

Revista de Estudos Tributários

Estrutura da Revista de Estudos Tributários nº 147

ASSUNTO ESPECIAL

STF e a Presunção de Má-Fé Como Justificativa para Tributação

Doutrina

O STF e a Presunção de Má-Fé Como Justificativa para Tributação: a (Dupla) Flexibilização de Direitos Fundamentais – Martha Leão e Débora Dolfini

PARTE GERAL

Doutrinas

A Sociedade de Informação e a Tributação dos Robôs – Miguel Horvath Júnior

A Incidência do Imposto de Renda nas Operações com Criptomoedas – Maceno Lisboa da Silva

Rendimentos Recebidos Acumuladamente (RRA) – Valterlei A. da Costa

A Implosão do Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal ou de Como o STF Desestruturou e Esvaziou a Substituição Tributária “para Frente” no ICMS – Rodrigo Führ de Oliveira

Jurisprudência

Acórdãos na Íntegra

Ementário de Jurisprudência

ÍNDICE ALFABÉTICO E REMISSIVO

147 – Set-Out/2022

Revista de Estudos Tributários

147 – Set-Out/2022

Revista de Estudos Tributários

Conselho Editorial

Heleno Taveira Tôres

Hugo de Brito Machado

Humberto Bergmann Ávila
Ives Gandra da Silva Martins

José Mörschbacher

Kiyoshi Harada

Leandro Paulsen

Milton Terra Machado

Misabel Derzi

Paulo de Barros Carvalho

Paulo de Melo Aleixo

Renato Lopes Becho

Roberto Ferraz

Roque Carrazza

Walmir Luiz Becker



IET
INSTITUTO
DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS

SINTESE

SINTESE

IET
INSTITUTO
DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS

SINTESE

Rendimentos Recebidos Acumuladamente (RRA)

VALTERLEI A. DA COSTA

Doutorando em Direito Tributário pela USP e em Direito do Estado pela UFPR, com período sanduíche na *Universidad Autónoma de Madrid*, Mestre em Direito do Estado e Bacharel em Direito pela UFPR, Membro, como Relator, da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR e do Instituto de Direito Tributário do Paraná, Professor de Cursos de Pós-Graduação *lato sensu* em Direito, Sócio do Costa & Costa Advogados em Curitiba/PR. Ex-Técnico de Finanças e Controle da Procuradoria da Fazenda Nacional.

CONSULTA: Discorre o presente Parecer sobre a constitucionalidade dos arts. 12-A e 12-B acrescentados à Lei nº 7.713/1988, os quais estabelecem para o imposto de renda das pessoas físicas, respectivamente, a tributação exclusivamente na fonte sobre os rendimentos pagos correspondentes a anos-calendário anteriores, observada a tabela da progressividade do imposto, e fixam, para os recebimentos dentro do ano-calendário, a tributação sobre totalidade do acumulado, com retenção, mas sujeita a ajuste na declaração e eventual restituição.

SUMÁRIO: 1 Bases correntes; 2 Tributação da renda exclusiva e definitiva; 3 Rendimentos Recebidos Acumuladamente (RRA); 4 Artigo 12-B da Lei nº 7.713/1998; 5 Artigo 12-A da Lei nº 7.713/1988; 6 Solução à consulta; Referências.

1 BASES CORRENTES

Apesar das objeções do Professor Paulo de Barros Carvalho¹, com a devida vênia, entendemos que os tributos podem ser instantâneos ou periódicos, o que nos põe de acordo com outro grande tributarista de nossa história, Amílcar Falcão². Em razão disso, é possível classificar o imposto de renda como tributo periódico, uma vez que a renda é o produto de uma série de eventos – entradas e saídas –, os quais ocorrem dentro de um período determinado³. “Logo, não nos interessa apenas um específico evento que ocorre em certo momento, mesmo que esse momento seja o último

1 “[...] todos os fatos são instantâneos, não tendo cabimento a classificação bipartida [em ‘fatos geradores’ instantâneos e complexivos].” (*Teoria da norma tributária*, p. 139-140) (esclarecemos entre colchetes)

2 “[...] examinada a natureza do fato gerador do ponto-de-vista de sua ocorrência no tempo [...] duas categorias de situações se apresentam perfeitamente distintas: a dos fatos geradores instantâneos e a dos fatos geradores complexivos, completivos, continuativos, periódicos ou de formação sucessiva.” (*Fato gerador da obrigação tributária*, p. 126).

3 Quanto ao conceito de renda, não podemos olvidar que “[...] é um conceito de direito positivo. Ele é dado, não revelado” (COSTA, Valterlei A. da. Conceito de renda: lucro ou acréscimo patrimonial? Argumentando com as consequências. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, n. 3, p. 233)

do período. O que vem ao caso são *todos os eventos* que concorrem para formar a renda”⁴. E, no caso do direito positivo brasileiro, para as pessoas físicas, o período para a apuração do imposto de renda é o ano-calendário, o qual coincide com o ano civil (art. 8º da Lei nº 9.250/1995 c/c o art. 34 da Lei nº 4.320/1964)⁵.

Agora, os eventos para a formação da renda devem ser reconhecidos dentro do período, o que se faz a partir do regime contábil, que pode ser caixa ou competência. Pelo regime de caixa, “[...] consideram as receitas e despesas na data em que forma efetivamente realizadas [...]”; já o regime de competência “[...] determina que os resultados sejam reconhecidos (considerados) no mês da operação, independentemente de sua efetiva realização (recebimento)”⁶. E, com essa ideia geral, então é possível compreender o sistema de bases correntes aplicado às pessoas físicas.

Por um lado, por parte do contribuinte, pessoa física, deve haver uma declaração do imposto de renda, a ser feita no exercício seguinte ao que foi a renda apurada. Por outro, essa declaração deve ser tida como ajuste, uma vez que o imposto em questão é devido sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês (art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 9.250/1995). Com isso, mantém-se a anualidade como critério temporal do tributo, mas se estabelece uma obrigação de pagamento mensal, calculada a partir do regime de caixa, ou seja, do efetivo recebimento de rendimento.

Não olvidamos que tais disposições possam causar certo sentimento de perplexidade, pois o sistema de bases correntes nada mais faz do que antecipar uma obrigação que somente existiria ao final do exercício e que pode mesmo nem vir a ocorrer. Todavia, é tópico consolidado em nosso Direito e, de um ponto de vista pragmático, é difícil questioná-lo⁷. Assim,

4 COSTA, Valterlei A. da. O critério temporal da hipótese tributária do imposto de renda. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, n. 6, p. 141.

5 Cremos ser interessante dois registros sobre o tema. Primeiramente, que há aqueles, como José Artur Lima Gonçalves, que entendem a anualidade do imposto de renda decorrência direta da Constituição: “[...] a Constituição não se limita a impor, implicitamente, a consideração de um período. Entendemos que ela estabelece – ainda que de forma também implícita – que esse período seja anual” (*Imposto sobre a renda*, p. 185). Em segundo lugar, Alfredo Becker fixou, em desconformidade com a doutrina dominante, o *dies ad quem* do imposto de renda como sendo o dia 1º de janeiro de exercício seguinte: “[...] a realização da hipótese de incidência do imposto de renda cobrado pelo [...] sistema de ‘ano base’, somente atingirá a integralização no momento em que se extinguir o último momento do dia 31 de dezembro do ano base. Em consequência, a incidência de todas as regras jurídicas tributárias, que disciplinam aquele imposto, ocorrerá apenas no primeiro momento do dia 1º de janeiro do novo ano [...]” (*Teoria geral do direito tributário*, p. 403).

6 FABRETTI, Láudio. *Contabilidade tributária*, p. 33.

7 Para o Roque Carrazza: “[...] o ‘sistema de bases correntes’ não é injurídico. Deveria, porém, ser aperfeiçoado [...]” (*Imposto sobre a renda*, p. 82). Para Carlos Renato Cunha, é técnica de praticabilidade válida, pois,

uma vez presente a obrigação, deve o contribuinte cumpri-la mediante o carnê-leão (há, ainda, a hipótese do “mensalão”, que é uma antecipação voluntária, com caráter complementar). Todavia, pode ser o caso de que haja, por parte da fonte pagadora dos rendimentos, a retenção na fonte. Vejamos isso com mais vagar.

2 TRIBUTAÇÃO DA RENDA EXCLUSIVA E DEFINITIVA

Não precisamos, neste Parecer, discutir se a retenção na fonte altera a norma de tributação⁸, mas não haveria um porquê deixar de reconhecer que, além de ser forma de tributação antiquíssima⁹, ainda é citada nominalmente pela Constituição (arts. 157 e 158), sendo, além disso, expressamente permitida pelo CTN (art. 45). Por essa linha, o que devemos ter presentes são as questões da definitividade e da exclusividade, e, feitas tais demarcações, a investigação passa a ser qual a interconexão existente entre esses termos. E, realizadas as devidas ponderações, pode-se dizer que “[a] renda pode ser tributada de forma definitiva e de forma exclusiva, sendo correto dizer que será definitiva sempre que for exclusiva, mas o inverso não seria correto, pois pode ser definitiva sem ser exclusiva”¹⁰. Expliquemo-nos.

Usa-se o termo “exclusividade” para referir-se à tributação na fonte, quando quem promove pagamentos fica encarregado de reter parte desses valores e repassá-la ao Erário, não podendo, por seu turno, quem teve os valores retidos realizar qualquer forma de compensação com um eventual imposto de renda a pagar no momento do ajuste¹¹. Nesse ponto, a tribu-

“[e]m rigor, trata-se de mais um caso de ‘fato gerador presumido’ sujeito a restituição se não confirmado, que pode ser reconduzido à norma de competência do art. 150, § 7º, da CF/1988 [...]” (*Praticabilidade tributária*, p. 739).

- 8 Entendendo que a retenção na fonte não altera a norma de tributação. Podemos citar Fábio Carvalho e Maria Murgel: “A sistemática de tributação do imposto de renda na fonte não confere a este imposto, fato gerador diverso daquele previsto para o imposto de renda sujeito à técnica da declaração do contribuinte” (*IRPJ*, p. 428). Já compreendendo a retenção na fonte como norma de tributação do imposto de renda autônoma, podemos apontar Júlia Nogueira: “Entendemos que as normas instituidoras de IR na fonte são normas jurídicas autônomas. Além disso, são normas tributárias em sentido estrito, regras-matrizes de incidência tributária” (*Aspectos relevantes do imposto sobre a renda na fonte*. In: MARTINS, Ives Gandra; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, p. 258).
- 9 “Essa sistemática de incidência do Imposto de Renda na Fonte não é nada recente, já encontrando vestígios no antigo Direito romano.” (VIEIRA, José Roberto. IR fonte sobre pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados: a presença de um Estado mosquito. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Racionalização do sistema tributário*, p. 652)
- 10 COSTA, Valterlei A. da. Imposto sobre proventos de qualquer natureza. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, n. 10, p. 103.
- 11 “[...] na sistemática da retenção considerada como exclusivamente de fonte [...], nem o respectivo valor nem o imposto retido são considerados no cômputo da base de cálculo do ajuste, a fim de ser aplicada e respeitada

tação foi exclusivamente na fonte, o que nem sempre, lembra-se, virá em desfavor do contribuinte¹². Pode ser, também, que haja o isolamento de algum elemento do componente ativo da renda e que, sobre ele, recaia a tributação, sem a possibilidade de ajuste no encerramento do período em que é apurada¹³. Para essas situações, emprega-se o termo “definitivo” e, tal qual o caso da tributação exclusiva da fonte, a depender do caso concreto, pode ser benéfica para o contribuinte. Em conclusão, fácil perceber que a tributação exclusivamente na fonte também ocorre em caráter definitivo, já que é segregada e não compõe a base de cálculo da renda ao final, só que é possível também constatar que nem sempre as situações em que a tributação é definitiva estarão ligadas à tributação exclusiva na fonte. Logo, a tributação exclusivamente na fonte é definitiva, mas há situações em que se tributa de forma definitiva, sem ser o caso de retenção na fonte e, em outra, se tributa na fonte sem ser em caráter exclusivo e definitivo.

De toda sorte, geralmente na prática, a definitividade aparece ao lado da exclusividade, mas, superada a questão da antecipação da obrigação de pagar um tributo sobre renda que ainda não se sabe se ocorrerá, resta por esclarecer, ainda, como seria lícito particularizar rendimentos e tributá-los à parte, de forma definitiva, sem a possibilidade de ajuste ao final. Em suma, o que se questiona, propriamente, não é o isolamento em um primeiro momento de algum elemento da renda, ou mesmo sua tributação na fonte, mas a impossibilidade de ajuste futuro¹⁴.

3 RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE (RRA)

Por uma série de circunstância, um rendimento, elemento ativo da renda, que deveria ser de fluxo mensal, pode quedar acumulado e ser pago de uma única vez. Nesse ponto, tomando a questão literalmente a partir do

a universalidade, a pessoalidade, aplicada a progressividade e aferida a capacidade contributiva.” (QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, p. 394)

12 “A tributação exclusiva pode ser vantajosa, ou não, conforme a situação do contribuinte.” (SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Manual da tributação direta da renda*, p. 26)

13 “[...] pode a lei do imposto de renda exigir, e na realidade o faz, o tributo sobre situações isoladas que caracterizam a aquisição da disponibilidade econômica e jurídica de renda ou proventos, ou sobre um conjunto de situações, mesmo quando não relacionadas diretamente entre si, caracterizadoras da aquisição daquela disponibilidade.” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*, p. 43)

14 “[...] consignamos não estarmos reverberando contra o sistema da tributação isolada, mas, sim, contra as normas que determinam que ela se faça em caráter exclusivo (a uma alíquota fixa) e separada das demais receitas obtidas pelo contribuinte ao longo do período de apuração.” (CARRAZZA, Roque. *Imposto sobre a renda*, p. 323)

sistema de bases correntes, tais rendimentos acumulados, uma vez que são recebidos pelo regime de caixa, deveriam ensejar a retenção do imposto de renda na fonte sobre todo montante. Essa era, aliás, a prescrição do art. 12 da Lei nº 7.713/1988, que acabou revogada pela Lei nº 13.149/2015¹⁵.

E, ao analisar essa questão, o Supremo Tribunal Federal (STF), sem expressamente declarar a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713/1988, entendeu que uma correta tributação pelo imposto de renda deve considerar aquilo recebido de uma única vez, como se, deveras, fosse recebido mensalmente¹⁶. Contudo, não realizou o tribunal maior qualquer distinção entre situações em que o acumulado decorre do mesmo ano-calendário ou de anos anteriores, e esse é um ponto que nos parece determinante para uma correta solução à consulta.

No caso do imposto de renda, o pagamento em razão de bases correntes não significa definitividade, uma vez que haverá no exercício seguinte o ajuste na declaração e, assim, a retenção não se dará exclusivamente na fonte, sendo considerada antecipação de pagamento, com o contribuinte podendo pleitear eventual restituição. Desse modo, caso os rendimentos se acumulem, mas sejam pagos dentro do ano-calendário, a tributação sobre seu total pode conduzir a uma situação até injusta, mas que tem seus mecanismos de correção, que sempre podem ser melhorados. Agora, na hipótese de se referirem a períodos passados, a questão, que já é complicada, ganha foros de teratológica, uma vez que, em tais casos, nem mais as possibilidades de ajuste e repetição se mostram possíveis.

E é com essas considerações em retentiva que se deve interpretar os arts. 12-A e 12-B da Lei nº 7.713/1988:

Art. 12-A. Os rendimentos recebidos acumuladamente e submetidos à incidência do imposto sobre a renda com base na tabela progressiva, quando correspondentes a anos-calendário anteriores ao do recebimento, serão

15 “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.”

16 “IMPOSTO DE RENDA – PERCEPÇÃO CUMULATIVA DE VALORES – ALÍQUOTA – A percepção cumulativa de valores há de ser considerada, para efeito de fixação de alíquotas, presentes, individualmente, os exercícios envolvidos. Tema: ‘368 – Incidência do imposto de renda de pessoa física sobre rendimentos percebidos acumuladamente’. Tese: ‘O Imposto de Renda incidente sobre verbas recebidas acumuladamente deve observar o regime de competência, aplicável a alíquota correspondente ao valor recebido mês a mês, e não a relativa ao total satisfeito de uma única vez.’” (STF, RE 614406, Tribunal Pleno, Rel^º Rosa Weber, Rel. p/o Ac. Marco Aurélio, J. 23.10.2014, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral – Mérito DJe-233, Divulg. 26.11.2014, Publ. 27.11.2014)

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.

[...]

§ 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 irrevogável 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.

[...]

Art. 12-B. Os rendimentos recebidos acumuladamente, quando correspondentes ao ano-calendário em curso, serão tributados, 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.

No mais, feito o devido cotejo, mesmo que tenhamos em conta que a declaração de inconstitucionalidade seja da norma jurídica, e não do texto de lei¹⁷, não se pode, automaticamente, estender a tese firmada pelo STF no tema 368, o qual teve por lastro o art. 12 da Lei nº 7.713/1988, aos arts. 12-A e 12-B da mesma Lei.

4 ARTIGO 12-B DA LEI Nº 7.713/1988

O sistema de bases contentes do imposto de renda pessoa física, pelo qual, a partir do regime de caixa, recolhe-se o imposto antecipadamente,

17 “[...] é possível, com base noutros enunciados prescritivos não declarados inconstitucionais, construir normas jurídicas que foram consideradas inconstitucionais pelo STF.” (LINS, Robson Maia. Considerações sobre o conceito de norma jurídica e a pragmática da comunicação na decisão judicial na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Constructivismo lógico-semântico*, v. 1, p. 191)

pode mesmo ser qualificado como injusto, uma vez que sempre haverá a possibilidade de recolher-se mais do que o devido e ter de aguardar uma restituição sem prazo certo, com os valores recolhidos somente sendo atualização depois da transmissão do ajuste. Nesse ponto, entre as várias possíveis ofensas, particularmente ao direito de propriedade e, especialmente, um desdobramento tributário seu, à capacidade contributiva, não seria errada uma interpretação que entendesse o sistema como inconstitucional.

Contudo, assim nos parece, esse pode ser mais um exemplo de *dura lex, sed lex*, no qual a autoridade competente institui um procedimento que contraria o interesse dos cidadãos enquanto contribuinte. Só que, quanto às más escolhas feitas pelo legislador, especialmente no que toca ao imposto de renda, já tivemos a oportunidade de manifestarmos-nos que “[...] ninguém é obrigado a gostar do que escolheu o legislador, mas então deve se lutar na arena adequada para que haja uma mudança. [...]. Mas devemos ter bem guardada que uma lei dirá não é necessariamente uma lei inconstitucional”¹⁸.

Com isso em foco, o art. 12-B da Lei nº 7.713/1988, ao estabelecer que os rendimentos recebidos acumuladamente devam ser tributados com base em sua totalidade, nada mais faz do que aplicar regimento o sistema de bases correntes, o qual, para o bem ou para o mal, é considerado válido. Agora, como os excessos de tributação que porventura advenham podem ser ao menos mitigados com a restituição, decorrência do ajuste na declaração do imposto de renda, não há como, *prima facie*, apontar sua inconstitucionalidade, apesar de ser mais do que conveniente recomendar nele alterações, visando corrigir distorções e melhorá-lo, como, por exemplo, estabelecer exceções de tratamento para os proventos da aposentadoria e os rendimentos do salário.

Já, quanto ao art. 12-A da Lei nº 7.713/1988, deve-se ter um cuidado redobrado na análise de sua constitucionalidade.

5 ARTIGO 12-A DA LEI Nº 7.713/1988

A acumulação de rendimentos, para não sermos categóricos, quase nunca tem causa em conduta do contribuinte, pois, muito provavelmente,

18 COSTA, Valterlei A. da. Limitações à compensação de prejuízos fiscais na apuração do IRPJ. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, n. 4, p. 285.

especialmente em matéria trabalhista ou previdenciária, preferiria ele receber o que lhe é devido tempestivamente¹⁹. Agora, se o pagamento acumulado ancora-se em valores que deveriam já ter sido pagos dentro do mesmo ano-calendário, então pode haver uma tributação maior do que a devida, mas que, no ajuste, será revertida por meio da restituição. Todavia, o mesmo não ocorre se as competências que são lastro do rendimento acumulado localizarem-se em períodos anteriores ao ano-calendário, pois, nesses casos, não seria possível qualquer declaração de ajuste que resulte em restituição, já que, em rigor, o correto seria retificações de declarações pretéritas. Logo, tal forma de tributação, que era a aplicada em cumprimento ao revogado art. 12 da Lei nº 7.713/1988, é evidentemente inconstitucional.

Visando evitar essa flagrante inconstitucionalidade é que foi acrescentado o art. 12-A à Lei nº 7.713/1988, segundo o qual o rendimento recebido acumuladamente, referente a anos-calendário anteriores, será tributado exclusivamente na fonte, separado dos demais rendimentos, mas respeitando a tabela progressiva do imposto de renda pessoa física. E, a princípio, tais ajustes já seriam suficientes para considerar constitucional esse novo enunciado, tudo, aliás, conforme manifestação de Paulo Henrique Pêgas:

Os rendimentos devem ser tributados no mês em que forem recebidos, sendo a base o mês da entrega de recursos pela fonte pagadora [...]. Em caso de pagamentos atrasados, havia grande injustiça com alguns contribuintes. [...]. Mas isso foi corrigido. Atualmente, existe um modelo relativamente complexo de apuração, mas que faz justiça ao contribuinte.²⁰

Contudo, apesar de o art. 12-A ser muito mais harmonioso com a ordem tributária do que o antigo art. 12 da mesma Lei nº 7.713/1988, há aqui dois pontos que não podem ser desconsiderados.

O primeiro deles é o significado a ser atribuído “com base na tabela”, uma vez que é expressão extremamente vaga, e, a depender da forma como for interpretada, pode resultar em retenção de tributo maior do que a devida

19 Hugo de Brito Machado, que é, por ofensa ao princípio da razoabilidade e, também, ao da capacidade contributiva, contrário à tributação da renda em patamares superiores àqueles que se dariam em casos regulares, aqueles em que não há a acumulação, entende que, se a situação decorrer da concordância do contribuinte, então a tributação será devida de forma plena: “É possível que o benefício de rendimento mensal concorde com a fonte pagadora na acumulação destes, para pagamento integral no fim de certo período [...]. A nosso ver, o imposto, em tal caso, deve ser calculado sobre o total dos rendimentos, na data do pagamento” (Imposto de renda na fonte e rendimentos mensais acumulados. In: MARTINS, Ives Gandra; PEIXOTO, Marcelo (coord.). *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, p. 182).

20 *Manual de contabilidade tributária*, p. 511-512.

ou mesmo indevida. É bem verdade, claro, que há o § 1º do art. 12-A da Lei nº 7.713/1998, mas, deveras, a correção que tem sido conferida ao caso decorre especialmente do Anexo IV da Instrução Normativa nº 1.500/2014, que dá a devida precisão ao tema ao estabelecer numericamente como deve ser feita a utilização da tabela progressiva²¹. Contudo, como se trata de ato infralegal que, sem qualquer controle do legislativo, pode ser revogado, é necessário que o artigo em comento seja devidamente interpretado desde já para que não haja, no futuro, retrocessos.

O segundo diz respeito à questão da exclusividade da tributação na fonte. Para ficarmos apenas nos rendimentos do trabalho e proventos da aposentadoria, não poderiam eles, caso disso decorra uma tributação a maior, ser tributados exclusivamente na fonte pelo simples fato de serem recebidos acumuladamente, especialmente nos casos em que essa decorrência não tenha como causa uma atuação do contribuinte. Com efeito, isso seria estabelecer um tratamento desigual entre contribuintes que se encontram em mesma situação, pois, se dois contribuintes auferem renda advindas do trabalho ou da aposentadoria, em mesmo montante, depois dos devidos ajustes na declaração, então um não poderá ser tributado em patamar superior ao outro apenas porque recebeu sua parte acumuladamente. Não haveria, aqui, discrimen lícito.

No fundo, a sistemática da tributação exclusivamente na fonte, quando, sem maiores cuidados e por conveniência da arrecadação, pinça elementos positivos da renda para tributá-los definitivamente, pode tender à inconstitucionalidade e, assim, deve ser interpretada com os devidos cuidados²². Em razão disso, se a tributação exclusivamente na fonte do imposto de renda pessoa física provocar uma situação de excesso, a qual, mesmo

21

Base de Cálculo em R\$	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do imposto (R\$)
Até (1.903,98 x NM)	-	-
Acima de (1.903,98 x NM) até (2.826,65 x NM)	7,5	142,79850 x NM
Acima de (2.826,65 x NM) até (3.751,05 x NM)	15	354,79725 x NM
Acima de (3.751,05 x NM) até (4.664,68 x NM)	22,5	636,12600 x NM
Acima de (4.664,68 x NM)	27,5	869,36000 x NM

Legenda: NM = Número de meses a que se refere o pagamento acumulado.

22 Há mesmo quem chegue, como Julia Nogueira, a apontar a definitividade e a exclusividade como simplesmente inconstitucionais: “[...] o IR definitivo e o IRF exclusivo afrontam os princípios constitucionais da generalidade e da progressividade, bem como destoam da outorga constitucional da generalidade e da progressividade, bem como destoam da outorga constitucional de competências tributárias, ao tributas o patrimônio [...]” (Aspectos relevantes do imposto sobre renda na fonte. In: MARTINS, Ives Gandra; PEIXOTO, Marcelo (coord.). *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*, p. 265-266).

depois de aplicada a tabela de progressividade ainda persista, então é caso de permitir ao contribuinte que faça os devidos ajustes em sua declaração e somente na hipótese de não exercer esse direito é que poderia ser considerada definitiva a tributação²³. Questão, aliás, contemplada nos §§ 5º e 6º do art. 12-A da Lei nº 7.713/1988 e, também, na Solução de Consulta Cosit nº 206/2019²⁴.

Dito isso, o art. 12-A da Lei nº 7.713/1988 é constitucional, desde que interpretado conforme a Constituição, com total respeito ao princípio da isonomia tributária, o qual prescreve que os contribuintes em mesma situação e com igual capacidade contributiva devem recolher idêntica pecúnia a título de tributo. Conseqüentemente, a tributação exclusivamente na fonte dos rendimentos recebidos acumuladamente somente será válida se não resultar em tributação a maior, sem possibilidade de ajuste na declaração, quando comparada com outro caso cuja única diferença foi terem sido pagos os rendimentos mensalmente.

6 SOLUÇÃO À CONSULTA

As bases para uma adequada solução à consulta que nos foi formulada, quanto à tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente por pessoa física, estão dadas e, assim, é possível concluir que:

1. Quando decorrentes de valores do próprio ano-calendário, deve a tributação do imposto de renda dar-se como antecipação na fonte para posterior ajuste e, sendo o caso, realizada a devida restituição. Nesse caso, o art. 12-B da Lei nº 7.713/1988 pode dispor uma solução esconsa para a cumulatividade e, portanto, deveria ser aprimorado, mas não é, *a priori*, inconstitucional.

23 “[...] o recorte de uma parcela da renda para tributação em separado funciona como uma presunção [...]. Assim sendo, consideraríamos possível sua instituição por lei como presunção absoluta se houvesse direito de opção do contribuinte.” (CUNHA, Carlos Renato. *Praticabilidade tributária*, p. 569)

24 “Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF. RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE (RRA) RELATIVOS A ANOS-CALENDÁRIO ANTERIORES AO DO RECEBIMENTO – BENEFÍCIO DE APOSENTADORIA COMPLEMENTAR – ISENÇÃO PARA CONTRIBUINTE COM 65 ANOS OU MAIS – [...]. Caso o contribuinte opte por incluir na base de cálculo do Imposto sobre a Renda na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento o total dos rendimentos recebidos acumuladamente referentes a benefícios de aposentadoria complementar pagos a contribuintes com idade a partir de 65 anos, correspondentes a anos-calendário anteriores ao do recebimento, conforme disposto no § 5º do art. 12-A da Lei nº 7.713, de 1988, pode beneficiar-se da isenção prevista no art. 6º, inciso XV, da Lei nº 7.713, de 1988, no mês do recebimento.”

2. Quando decorrentes de valores de anos anteriores ao do pagamento, deve a tributação na fonte seguir a tabela da progressividade do imposto de renda, respeitando o número de meses acumulados, bem como, a critério do contribuinte, permitir-se que tais valores sejam lançados no ajuste como antecipação e, se for o caso, restituídos. Nesse caso, o art. 12-A da Lei nº 7.713/1988 somente é válido se interpretado conforme a Constituição, ou seja, respeitando-se a isonomia, quando contribuintes que tenham a mesma capacidade contributiva e estejam na mesma situação não paguem tributos em montantes diversos, mesmo depois do ajuste, simplesmente por um ter recebido valores acumulados, contra a sua vontade, e outro mensalmente.

Isso é, s.m.j., o que me parece.

REFERÊNCIAS

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Fábio Junqueira de; MURGEL; Maria Inês. *IRPJ: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COSTA, Valterlei A. da. Imposto sobre proventos de qualquer natureza. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário – RAFDT*, Belo Horizonte: Fórum, ano 5, n. 10, p. 91-115, jul./dez. 2021.

COSTA, Valterlei A. da. Limitação à compensação de prejuízos fiscais na apuração do IRPJ: esconsa, mas constitucional. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário – RAFDT*, Belo Horizonte: Fórum, ano 2, n. 4, p. 267-287, jul./dez. 2018.

COSTA, Valterlei A. da. O critério temporal da hipótese tributária do imposto de renda: uma releitura da tradicional classificação dos “fatos geradores” em instantâneos e periódicos a partir de uma filosofia do tempo absoluto. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário – RAFDT*, Belo Horizonte: Fórum, ano 6, n. 6, p. 119-150, jul./dez. 2019.

COSTA, Valterlei A. da; LINHARES, Rosicléia Macedo. Conceito de renda: lucro ou acréscimo patrimonial? Argumentando com as consequências. *Revista ABRADT Fórum de direito tributário – RAFDT*, Belo Horizonte: Fórum, ano 2, n. 3, p. 221-237, jan./jun. 2018.

CUNHA, Carlos Renato. *Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade*. São Paulo: Almedina, 2021.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade tributária*. 16. ed. Revisão e atualização: Denise Fabretti, Dilene Ramos Fabretti e José Luíz Munhós. São Paulo: Atlas, 2017.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.

LINS, Robson Maia. Considerações sobre o conceito de norma jurídica e a pragmática da comunicação na decisão judicial na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Constructivismo lógico-semântico*. 2. ed. São Paulo: Noeses, v. I, 2020. p. 169-199.

MACHADO, Hugo de Brito. Imposto de renda na fonte e rendimentos mensais acumulados. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: MP, 2006. p. 175-182.

NOGUEIRA, Julia de Menezes. Aspectos relevantes do imposto sobre a renda na fonte. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: MP, 2006. p. 247-266.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de contabilidade tributária*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri/SP: Manole, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Manual da tributação direta da renda*. São Paulo: IBDT, 2020.

VIEIRA, José Roberto. IR fonte sobre pagamentos sem causa e a beneficiários não identificados: a presunção de um Estado mosquito. *In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila (coord.). Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 645-692. (XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários.)