

ALGUMAS NOTAS SOBRE A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE OS RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE (RRA)

Hugo de Brito Machado Segundo¹

RESUMO: Há algum tempo vem sendo debatida na jurisprudência a questão dos rendimentos recebidos acumuladamente (RRA), tendo provocado, até, alteração no plano legislativo. Apesar disso, seu trato continua relevante, sobretudo por conta do reconhecimento de sua repercussão geral por parte do Supremo Tribunal Federal (RE 614.232 AgR-QO-RG/RS e RE 614.406/RS). Nas linhas que se seguem, serão examinados a forma como a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) deslindou tais questões, o debate que se seguiu e levou sua apreciação ao Supremo Tribunal Federal (STF), a alteração levada a efeito pelo legislador e as possíveis repercussões de uma modificação, pelo STF, na jurisprudência já firmada. O ideal, portanto, para que se respeitem os princípios constitucionais envolvidos no problema, é preservar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça relativamente ao período passado, anterior à Lei 12.350/2010, que conciliava o teor do art. 12 da Lei 7.713/88 com a legislação que lhe era anterior, e, relativamente ao período posterior à vigência desta lei, aplicar o regime nela previsto a todo tipo de RRA, e não só àqueles provenientes do trabalho ou de aposentadoria.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto de Renda. Rendimentos Recebidos Acumuladamente (RRA).

1 INTRODUÇÃO

Há algum tempo vem sendo debatida na jurisprudência a questão dos rendimentos recebidos acumuladamente (RRA), tendo provocado, até, alteração no plano legislativo. Apesar disso, seu trato continua relevante, sobretudo por conta do reconhecimento de sua repercussão geral por parte do Supremo Tribunal Federal (RE 614.232 AgR-QO-RG/RS e RE 614.406/RS).

Para melhor situar o leitor, vale recordar no que consistem os rendimentos recebidos acumuladamente. Suponha-se que um cidadão tem rendimento mensal de R\$ 1.300,00 e, nessa condição, é isento do imposto de renda das pessoas físicas. Por uma divergência qualquer com a sua fonte pagadora, porém, essa pessoa passa alguns meses sem receber esse rendimento, no todo ou em parte, tendo, para remediar o problema, de se valer do

¹ Mestre e Doutor em Direito. Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários. Professor (Graduação, Mestrado e Doutorado) da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, de cujo Programa de Pós-Graduação (Mestrado/Doutorado) é Coordenador. *Visiting Scholar* da *Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria.

Poder Judiciário. Ao cabo de alguns anos de discussão, obtendo êxito na demanda, recebe todo o valor que lhe é devido, mas de forma acumulada. Em vez de R\$ 1.300,00 a cada mês, recebe, por hipótese, R\$ 26.000,00 de uma única vez. Coloca-se, então, o problema de saber como esse rendimento deverá ser tributado. Como foi recebido de uma única vez, em determinado mês, pode-se sustentar que ele deve ser submetido à alíquota máxima vigente para o imposto (que, atualmente, é de 27,5%), procedendo-se apenas às deduções legalmente permitidas. Mas essa solução, muitas vezes, leva alguém que de outro modo não seria tributado, ou que seria tributado de forma mais suave, a sujeitar-se a um gravame fiscal incompatível com sua capacidade contributiva.

Nas linhas que se seguem, serão examinados a forma como a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) deslindou tais questões, o debate que se seguiu e levou sua apreciação ao Supremo Tribunal Federal (STF), a alteração levada a efeito pelo legislador e as possíveis repercussões de uma modificação, pelo STF, na jurisprudência já firmada.

2 JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA EM TORNO DO ART. 12 DA LEI 7.713/88

A respeito dos rendimentos recebidos acumuladamente, o art. 12 da Lei 7.713/88 dispõe:

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.

Diante dessa previsão legal, as autoridades da Receita Federal exigiam o imposto de renda calculado sobre o total dos rendimentos recebidos acumuladamente, permitindo a dedução apenas das despesas relativas à ação judicial. Assim, um contribuinte que de outro modo seria isento do imposto, ou tributado por alíquotas mais baixas, submetia-se à tributação pela alíquota máxima.

Inconformados, os contribuintes levaram a questão ao Judiciário, que, apreciando-a, por meio do Superior Tribunal de Justiça, posicionou-se pela

invalidade da postura adotada pela Receita Federal. Percebe-se, do exame dos acórdãos correspondentes, que os Ministros ficaram muito impressionados com o que lhes parecia uma “dupla punição”, representada pelo fato de o sujeito receber em atraso o que lhe era devido, e ainda sofrer, nessa condição, um ônus tributário que não existiria não fosse esse atraso. Chamou-lhes a atenção, ainda, o fato de que, na maior parte das vezes, o devedor em mora, condenado ao pagamento acumulado, era o próprio Poder Público Federal, que terminaria, com a incidência instantânea sobre todo o valor, locupletando-se de sua própria torpeza.²

Outro fundamento de peso foi encontrado na legislação anterior (v.g., Lei 4.506/64, art. 19), que permitia a tributação dos rendimentos à luz da legislação vigente à época em que eles deveriam ter sido recebidos, de forma fracionada³. Para o STJ, não haveria incompatibilidade entre essas disposições anteriores e o art. 12 da Lei 7.713/88, pois as primeiras tratariam da forma de cálculo do tributo, enquanto a última disciplinaria apenas o momento em que ele seria devido.⁴

² “[...] 4. 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 são 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 em aplicar os índices legais de reajuste do benefício. Nessas hipóteses, a revisão judicial tem natureza de indenização pelo que o aposentado isento, deixou de receber mês a mês. [...]” (STJ, AgRg no REsp 1069718/MG, *DJe* de 25/05/2009)

³ “Art. 19. Para efeito de tributação poderão ser distribuídos por mais de um exercício financeiro os rendimentos recebidos acumuladamente em determinado ano: I - Como remuneração de trabalhos ou serviços prestados em anos anteriores e em montante que exceda de 10% (dez por cento) dos demais rendimentos do contribuinte no ano do recebimento, se o recebimento acumulado resultar: a) de anterior incapacidade financeira do devedor para pagá-los; b) de disputa judicial ou administrativa sobre o respectivo pagamento; c) de estipulação contratual prevendo o recebimento acumulado ou final, nos casos de honorários ou remunerações dos profissionais liberais; [...]”

⁴ “[...] 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’. 3. Sobreveio a Lei 7.713/88, cujo art. 12 prescreve: ‘No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no

Note o leitor que, pelos fundamentos inicialmente apontados, o STJ teria de declarar a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/88, pois, em última análise, o que a Corte estava a declarar era que o artigo, conquanto determinasse o tratamento conferido pela Receita Federal aos RRA, não poderia ser aplicado sob pena de conduzir a uma situação contrária a princípios constitucionais como o da capacidade contributiva, da isonomia, da moralidade etc. Somente o último dos fundamentos indicados, calcado na legislação anterior, e em uma possível compatibilização entre ambas, permitiria ao STJ afastar a acusação de que estaria declarando, por via oblíqua, a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/88, em ofensa ao art. 97 da CF/88 e ao disposto na Súmula Vinculante n.º 10/STF. Isso porque, por esse último fundamento, a questão não seria resolvida com a aplicação do critério hierárquico (normas constitucionais prevalecendo sobre normas legais), mas com a aplicação dos critérios cronológico e da especialidade (conciliação de normas legais anteriores e posteriores).

3 INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO E OS LIMITES DO TEXTO

O que o Superior Tribunal de Justiça procurou fazer, nos julgados relativos aos RRA, foi uma interpretação conforme a Constituição da legislação pertinente. Sabe-se que, quando um texto normativo permite, em sua literalidade, mais de uma interpretação, deve-se optar por aquela de maior compatibilidade com a Constituição, afastando-se aquela(s) considerada(s) contrária(s) ao Texto Constitucional. É precisamente o que o Supremo Tribunal Federal faz quando declara inconstitucional um dispositivo de *lei sem redução de texto*: o que se declara inválido é um dos sentidos permitidos pelo

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.’ (grifou-se) 4. Esta Turma, ao julgar o REsp 424.225/SC (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 19.12.2003, p. 323), assim se referiu ao art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo 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.’ (grifou-se). [...]’ (STJ, 1.ª T, AgRg no REsp 1055182/RJ, DJe de 1/10/2008).

texto legal, que é preservado em sua literalidade se entendido em outro sentido, igualmente extraível de seu texto.

O problema é que a interpretação conforme a Constituição tem limites, representados pelos sentidos literalmente possíveis do texto legal. Não é possível proceder-se a uma interpretação “conforme” para dar a um texto legal um sentido que de nenhuma maneira se coaduna com as palavras nele utilizadas, as quais, não raro, apontam de forma bastante clara para o sentido contrário.⁵ Não é tão raro, porém, que órgãos do Judiciário ajam assim. Aliás, não foi por outro motivo que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n.º 10, segundo a qual viola “a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte.”

É certo que as palavras são plurissignificativas, e que somente à luz do contexto em que empregadas é possível aos que participam do “jogo de linguagem” compreender o que se quer dizer com elas. Mas, por maior que seja a parcela de criação do intérprete, na (re)construção do sentido de uma palavra ou expressão, essa criação tem limites, impostos por parâmetros pré-estabelecidos.⁶ Do contrário, fosse absoluto esse papel criador, a própria comunicação seria inviável, à míngua de um consenso prévio a respeito dos sentidos possíveis de uma palavra, som ou gesto. Os sons emitidos por alguém, ou os sinais gráficos traçados em um papel ou na tela de um computador, poderiam significar qualquer coisa, ou seja, não teriam significado algum.

⁵ Por isso mesmo, Paulo Bonavides registra que “os limites entre a interpretação e a criação do direito são fugazes, inseguros, movediços, passando-se às vezes quase imperceptivelmente da interpretação declaratória para a interpretação constitutiva, e por dia desta – o que é mais grave – para a interpretação *contra legem*. Corre o juiz ou o intérprete o risco de não interpretar a lei, mas de reformá-la.” BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 479.

⁶ Como nota Jane Reis Gonçalves Pereira, “não se pode perder de vista que o texto desempenha papel relevante na limitação da liberdade interpretativa. O texto não é apenas o ponto de partida da interpretação: associado ao imperativo de fundamentação das decisões judiciais, torna-se peça fundamental na constrição do arbítrio no processo hermenêutico.” PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 46.

Nessa ordem de ideias, o intérprete de um texto normativo, por maior liberdade que tenha na definição de seu sentido, não pode pretender que esse sentido seja “o que quiser”, sob pena de nem se poder falar em norma, ou em texto normativo, mas tão somente em arbítrio do (suposto) intérprete. É por isso que, no que tange à interpretação conforme a Constituição, o intérprete somente pode proceder a ela quando, realmente, dos vários sentidos *possíveis* do texto, um ou alguns forem inconstitucionais, mas outro, ou outros, forem compatíveis com a Constituição. Se a única forma de compatibilizar um dispositivo de lei com a Constituição for atribuindo a ele um sentido inteiramente diferente (e, não raro, o contrário) daquele(s) permitido(s) por seu texto, não será o caso de realizar uma interpretação conforme a Constituição, mas sim de declarar a sua inconstitucionalidade, observando o disposto no art. 97 da CF/88.

No caso em questão, o art. 12 da Lei 7.713/88 parece claro ao estabelecer a incidência do imposto no mês do recebimento do crédito, sobre o valor total deste. É certo que essa conclusão é contrária ao princípio da capacidade contributiva, à isonomia, à equidade, à vedação do locupletamento sem causa e à própria efetividade da jurisdição, mas tais fundamentos talvez devam conduzir à declaração da inconstitucionalidade do artigo, e não a uma “interpretação” de suas disposições que conduza a uma proposição que determina o inverso do que nele se acha escrito, conciliando-as com normas anteriores que, por serem a ela contrárias, teriam, de rigor, sido revogadas. Na verdade, estando a norma veiculada pelo art. 12 da Lei 7.713/88 em vigor, e sendo ela contrária ao que dispunham normas anteriores, ela revogou o tratamento fracionado dado ao RRA. Se o tratamento por ela veiculado faz-se, por isso, contrário à Constituição, como parece de fato ser, esse é outro problema.

A violação ao princípio da capacidade contributiva decorre do fato de que o contribuinte que recebe rendimentos acumulados tem, comparativamente, menos capacidade econômica para contribuir que aquele que recebeu seus rendimentos pontualmente. Tendo passado largo período de tempo sem receber o que lhe era devido, não há justificativa para se sujeitar a ônus tributário maior. O ônus deveria ser menor ou, na pior das hipóteses, o

mesmo. E como, nesse caso, capacidade contributiva serve de critério de discrimen para que se possa tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigalam, pelo mesmo motivo há violação ao princípio da igualdade tributária.

Basta imaginar a capacidade para contribuir de alguém que exerce cargo público e recebe, nessa condição, R\$ 2.000,00 por mês, sofrendo a incidência do imposto pela alíquota mínima, respeitada a dedução correspondente ao limite de isenção. Em seguida, compare-se essa capacidade com a de outra pessoa, que exerce o mesmo cargo e faz jus aos mesmos R\$ 2.000,00, mas que recebe apenas R\$ 1.000,00, tendo de mover ação judicial para que lhe sejam pagos os outros R\$ 1.000,00. Esse segundo contribuinte está, a cada mês, a revelar menor capacidade para contribuir que a de seu colega. Apesar disso, quando tiver reparada a situação, sendo (re)colocado em situação próxima (nunca igual) à do colega, sofrerá a incidência do imposto pela alíquota de 27,5%, embora esteja, *depois da reparação*, em situação reveladora de ainda menor capacidade contributiva, em face das necessidades enfrentadas durante o longo período necessário ao deslinde da ação judicial e ao efetivo recebimento da remuneração integral.

Mostra-se também iníquo, verdadeiro locupletamento sem causa, permitir a tributação dos RRA pela aplicação da alíquota máxima vigente no mês do recebimento, sobretudo nos casos em que a fonte pagadora é o próprio Poder Público Federal. A União, por exemplo, quando atrasa o pagamento de um servidor, ou de um aposentado, e procede depois a esse pagamento de forma acumulada, em juízo, receberia como “prêmio” pela ilegalidade praticada um valor de tributos que, de outro modo, não lhe seria devido. O tributo decorre, em tal situação, claramente, da torpeza da própria entidade tributante, o que não se pode razoavelmente admitir.

Há, finalmente, violação ao princípio da máxima coincidência possível, decorrente do art. 5.º, XXXV, da CF/88, segundo o qual aquele que obtém a prestação da tutela jurisdicional deve ser colocado em situação *a mais próxima possível* daquela em que estaria se a parte adversa tivesse cumprido sua obrigação espontaneamente. No caso, se a fonte pagadora tivesse honrado suas obrigações pontualmente, tornando desnecessário o

processo judicial, os rendimentos não teriam sido pagos acumuladamente e a tributação mais gravosa não teria acontecido. Para que a situação decorrente da sentença seja a mais próxima possível disso, não se pode admitir a tributação no caso de RRAs pagos em virtude de condenação judicial.

Mas, como dito, tudo isso justificaria a declaração da inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/88, colocando-se, porém, a questão de saber qual norma seria restabelecida em virtude disso, passando a reger tais situações. Para tangenciar a necessidade dessa declaração, o Superior Tribunal de Justiça procurou conciliar o artigo com outras disposições legais, mais antigas, em face das quais os RRA deveriam ser tributados pelas alíquotas vigentes à época em que deveriam ter sido normalmente pagos. É o caso da já mencionada Lei 4.506/64. A solução, contudo, é passível de crítica; não por sua conclusão, mas pelos seus fundamentos, pois o que o art. 19 da Lei 4.506/64 determina parece ser o contrário do que dispõe atualmente o art. 12 da Lei 7.713/88 (pelo menos se entendido antes da edição da Lei 12.350/2010, que acrescentou à Lei 7.713/88 um art. 12-A), podendo-se dizer que este último, na verdade, revogou o primeiro.

Realmente, a Lei 7.713/88, em sua redação original, tinha capítulo dedicado aos rendimentos recebidos acumuladamente, e nele constava, basicamente, apenas o art. 12, que categoricamente afirma a necessidade de o RRA ser tributado no mês em que efetivamente recebido, sem nenhuma ressalva. Norma mais recente, que trata de todo o assunto versado na norma anterior, e o faz de forma diversa, com ela incompatível, revogando-a. Não foi por outro motivo, aliás, que a Receita considerou tributáveis de forma imediata e não fracionada os RRA, sob a vigência da Lei 7.713/88, em oposição ao que anteriormente se achava consolidado no RIR/80, reflexo da Lei 4.506/64.

4 ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E SEUS REFLEXOS NO ÂMBITO DA ATUAÇÃO DA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL

Diante do quadro descrito no item anterior, o Supremo Tribunal Federal, em um primeiro momento, negou repercussão geral à questão dos rendimentos recebidos acumuladamente (RRA). Entendeu, na oportunidade,

que a questão seria resolvida à luz da interpretação e da conciliação de normas infraconstitucionais apenas⁷. O Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, já tinha entendimento consolidado em torno do assunto, desde muitos anos antes, terminando por enunciá-lo por meio da sistemática dos “recursos repetitivos”, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. AÇÃO REVISIONAL DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. PARCELAS ATRASADAS RECEBIDAS DE FORMA ACUMULADA.

1. O Imposto de Renda incidente sobre os benefícios pagos acumuladamente deve ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos, observando a renda auferida mês a mês pelo segurado. Não é legítima a cobrança de IR com parâmetro no montante global pago temporaneamente. Precedentes do STJ.

2. Recurso Especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e do art. 8º da Resolução STJ 8/2008.⁸

Estando pacífico no âmbito do STJ o entendimento a respeito da forma de tributação dos RRA, e tendo o STF afirmado não ser de sua competência o reexame da questão, esta parecia resolvida de forma definitiva. Isso motivou a Procuradoria da Fazenda Nacional a editar o Parecer PGFN/CRJ/n.º 287/2009, dispensando os Procuradores da Fazenda de interpor recursos nas questões referentes ao tema, e autorizando-os a desistir dos recursos já interpostos.

Não obstante esse cenário, em momento posterior o Tribunal Regional Federal da 4.ª Região declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/88, por entender que ele, inequivocamente, determina a tributação dos RRA com a incidência da alíquota máxima do imposto sobre o valor total dos rendimentos acumulados, no mês em que estes são efetivamente pagos. Diante disso, fez-se cabível o Recurso Extraordinário, em face do art. 102, III, “b”, da CF/88, tornando-se impossível ao STF tangenciar a análise do tema sob a justificativa de que ele seria “meramente infraconstitucional”.

⁷ STF, RE 592.211 RG / RJ, j. em 6/11/2008.

⁸ STJ, 1.ª S, REsp 1118429/SP, DJe de 14/05/2010.

Assim, apreciando o RE 614.406/RS, o STF iniciou o exame da questão, tendo não apenas reconhecido a sua repercussão geral (também reconhecida no julgamento do RE 614.232 AgR-QO-RG), como proferido votos no sentido de que o art. 12 da Lei 7.713/88 seria realmente inconstitucional. É preciso, porém, cuidado com os fundamentos utilizados, notadamente em razão de consequências práticas que poderiam advir de sua aplicação coerente a outros contextos.

De fato, embora o julgamento ainda não tenha sido concluído, e os votos ainda não tenham sido formalizados, o site do STF noticiou que, para o Ministro Marco Aurélio, “o contribuinte não recebe as parcelas na época devida. É compelido a ingressar em juízo para ver declarado seu direito. E, para efeito de incidência de Imposto de Renda, há a junção dessas parcelas. O Imposto de Renda não tem como fato gerador a disponibilidade financeira, que diz respeito à posse. O Imposto de Renda tem como fato gerador a disponibilidade econômica e jurídica. Se assim o é, se esse é o fato gerador do Imposto de Renda, não se pode deixar de considerar o fenômeno verificado nas épocas próprias quanto a esta disponibilidade”⁹. Embora o Ministro Dias Toffoli tenha aderido à divergência com apoio no princípio da isonomia, o próprio TRF da 4.^a Região parece ter pautado sua decisão por esse critério, que parece estar guiando o debate no âmbito do STF (tanto que a Ministra Ellen Gracie, relatora, para dar provimento ao recurso, defendeu a adoção do regime de caixa,¹⁰ como se fosse isso o que estivesse em jogo).¹¹

⁹ STF inicia análise de recurso sobre IR incidente nos rendimentos pagos acumuladamente. **Notícias STF**, Brasília, 25 mai. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=180437>>. Acesso em 7/8/2012.

¹⁰ Entende-se por regime de caixa aquele no qual “as mutações patrimoniais ativas e passivas somente são consideradas quando recebidas ou pagas em moeda.” OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 316.

¹¹ Na verdade, a questão não reside em saber se o regime é o de caixa ou o de competência, critérios que, porque ligados à forma de contabilização de receitas e despesas, não se aplicam às pessoas físicas, desobrigadas de possuir escrituração contábil. A questão, na verdade, consiste em saber se existe, ou não, *disponibilidade* econômica ou jurídica da renda. Em se tratando de empregado que não tem esse direito

Tal entendimento, se vier a prevalecer, pode ter efeitos inclusive sobre a solução legislativa encontrada para o problema (Lei 12.350/2010), que poderia, também ela, ser considerada inconstitucional, o que não parece correto nem adequado.

5 SOLUÇÃO LEGISLATIVA E POSSÍVEIS REFLEXOS DE UMA ALTERAÇÃO JURISPRUDENCIAL

De forma a aparentemente consolidar o posicionamento jurisprudencial firmado no âmbito do STJ, o legislador editou a Lei 12.350/2010, inserindo na Lei 7.713/88 um art. 12-A que dispõe:

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.

§ 1.º 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.

§ 2.º 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.

§ 3.º 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.

reconhecido por seu patrão (ou de servidor ou aposentado que não tem esse direito reconhecido pela previdência), parece claro inexistir qualquer tipo de disponibilidade, seja econômica, seja jurídica, da renda ou dos proventos. Sobre a relação entre os regimes de caixa e competência e a espécie de disponibilidade da renda de que se cogita, confira-se: OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 317 e ss.

§ 4.º 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 §§ 1.º e 3.º.

§ 5.º O total dos rendimentos de que trata o caput, observado o disposto no § 2.º, poderá integrar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento, à opção irrevogável do contribuinte.

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

§ 7.º Os rendimentos de que trata o caput, recebidos entre 1º de janeiro de 2010 e o dia anterior ao de publicação da Lei resultante da conversão da Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010, poderão ser tributados na forma deste artigo, devendo ser informados na Declaração de Ajuste Anual referente ao ano-calendário de 2010.

§ 8.º (VETADO)

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

A adoção do entendimento jurisprudencial pelo legislador, porém, é só aparente. Em verdade, a solução legislativa é diversa, e tecnicamente mais adequada, à luz da Teoria Geral do Direito. Preservam-se os princípios da capacidade contributiva, da máxima coincidência possível do provimento judicial e da proibição de locupletamento em virtude da própria torpeza, mas não se maltratam noções básicas de direito intertemporal. Se o fato gerador da obrigação tributária é a aquisição da disponibilidade da renda, e esta só se verifica com o pagamento, não se pode aplicar a esse fato legislativo que já não está mais em vigor quando de sua ocorrência. Daí por que, de forma correta, o art. 12-A determina a aplicação da legislação vigente na data do pagamento acumulado, procedendo-se apenas à multiplicação dos limites de isenção e dos valores das deduções legais referentes às várias faixas de alíquotas em função do número de meses de acumulação do rendimento. Com isso, dá-se ao contribuinte um tratamento tributário equivalente àquele que lhe seria conferido se lhe fosse pago parceladamente o rendimento acumulado.

Mesmo assim, reconheça-se que a solução não resolve o problema de forma definitiva.

Primeiro, porque há o período anterior à lei, que o § 8.º procurava contemplar, retroativamente, mas foi vetado. Em relação a ele, continua rele-

vante perquirir em torno da validade do art. 12 da Lei 7.713/88 e de sua relação com as normas referentes aos RRA que teriam sido por ele supostamente revogadas (ou não, na visão do STJ).

Segundo porque, de uma forma ou de outra, há rendimentos que podem ser eventualmente recebidos de forma acumulada, suscitando questionamentos em torno de como deveriam ser tributados pelo IRPF, e que não estão expressamente contemplados pelo art. 12-A da Lei 7.713/88. É o caso daqueles provenientes de aluguel¹². Uma solução para esses RRA seria considerar que o rol previsto no *caput* do art. 12-A os contemplaria, pois seria exemplificativo de todo e qualquer rendimento recebido acumuladamente em virtude de decisão judicial.

E, terceiro, e mais grave, porque, se o STF considerar que o art. 12 da Lei 7.713/88 realmente determinava a tributação dos RRA de forma integral e imediata, pela alíquota máxima vigente no mês do efetivo pagamento, e que, nessa condição, é inconstitucional *porque o art. 153, III, da CF/88 determinaria a adoção do regime de competência*¹³ no âmbito da tributação

¹² “PROCESSUAL CIVIL. LOCAÇÃO. PRESUNÇÃO DE PAGAMENTO DE JUROS. ART. 944 DO CÓDIGO CIVIL DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA N.º 211 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECEBIMENTO ACUMULADO DOS ALUGUÉIS. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. CÁLCULO. TABELAS E ALÍQUOTAS VIGENTES À ÉPOCA DO VENCIMENTO DE CADA DÉBITO. 1. A alegada violação do art. 944 do Código Civil de 1916 não restou debatida e decidida pelo Tribunal *a quo*, a despeito da oposição dos embargos declaratórios, incidindo o disposto na Súmula n.º 211 da Súmula desta Corte. 2. O imposto de renda retido na fonte deve ser recolhido em conformidade com as tabelas e alíquotas vigentes à época de cada vencimento mensal dos alugueis. 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, desprovido.” (STJ, 5.ª T, REsp 708.190/MG, DJe de 01/03/2010)

¹³ Embora considere a expressão ambígua, Ricardo Mariz de Oliveira afirma ser ela tradicionalmente associada ao regime “que reconhece as receitas quando definitiva e incondicionalmente incorporadas ao patrimônio, ainda que não recebidas em moeda, tanto quanto contabiliza no passivo os encargos definitivamente assumidos, ainda que não pagos, além das provisões.” OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 316. Nessa ordem de ideias, conforme já salientado, parece claro que a questão, no caso, não consiste em aplicar regime de caixa ou de competência, até porque, antes do julgamento da ação proposta pelo beneficiário dos RRA, não se pode falar em rendimento definitiva e incondicionalmente incorporado ao seu patrimônio. A distinção entre os regimes serviria, por exemplo, para definir quando deveriam ser tributadas as receitas oriundas de vendas a prazo, não para definir o momento de tributação de rendimentos que so-

da renda das pessoas físicas, também o art. 12-A, inserido pela Lei 12.350/2010, deverá ser considerado inconstitucional. Afinal, ele determina a aplicação das alíquotas vigentes na data do efetivo pagamento, com o diferencial de preconizar a multiplicação do limite de isenção e das deduções referentes às várias faixas de alíquotas pelo número de meses a que os RRA dizem respeito. A solução, embora mais adequada à luz da Teoria Geral do Direito, não consiste na aplicação do regime de competência, e seria, por isso, a prevalecer o fundamento que vem sendo adotado pelo STF, também inconstitucional.

Aliás, caso se adote o regime de competência para a tributação das pessoas físicas, como parece sugerir o voto do Ministro Marco Aurélio (e, *a contrario*, o voto da relatora) proferido no julgamento do RE 614.406/RS, haverá séria ofensa ao princípio da capacidade contributiva, ensejando verdadeiro “tiro pela culatra” para muitos contribuintes pessoas físicas. É que, pelo regime de competência, os beneficiários dos rendimentos deveriam tê-los submetido à tributação não na data em que efetivamente receberam os pagamentos, mas nas datas em que *deveriam ter recebido* esses pagamentos. Daí o argumento estar sendo utilizado pelo STF para aderir à tese já construída (por outros fundamentos) pelo STJ. Mas, adotado coerentemente, ele conduziria à possibilidade de o fisco exigir do empregado que não recebeu o seu salário que, ainda assim, recolhesse o seu imposto de renda. Aliás, fosse mesmo aplicável o regime de competência, o RRA deveria ser tributado pelas alíquotas vigentes em cada mês em que os rendimentos deveriam ter sido recebidos, mas deveria por igual haver a incidência de juros contados a partir de então. Apenas no caso de insucesso de ação judicial destinada a receber o valor o seu estorno poderia acontecer.

O ideal, portanto, para que se respeitem os princípios constitucionais envolvidos no problema, é preservar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça relativamente ao período passado, anterior à Lei 12.350/2010,

mente são pagos depois de reconhecidos por sentença condenatória, até porque, até o julgamento da demanda, não se pode dizer que tais rendimentos, conquanto não pagos, já estariam “definitiva e incondicionalmente incorporados ao patrimônio do contribuinte”.

que conciliava o teor do art. 12 da Lei 7.713/88 com a legislação que lhe era anterior¹⁴, e, relativamente ao período posterior à vigência desta lei, aplicar o regime nela previsto a todo tipo de RRA, e não só àqueles provenientes do trabalho ou de aposentadoria. Aliás, demonstração de que a redação do art. 12 da Lei 7.713/88 pode ser conciliada com a legislação anterior, tida assim como por ela *não* revogada (tal como decide o STJ), reside no próprio art. 12-A da mesma lei, nela inserido pela Lei 12.350/2010 sem qualquer modificação nos termos do art. 12, que estaria, de fato, a cuidar apenas do momento da tributação, e não da forma de cálculo do montante correspondente.¹⁵

6 CONCLUSÕES

Em razão do que foi visto ao longo deste artigo, pode-se concluir, em síntese, que:

a) a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente com a aplicação da alíquota máxima vigente na data do recebimento, sobre o valor total dos rendimentos, contraria os princípios da capacidade contributiva, da isonomia, da efetividade da tutela jurisdicional e, em muitos casos, da vedação ao locupletamento sem causa. Suscita-se, porém, a questão de saber se tais fundamentos conduziram à inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/88, pelo menos se entendido no contexto anterior à edição da Lei 12.350/2010;

b) o Superior Tribunal de Justiça contornou a necessidade de declarar a inconstitucionalidade da norma que determina a tributação de todo o rendimento recebido acumuladamente, no mês em que havido o pagamento, com a afirmação de que referida norma cuidaria do momento em que o

¹⁴ Ou, o que conduzirá ao mesmo resultado, declarar inconstitucional o mencionado art. 12, com o restabelecimento da legislação anterior, que determinava a tributação diluída dos RRAs, mas fazê-lo por ofensa aos princípios da capacidade contributiva, isonomia, moralidade e efetividade da tutela jurisdicional (máxima coincidência possível), e não por uma imposição constitucional à adoção do regime de competência.

¹⁵ No caso, é certo, existe a grande diferença de que o art. 12-A é posterior ao art. 12 da Lei 7.713/88, devendo o sentido deste ajustar-se ao daquele, o que não é rigorosamente o que acontece na relação entre o art. 12 e a legislação que lhe é anterior.

imposto seria devido, e não da forma de cálculo, que poderia ser feita nos moldes da legislação anterior, a qual permitia o cálculo do imposto pelas alíquotas vigentes à época em que os rendimentos deveriam ter sido pagos, respeitados os limites de isenção correspondentes;

c) em face de decisão do TRF da 4.^a Região que declarou inconstitucional o art. 12 da Lei 7.713/88, o Supremo Tribunal Federal admitiu enfrentar a questão e reconheceu a sua repercussão geral, tendo proferido votos no sentido de que o dispositivo em comento seria, realmente, inconstitucional. É preciso cautela, porém, no enfrentamento da questão, notadamente em razão dos fundamentos que estão sendo utilizados e das consequências práticas que poderão ser extraídas de sua adoção coerente;

d) na verdade, o art. 12 da Lei 7.713/88 pode ser considerado inconstitucional, com o restabelecimento da legislação anterior, que determinava a incidência pelas alíquotas e faixas de isenção e deduções vigentes nas datas em que os rendimentos deveriam ter sido pagos, por ser contrário aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da máxima coincidência possível do provimento jurisdicional e, em situações em que a fonte pagadora é o Poder Público Federal, pela vedação ao locupletamento às custas da própria torpeza. Mas por esses mesmos fundamentos se pode entender que o art. 12 da Lei 7.713/88 não é inconstitucional, eis que pode ser, como entende o STJ, conciliado com a legislação anterior, que não teria sido por ele revogada. Em qualquer situação, porém, chegar-se-á à mesma conclusão prática;

e) por qualquer das razões apontadas na letra “d”, a situação de inconstitucionalidade desaparece com o advento da Lei 12.350/2010, que dá ao caso solução equivalente, embora mais coerente com os princípios de direito intertemporal aplicáveis, hauridos da Teoria Geral do Direito. É preciso, apenas, aplicar suas disposições, também, a outras espécies de rendimentos recebidos acumuladamente, e não só aos provenientes da relação de emprego ou de aposentadorias, como é o caso dos aluguéis, tendo-se como exemplificativo, e não taxativo, o rol constante do art. 12-A, inserido na Lei 7.713/88;

f) não é adequado dizer-se inconstitucional o art. 12 da Lei 7.713/88 por alegada ofensa ao art. 153, III, da CF/88, sob a justificativa de que deste artigo somente se poderia extrair a possibilidade de tributação da renda pelo regime de competência, e não pelo regime de caixa. Em verdade, notadamente no que tange às pessoas físicas, a tributação pelo regime de caixa é mais adequada à noção de que o imposto de renda somente pode ser exigido diante da aquisição de disponibilidade da renda, sem a qual não se pode cogitar de capacidade econômica para contribuir. Do contrário, nas situações que geraram todo o questionamento em torno dos RRA, os empregados ou aposentados estariam obrigados ao recolhimento do imposto de renda mesmo antes de ajuizar as ações que, anos depois, culminariam com o efetivo pagamento das quantias acumuladamente.

REFERÊNCIAS

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

