anos ao modo e prazo legalmente fixados e, a duas, por ter de amargar com um desconto de imposto de renda sobre o montante acumulado por aplicação da alíquota máxima - hoje correspondente a 27,5% a incidir sobre base de cálculo mensal acima de R\$ 3.582,00, se considerado o total de rendimentos recebidos em atraso de forma acumulada.

De outra banda, o exemplo desse nosso segurado propiciaria também, outra ofensa ao princípio da igualdade: tratar desiguais com igualdade. Ora, a persistir o comando legal aqui acoimado de inconstitucional redundaríamos por aplicar o mesmo tratamento tributário dispensado a um segurado da previdência social que, considerados os valores mensais, enquadrar-se-ia na faixa de isenção, se comparado a um membro do Poder Judiciário ou do Ministério Público que, sabidamente, recolhe o imposto de renda pela alíquota máxima, ou seja, 27,5%.

Com estes dois singelos exemplos, é possível concluir que a aplicação do dispositivo legal aqui sujeito à análise de sua constitucionalidade é ofensivo ao princípio constitucional da igualdade.

Ora, recebendo o contribuinte remuneração diferida em relação a um mês, e somando-se com a de outros meses de competências diversas, aplicando-se a alíquota correspondente ao somatório dos valores acumulados, tal procedimento vai de encontro ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que há uma fictícia e ilusória demonstração de riqueza quando da percepção concentrada de valores relativos a competências diversas. O montante acumulado recebido de uma só vez gerou uma artificial majoração da base de cálculo, fazendo com que o contribuinte passasse da situação de isento do imposto de renda, ou de uma faixa menor para uma faixa com alíquota maior, sem que efetivamente computasse aumento de riqueza a ponto de justificar uma majoração do imposto de renda em seus rendimentos mensais.

E é justamente aí que o art. 12 da Lei nº 7.713/88 acaba por vulnerar os princípios constitucionais antes destacados: o da progressividade, porque enquadrado o contribuinte numa alíquota maior do que aquela que deveria incidir sobre seus rendimentos; o da capacidade

contributiva porque faz com que o sujeito passivo pague mais imposto do que deveria, se considerada a base econômica distribuída nas diversas competências; o da isonomia, porque a carga tributária que irá suportar é desigual se cotejada com contribuintes que se encontram em idêntica situação econômico-financeira quando adotado o regime de competência como medida da riqueza.

O referido dispositivo legal acaba por criar um sistema híbrido, transformando em regime de caixa o regime de competência do imposto de renda.

Em casos tais, há que se adotar para a tributação o regime de competência, e não o de caixa, sob pena de total vulneração dos princípios constitucionais da progressividade, da capacidade contributiva e da isonomia.”

Talvez a mais importante e lúcida percepção do Parquet tenha sido a de que, em determinados casos de rendimentos recebidos acumuladamente, impõe-se a sua tributação pelo regime de caixa, conforme excerto abaixo:

“No entanto, tenho que o art. 12 da Lei nº 7.713/88 não deve ser expungido do mundo jurídico em sua integralidade, uma vez que há situações em que, por lei ou pelo contrato, o pagamento deva se dar de uma única vez, embora relativo a diversas competências mensais.

Destarte, adotando-se a técnica de declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, é de ser declarada a inconstitucionalidade parcial do art. 12 da Lei nº 7.713/88.”

Um possível exemplo da ressalva feita pelo Parquet é o dos rendimentos em relação aos quais é celebrado acordo judicial. Como observara Hugo de Brito Machado:¹⁶²

“É possível que o beneficiário de rendimento mensal concorde com a fonte pagadora na acumulação destes, para pagamento integral no fim de certo período, colocando-se neste caso a questão de saber se

¹⁶² MACHADO, Hugo de Brito. Imposto de renda na fonte e rendimentos mensais acumulados. 2004. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 23 set. 2005, p.10.

o imposto de renda na fonte deve, então, ser calculado tendo em vista o montante acumulado.

A nosso ver o imposto, em tal caso, deve ser calculado sobre o total dos rendimentos, na data do pagamento.”

A declaração de inconstitucionalidade do art. 12 da nº 7.713/88, conforme observado anteriormente, possibilitaria à Procuradoria da Fazenda Nacional suscitar, junto ao STF, a questão da repercussão geral. Antes disso, já havia sido negada, pelo Excelso Pretório, repercussão geral ao Recurso Extraordinário nº 592.211,¹⁶³ tratando da mesma matéria. Naquela ocasião, haviam sido vencidos os votos dos Ministros Carlos Britto e Marco Aurélio. A seguir, reproduz-se fragmento do seu voto:

“No caso, tem-se situação jurídico-constitucional que extravasa o campo de interesses da recorrente, podendo reproduzir-se em relação a outros beneficiários do Instituto Nacional do Seguro Social e até em setores diversos.”

O Tribunal, contudo, acompanhou o voto do relator, Ministro Menezes Direito, segundo o qual a questão estava “restrita à ocorrência de fatos excepcionais e [...] limitada ao interesse de um pequeno grupo do universo dos contribuintes do Imposto de Renda da Pessoa Física”. A percepção da Administração Tributária, contudo, era diversa, conforme observado no Parecer PGFN/CAT nº 815/2010: “Com efeito, em âmbito de Receita Federal, ainda que empiricamente, tem-se a percepção de que se tratam de valores de monta, e justificadores de preocupação.”¹⁶⁴

Com a declaração de inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713/88 pelo Tribunal Federal da 4ª Região, abriu-se a possibilidade de interpor novo recurso extraordinário, em razão de precedentes do STF. O recurso anterior, ao qual havia sido negada a repercussão geral, havia sido interposto com base no art. 102, III, a, da Constituição, que atribui ao STF competência para o julgamento de recursos extraordinários contra decisões que a contrariem. Após o julgamento da arguição de

¹⁶³ Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 592.211. STF. Tribunal Pleno, Relator: Min. Menezes Direito, julgado em 06/11/2008. DJe-222 de 20/11/2008.

¹⁶⁴ PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. “Parecer PGFN/CAT nº 815.” 2010. [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/Pareceres e Notas/2010](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/Pareceres%20e%20Notas/2010) (acesso em 26 de jun de 2011), p.3.

inconstitucionalidade pelo TRF4, passou a ser possível interpor o recurso com base na alínea *b* do mesmo inciso, referente a decisões que hajam declarado a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal. Conforme afirmado no Parecer PGFN/CRJ nº 104/2010:¹⁶⁵

“A declaração de inconstitucionalidade de tratado ou de lei federal por um tribunal estadual ou regional federal gera um desequilíbrio mais drástico na Federação, pois enseja, no espaço de abrangência desse tribunal, a inaplicabilidade de uma lei que, por sua natureza, deve vigorar sobre todo o território nacional. Essa situação tem a potencialidade de acarretar grave violação a princípios basilares de Direito, como o da isonomia e o da segurança jurídica. [...] Com essa preocupação, o Supremo Tribunal Federal tem presumido a repercussão geral dos recursos extraordinários interpostos pela alínea "b", inciso III, art. 102 da Constituição do Brasil.”

Assim, esse parecer orientou expressamente os Procuradores que atuam perante o TRF4 a interpor recurso extraordinário com base no referido art. 102, III, *a*. Dos recursos assim interpostos, dois deles, os de números 614.406 e 614. 232, lograram ter atribuída repercussão geral, após agravos regimentais contra decisões da Ministra Ellen Gracie, que lhes havia negado seguimento. Ironicamente, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 614.406, que já começou e foi interrompido, no dia 25 de maio do corrente ano, por pedido de vista feito pela Ministra Carmen Lúcia, o único voto favorável à Fazenda é, por hora, o da relatora do processo, Ministra Ellen Gracie, que havia negado seguimento aos seus recursos.¹⁶⁶ Os ministros Marco Aurélio e Dias Toffoli votaram contra a Fazenda, sem maiores formalismos, inclusive no que tange aos argumentos usados durante os debates no plenário. O relatório e o voto da Ministra Gracie, contudo, colocaram diversas questões, numa manifestação que, tendo em vista o estado atual da jurisprudência, poderia ser chamada de tradicionalista, por se aproximar das teses legalistas que

¹⁶⁵ Conf. autos do Recurso Extraordinário nº 614232. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=982158&ad=s#2%20-%20VOLUME2%20-%20INDEXADO>>. Acesso em: 13 jun.2011, p. 114.

¹⁶⁶ Não consta, no sítio do STF, que tenha sido iniciado o julgamento do Recurso Extraordinário nº 614. 232, embora a este também tenha sido reconhecida repercussão geral.

anteriormente prevaleciam na jurisprudência sobre a matéria, conforme exemplificado no início deste tópico.¹⁶⁷

A relatora observou que o art. 12 da Lei nº 7.713/88 é “mero desdobramento” da sistemática adotada pelo legislador para o imposto de renda, citando alguns dos principais dispositivos legais que regem a matéria. Relacionou, expressamente, os regimes de caixa e de competência com a disponibilidade econômica e jurídica de renda e proventos de qualquer natureza. Atribuiu ao regime de caixa, fixado pelo legislador, a ausência de alusões, no art. 12, aos períodos em que os rendimentos deveriam ter sido recebidos. Afirmou não vislumbrar ofensa ao princípio da capacidade contributiva, pois, de acordo com esse princípio, a tributação deve ser, efetivamente, proporcional aos fatos reveladores de riqueza. Segundo ela, a capacidade contributiva é contemporânea à manifestação de riqueza dos contribuintes. Também em relação ao critério da progressividade, não vislumbrou ofensa alguma, seguindo a mesma linha de raciocínio aplicada quanto à capacidade contributiva. Em relação ao princípio da isonomia geral, citou Humberto Ávila e o Ministro Celso de Mello, e afirmou que o art. 12 não estabeleceu distinção entre contribuintes, pois todas as pessoas são igualmente tributadas à medida que recebem seus rendimentos. Concluiu que é a disponibilidade econômica que deve servir como critério comparativo para análise voltada para a aplicação desse princípio, o que não justificaria a criação de regimes sem amparo legal.

Com relação à isonomia tributária, a Ministra Ellen Gracie citou a necessidade de que a legislação esteja em consonância com a realidade, sem gerar ônus irrealistas, como as obrigações acessórias inerentes ao regime de competência, passível de serem observadas somente por pessoas jurídicas, como a escrituração contábil. Citou também a impossibilidade prática de recomposição das declarações de rendimentos dos períodos pretéritos, em razão do esgotamento dos prazos para guarda de documentos. Mencionou o fato de que a decisão impugnada não fez alusão ao art. 46, § 2, da Lei nº 8.541, que expressamente prevê a aplicação da tabela progressiva quando da retenção do imposto sobre os rendimentos recebidos

¹⁶⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Sessão plenária de julgamento do Recurso Extraordinário 614.406-RS, em 25 mai.2011. Disponível em: <<http://www.youtube.com/watch?v=QyKffXldfVQ>>. Acesso em: 27 jun.2011.

em decorrência de decisão judicial. Somente caberia ao legislador, portanto, inovar nesse tipo de matéria, do que citou, como exemplo, a Lei nº 12.350/2010. Esta, contudo, não infirmaria, de modo algum, a legislação até então vigente. Votou por dar provimento ao recurso extraordinário, considerando constitucional o art. 12 da Lei nº 7.713/88.

Conforme observado anteriormente, o julgamento encontra-se suspenso por pedido de vista da Ministra Cármen Lúcia.

3.2.3. Análise crítica

Desde a promulgação da Constituição de 1988, vem-se operando, na jurisprudência pátria, a transição entre um viés legalista de dicção do Direito – caracterizado pela relativa rigidez na interpretação e aplicação das regras estabelecidas pelo legislador ordinário – e uma jurisdição assentada, sobretudo, nos princípios e regras constitucionais. Como afirma Roque Antonio Carrazza, “na análise de qualquer problema jurídico, por mais trivial que seja [...], deve-se, preliminarmente, buscar as culminâncias dos grandes princípios constitucionais”.¹⁶⁸ Destarte, aquilo que outrora se denominava Direito *Alternativo* deixa, gradualmente, de sê-lo, haja vista a sua progressiva institucionalização. Isso, tendo-se em vista quase todos os julgados expostos no presente trabalho, entre cujas exceções encontra-se, surpreendentemente, o voto de uma Ministra do Supremo Tribunal Federal, egressa dos meios jurídicos de uma região do País que se destacou pelo pioneirismo nessa já não tão nova forma de ver o Direito.

O apego à legislação, a preocupação em não desvirtuar o edifício jurídico erigido pelo legislador ordinário passam, estes sim, a ser tidos como comportamentos *alternativos*, diante da profusão de decisões que, a pretexto de garantirem direitos fundamentais ou a observância de princípios constitucionais, tecem raciocínios os mais desconectados possíveis de uma trama que permita, aos

¹⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 112.

destinatários das decisões assim prolatadas, examinem seus fundamentos com clareza e, assim, poderem – como é próprio dos regimes que se pretendem democráticos – usar dos meios legais para poderem fazer valer os seus direitos. É certo que não se tem, em matéria de ações contra os entes estatais, um pólo passivo ao desabrigo de qualquer meio que lhe permita franquear-se a própria defesa. Tem-se, pelo contrário, o Leviatã estatal. De seus tentáculos, entretantes, ergue-se o organismo que acaba por contra ele conspirar, na medida em que lhe ignora a estrutura e, ao arrepio da lei, institui regimes incompatíveis com o seu funcionamento.

É disso que se cuida aqui, em larga medida. Talvez não seja por mero acaso que, exatamente na mais alta corte do País, se haja levantado uma voz em prol da legalidade e em detrimento das mui elásticas interpretações da legislação que buscam, menos do que fazer valer uma tese, garantir a livre realização da vontade do seu autor e aplicador. Não se trata de desautorizar ou renegar a força de que, inescapavelmente, devem gozar os princípios e mandamentos constitucionais, num estado democrático de direito. Mas, como em tudo, há que se observar o justo meio. E não é nesse justo meio que reside parte das decisões analisadas aqui, particularmente aquelas da lavra do Superior Tribunal de Justiça, contra as quais, indiretamente, se insurge a postura legalista assumida pela Ministra Ellen Gracie no julgamento do Recurso Extraordinário nº 614.406. Independentemente da decisão a ser tomada pelo STF, o voto da relatora serve como um contraponto a essa desenfreada torrente que, ao menos em se tratando do objeto do presente estudo, remove, dos caminhos hermenêuticos por onde passa, quaisquer vestígios de argumentação consistente, lógica e racional.

Procurou-se, no presente trabalho, fazer uma exposição preliminar das matérias que nos resultaram mais caras, precisamente por constarem de manifestações que, a despeito de serem favoráveis aos contribuintes ou ao Fisco, representaram o limite, o justo meio excedido por parte das decisões exaradas no STJ. Essas manifestações são, especialmente, o parecer ministerial citado na Arguição de Inconstitucionalidade nº 2002.72.05.000434-0 do TRF4 e o já mencionado voto da relatora, no Recurso Extraordinário nº 614.406. Naquele texto e na fala da Ministra Ellen Gracie, fixa-se com clareza a importância primordial dos princípios da igualdade, da isonomia tributária e da capacidade contributiva para o

deslinde do problema da tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente, em detrimento de teses cujo hermetismo denuncia a sua própria debilidade.

Não resta dúvida de que a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente, da forma como vinha sendo feita, era fonte potencial de iniquidades. Daí à solução fácil de, sob o abrigo do “instituto da equidade” ou de expedientes correlatos, simplesmente desconsiderar-se a legislação, percorre-se uma longa distância. Ou, melhor dizendo, um atalho por sendas desconhecidas, cuja saída pode ser, conforme exposto no tópico referente à legislação, a paralisação da Administração Tributária por normas aberrantes, como a da tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente por pessoas físicas pelo regime de competência, em total desacordo com a sistemática legal do imposto. Essa sistemática se expressa não em uma, mas em um conjunto esparso de previsões normativas, das quais o Regulamento do Imposto de Renda é, em certa medida, uma tentativa de consolidação. Atacar somente uma delas é, potencialmente, defalcicar esse sistema de uma das engrenagens essenciais ao seu funcionamento.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em que pesem as divergências jurisprudências sobre os fundamentos em que se assenta a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente, existe, nos tribunais, um quase consenso em relação à aplicação, sobre estes, do regime de competência. Entretanto, apesar dessa diversidade jurisprudencial, pode-se afirmar que os principais fundamentos desse tratamento residem nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Contrariamente ao externado no julgamento do recurso especial sobre o tema, a jurisprudência tem entendido que o acréscimo patrimonial deve ser apreciado não no mês ou instante do recebimento dos rendimentos e, sim, num prazo ampliado, levando-se em conta as reais condições do contribuinte. Entretanto, com esse modo de proceder, perde-se aquele que foi eleito, pelo legislador ordinário, como o referencial possível da capacidade contributiva: a percepção de riqueza.

Embora se possa alegar a aplicação, ao caso, do princípio da isonomia, mesmo esta é questionável, na medida em que, efetivamente, abre-se a possibilidade de dar tratamento diferenciado a contribuintes em igual situação, devido à falta de um critério claramente definido, que não o legalmente previsto. Cria-se, por exemplo, a possibilidade de que um contribuinte que sofreu considerável evolução patrimonial desde o recebimento dos rendimentos seja tratado da mesma forma de outro que segue em situação modesta. Isso, porque se estará tomando como referencial uma situação pretérita, não mais a situação a situação atual de ambos os contribuintes. Em certa medida, o legislador já optou, nesse caso específico, por eleger situações pretéritas como paradigma para a aferição de riqueza. Tem-se, portanto, que o problema da tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente diz respeito, fundamentalmente, ao critério temporal eleito pelo aplicador da lei com relação a essa tributação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.
- AMARO, Luciano. “Imposto de renda: regime jurídico.” In: *Curso de Direito Tributário*, por Ives Gandra da Silva Martins (Org.). São Paulo: Saraiva, 2010.
- ANDRADE, Flávio da Silva. “Reflexões acerca da exigência de imposto de renda sobre rendimentos pagos, acumuladamente e em atraso, em cumprimento de decisão judicial.” *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região* 21, n. 1 (Janeiro 2009): 62-85.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda Constitucional n. 51, de 14.02.2006*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.
- , *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21ª edição. São Paulo: Saraiva, 2009.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*. 10ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- DIFINE, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.
- FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na Constituição*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 9ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. “Exposição de Motivos nº 197-A.” Brasília, 2003.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *Direito Administrativo*. 22ª edição. São Paulo: Atlas, 2009.

PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL. “Parecer PGFN/CAT nº 815.” 2010. [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/Pareceres e Notas/2010](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/legislacao-e-normas/Pareceres%20e%20Notas/2010) (acesso em 26 de jun de 2011).

QUEIROZ, Mary Elbe. “Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza - tributação das pessoas físicas.” In: *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*, por Eurico Marcos Diniz de Santi (Org.). Rio de Janeiro: Forense, 2006.

RIBERO, Ana Maria. “A responsabilidade tributária pela retenção do imposto de renda das pessoas físicas.” In: *Direito tributário e processo administrativo aplicados*, por Heleno Taveira Tôrres et al. (org.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Manual do imposto de renda retido na fonte*. Brasília, 2003.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. “Video da sessão plenária.” 2011 de mai de 2011. <http://www.youtube.com/watch?v=QyKffXldfVQ> (acesso em 27 de jun de 2011).