

A TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA SOBRE RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE POR DECISÃO JUDICIAL

TAXATION OF PERSONAL INCOME TAX OVER LUMP-SUM PAYMENT RECEIVED BY JUDICIAL DECISION

TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE PERSONAS FÍSICAS SOBRE LOS INGRESOS ACUMULADOS PERCIBIDOS POR SENTENCIA JUDICIAL

Jose Henrique Nicolli Soares¹
Marcos da Cunha e Souza²

Resumo

Este trabalho tem por objetivo apresentar o tratamento dado pela doutrina, legislação e jurisprudência à tributação do imposto de renda da pessoa física sobre os rendimentos recebidos acumuladamente (RRA) relativos a anos anteriores ao de seu recebimento. O método de trabalho utilizado foi o indutivo, tendo como base a pesquisa da doutrina, da legislação *lato sensu* e da jurisprudência, que permitiram a identificação dos elementos básicos essenciais à compreensão do tema, à construção do histórico legislativo e jurisprudencial do instituto RRA, e a visão de que se trata na atualidade de instituto com estabilidade na forma de tributação, em que pese o passado turbulento entre a visão da administração tributária e da jurisprudência e algumas questões menores ainda pendentes. Apesar da estabilidade na forma de tributação especialmente a partir de 2015, verifica-se a existência de um passivo de processos judiciais que ainda discute o regime de tributação aplicável em casos concretos de recebimentos anteriores a 2015.

Palavras-chave: rendimentos recebidos acumuladamente; regime de caixa; regime de competência; princípio da capacidade contributiva; princípio da isonomia.

Abstract

This article aims to analyze the treatment provided by doctrine, legislation, and case law concerning the taxation of personal income tax on lump-sum payments from prior years. The study employs an inductive approach, relying on a comprehensive examination of doctrine, general legislation, and case law. This methodology facilitates the identification of fundamental elements necessary for understanding the subject, including the historical development of the lump-sum payment institute within legislative and case law contexts. The analysis reveals that despite a turbulent historical background involving the perspectives of tax administration and case law, as well as some minor unresolved issues, the lump-sum payment institute currently exhibits a stable form of taxation. Notwithstanding this stability, particularly from 2015 onwards, there remains a backlog of legal proceedings addressing the applicable tax regime in specific cases pertaining to pre-2015 receipts.

Keywords: lump-sum payment; cash basis accounting; accrual basis accounting; principle of ability to pay; principle of equality.

Resumen

Este trabajo tiene el objetivo de presentar el tratamiento dado por la doctrina, la legislación y la jurisprudencia a la tributación del impuesto sobre la renta de personas físicas sobre ingresos acumulados (RIA) correspondiente a los años anteriores a su percepción. El método de trabajo utilizado fue el inductivo, basado en la investigación de la doctrina,

¹ E-mail: jhnicolli@uol.com.br

² E-mail: marcos.sou@uninter.com

la legislación *lato sensu* y la jurisprudencia, lo que permitió identificar los elementos básicos indispensables para la comprensión del tema, para la construcción del histórico legal y jurisprudencial de la RIA, y la visión de que actualmente trata-se de una norma con estabilidad en la forma de tributación, a pesar del pasado turbulento entre la visión de la administración tributaria y la jurisprudencia y algunas cuestiones menores aún pendientes. A pesar de la estabilidad en la forma de tributación, especialmente a partir de 2015, existe un remanente de procesos judiciales que aún discute el régimen tributario aplicable en casos específicos de ingresos anteriores a 2015.

Palabras-clave: ingresos acumulados percibidos; base de caja; base devengada; principio de capacidad tributaria; principio de isonomía.

1 Introdução

Os valores recebidos pela pessoa física decorrentes do sucesso em demanda judicial, dependendo da sua natureza, são sujeitos à tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF). Quando os valores se referem a um período específico no passado e que ultrapassa mais de um ano-calendário — o que acontece com frequência nas demandas trabalhistas, mas não só —, são chamados no âmbito da administração tributária brasileira de **Rendimentos Recebidos Acumuladamente** (RRA). Se esses rendimentos fossem tributados de uma única vez na **Declaração Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física** (DIRPF), estaria sendo utilizado o **regime de caixa**, com tendência a que a tributação resultasse maior do que aquela que ocorreria se os valores fossem declarados e tributados nos anos-calendário a que se referissem, critério este conhecido como **regime de competência**.

Até outubro de 2014, com base no art. 12 da Lei 7.713, de 1988 (BRASIL, 1988b), havia RRA tributado no regime de caixa. Em 23/1/2014, o Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Especial (RE) 614.406 RS (BRASIL, 2014), considerou inconstitucional o referido artigo. Em consequência, o Executivo editou a MP nº 670, em 10 de março de 2015, revogando o art. 12 da Lei 7.713, e estendendo a todo RRA um sistema de cálculo de tributo compatível com um regime de competência, o qual será explanado ao longo do trabalho. O artigo analisará as principais características do imposto de renda da pessoa física, os princípios que lhe dão suporte, a evolução histórica da tributação dos RRA na ótica da jurisprudência e da legislação, e por fim proporrá uma análise crítica do seu atual tratamento, sob o enfoque da adequação aos princípios estudados anteriormente e às características desejáveis do IRPF.

2 Imposto de renda da pessoa física

2.1 Conceito de renda

Embora seja possível encontrar inúmeras situações em que rendimento e renda sejam tratados como sinônimos, em outros casos envolvem conceitos que não se misturam. Rendimento é gênero do qual renda é espécie. A CF/88 não conceitua renda, mas traça um limite para o alcance do imposto que deverá recair sobre “renda e proventos de qualquer natureza” (BRASIL, 1988, art. 153, III). A definição ficou para o CTN (BRASIL, 1966), no seu artigo 43, quando reconhece renda como “o produto do capital, do trabalho ou de ambos”. Este mesmo artigo informa que o imposto sobre a renda de proventos de qualquer natureza (IRPF) possui como fato gerador, além da renda, os “proventos de qualquer natureza”, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos como renda. Paulsen (2017) dá destaque ao elemento “acrécimo patrimonial” na caracterização de rendas e proventos:

A renda é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou. “Acrécimo patrimonial”, portanto, é o elemento comum e nuclear dos conceitos de renda e de proventos, ressaltado pelo próprio art. 43 do CTN na definição do fato gerador de tal imposto (PAULSEN, 2017, p. 329).

Há espécies de rendimentos que conceitualmente não representam acréscimo patrimonial, como a indenização por danos materiais, que não farão parte da base de cálculo do imposto de renda, exatamente por não se enquadrarem no conceito de renda enquanto acréscimo patrimonial.

Desta forma, quando se refere a rendimentos recebidos da Justiça, haverá parcelas tributáveis, por se enquadrarem na hipótese de incidência do imposto de renda, e outras não tributáveis, exatamente por não caracterizarem juridicamente acréscimo patrimonial, ou seja, não se amoldarem ao conceito de renda ou proventos de qualquer natureza do art. 43, CTN.

2.2 O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e a Constituição Federal

O art. 153, III, da CF/88, estabelece que a União é competente para a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, ao qual, no âmbito da pessoa física, podemos nos referir como **Imposto de Renda da Pessoa Física, IRPF**. O parágrafo 2º, inciso I, do mesmo artigo da CFRB estabelece que este imposto deve ser informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, nos termos da lei.

2.2.1 Critério da generalidade

Por esse critério, a instituição do imposto de renda deve alcançar todos os contribuintes, ou seja, todas as pessoas que realizem a hipótese de incidência. Parece um critério óbvio, pois embute uma sensação de justiça, mas na prática existem várias tentativas de se escapar dele, como demandas de categorias profissionais que postulam, no Congresso Nacional, a isenção do IRPF³.

2.2.2 Critério da universalidade

A universalidade pressupõe que todas as rendas e proventos auferidos pelo contribuinte sejam submetidos à tributação. O doutrinador Leandro Paulsen (2017, p. 332) considera que em face deste critério “ter-se-ia de considerar a totalidade das rendas do contribuinte como uma unidade, sem estabelecer distinções entre tipos de rendas para efeito de tributação diferenciada”.

2.2.3 Critério da progressividade

A progressividade requer que a alíquota aumente à medida que cresce a base de cálculo do imposto de renda. Não é outro o critério em vigor em nossa legislação tributária ao estabelecer a tabela progressiva para o cálculo do IRPF, que possui atualmente 5 faixas de renda e 4 alíquotas⁴.

Luciano Amaro (2017, p. 175), em sua obra, destaca que por desdobramento do princípio da capacidade contributiva, com o qual todos os critérios citados devem se conjugar, haverá situações em que se reconhecerá a não incidência do IRPF, o que ocorre, por exemplo, para a primeira faixa da tabela, mensal ou anual, do IRPF para a qual não há incidência do imposto.

2.2 Os princípios constitucionais e o IRPF

³ O Projeto de Lei 488/22 isenta profissionais da segurança pública do pagamento do Imposto de Renda e da entrega da declaração anual. Pelo texto em análise na Câmara dos Deputados, a medida beneficiará, entre outros, os policiais militares, os bombeiros militares e os policiais civis, federais, rodoviários federais e penais, conforme dados da Agência Câmara de Notícias.

⁴ As faixas de base de cálculo e as alíquotas aplicáveis no cálculo do imposto de renda MENSAL estão definidas na IN RFB nº 1.500/2014 e, para o ano-calendário de 2022, reproduzidas a seguir:

Base de cálculo	Alíquota	Dedução
de 1.903,99 até 2.826,65	7,50%	142,80
de 2.826,66 até 3.751,05	15,00%	354,80
de 3.751,06 até 4.664,68	22,50%	636,13
a partir de 4.664,68	27,50%	869,36

A CF/88 é uma constituição principiológica, que estabelece princípios os quais “indicam valores a serem promovidos, de modo que impõem a identificação da conduta devida em cada caso concreto, conforme suas circunstâncias peculiares” (PAULSEN, 2017, p. 69). Os princípios, existentes em profusão, alcançam todos os ramos do direito, um ou mais ramos específicos e, na esfera tributária, até tributo específico. Assim, em razão do escopo do artigo, nos limitaremos à análise dos princípios com maior relevância para as particularidades do IRPF, com interesse especial nos utilizados para a análise das controvérsias relacionadas ao RRA.

2.2.1 Princípio da igualdade ou isonomia

A igualdade de todos perante a lei, prevista no art. 5º, caput, da CF/88, dá amparo ao princípio geral da igualdade. Mas há o princípio da igualdade, ou isonomia, específico da área tributária expresso no art. 150, II, da CRFB⁵, que veda discriminação tributária entre contribuintes que se encontram em situação equivalente. Mais que isso, proíbe distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Luciano Amaro entende que esse princípio se dirige tanto ao aplicador do direito quanto ao legislador: “assim, nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, fazer discriminações. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos” (AMARO, 2017, p. 175).

Um segundo aspecto, mas tão relevante quanto o conceito inicial, alerta que a busca da igualdade, entendida também como justiça fiscal, poderá exigir, em expressão já clássica, o tratamento igual para os iguais e o desigual para os desiguais, na medida de suas desigualdades. Leandro Paulsen destaca que:

justifica-se a **diferenciação tributária** quando, presente uma finalidade constitucionalmente amparada, o tratamento diferenciado seja estabelecido em função de critério que com ela guarde relação e que efetivamente seja apto a levar ao fim colimado (PAULSEN, 2017, p. 83, grifo nosso).

⁵ 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; [...] (BRASIL, 1988).

2.2.2 Princípio da capacidade contributiva

A previsão de a imposição tributária considerar a capacidade contributiva está prevista no art. 145, § 1º da CRFB⁶, que literalmente condiciona a graduação dos impostos à capacidade contributiva do contribuinte. Há dois objetivos neste comando: o primeiro, de não estabelecer tributação onde não há riqueza, pois será em vão; e o segundo e mais importante, o de preservar o contribuinte, como ressalta Luciano Amaro:

buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) **comprometa** os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica (AMARO, 2017, p. 164, grifo nosso).

Destaca-se ainda que o princípio em questão se aplica a tributos com fato gerador não vinculado, ou seja, impostos, tendo melhor aplicação em uns, como o de renda, que em outros.

A capacidade contributiva pode ter várias classificações, mas uma delas diz respeito à sua divisão entre concreta (individualizada) e abstrata (média). Há razoável consenso de que a verificação da capacidade contributiva concreta do indivíduo fugiria da viabilidade legislativa. Por isso, Gisele Lemke (1998, pág. 45) vai observar que o princípio da capacidade contributiva não implica na capacidade contributiva concreta de cada contribuinte, mas sim em uma capacidade subjetiva abstrata, que deverá ser vista sob o prisma parcial, no sentido de comparar cada tributo com o índice de riqueza sobre o qual ele incide. É possível enxergar este padrão no RRA, quando se tributa o imposto de renda *vis à vis* a parcela de riqueza expressa no valor do RRA, deixando de lado outros aspectos do contribuinte em concreto.

A capacidade contributiva deve ser atual e efetiva, e o valor representativo de riqueza tem que estar acima do mínimo legal (sobrevivência com dignidade).

Isto posto, o princípio da capacidade contributiva é instituto antigo no direito tributário brasileiro, fruto de sua reconhecida racionalidade e razoabilidade, tendo inclusive constado na primeira constituição do país, a de 1824.

2.2.3 Outros princípios

⁶ § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988). Caderno da Escola Superior de Gestão Pública, Política, Jurídica e Segurança. Curitiba, v. 6, n. 1, p. 68-98, jan./jun. 2023

Como já mencionado, a gama de princípios constitucionais disponíveis à argumentação jurídica é imensamente mais rica do que a aqui abordada. Nesse ponto, é relevante mencionar o trabalho de Pedro Ângelo de Magalhães Verçosa (2011) que, na altura de 2011, efetuou um levantamento das teses apresentadas pelos tribunais em decisões contra a Fazenda Nacional, em que se afastou a tributação pelo regime de caixa, prevista em lei, com a ressalva do autor de que seu levantamento não foi exaustivo nem sistemático.

No trabalho foram encontradas teses baseadas na ofensa aos seguintes princípios e critérios: a) isonomia tributária; b) capacidade contributiva; c) progressividade; d) proporcionalidade; e) tipicidade estrita; f) ninguém pode valer-se da própria torpeza; g) legalidade; h) pessoalidade; e, i) não-confisco.

2.3 Tributação do IRPF pelo regime de caixa ou de competência

O art. 43 do Código Tributário Nacional informa que o fato gerador do IRPF é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. Doravante, quando nos referirmos a renda, neste trabalho, estamos incluindo também o conceito de proventos.

A disponibilidade econômica acontece quando do efetivo recebimento da renda, enquanto a disponibilidade jurídica ocorre com a aquisição de um direito que não se encontra economicamente disponível, *v.g.*, podemos citar a prestação de um serviço de pintura para recebimento em três parcelas mensais, com emissão, na entrega do serviço, de três cheques para desconto nas datas avençadas. Neste momento, os cheques representam uma disponibilidade jurídica da renda.

Assim, há uma distinção entre renda recebida (disponibilidade econômica) e renda ganha, mas ainda não recebida (disponibilidade jurídica). As duas rendas podem ser tributadas pelo imposto de renda, não há dissenso sobre isso na doutrina. A legislação optou por tributar no âmbito do IRPF a disponibilidade econômica, enquanto no Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), a disponibilidade jurídica. Neste sentido, a observação de Miguel Delgado Gutierrez (2010):

Com efeito, tanto nos parece possível tributar a renda já recebida quanto a renda apenas produzida, mas ainda não recebida. Trata-se de uma questão de política fiscal a escolha por uma ou outra opção. Assim é que o legislador ordinário, em regra, tem procurado tributar a renda das pessoas físicas quando efetivamente percebida (*cash basis*) e o lucro

A tributação do imposto de renda da pessoa física sobre rendimentos recebidos acumuladamente por decisão judicial

das pessoas jurídicas quando adquirido, embora ainda não percebido (*accrual basis*) (GUTIERREZ, 2010, p. 42).

Assim, em regra⁷, o IRPF é tributado pelo regime de caixa, ou seja, conforme a renda é recebida. O art. 2º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988 (BRASIL, 1988b), estabelece que o “imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos”. O art. 2º do Decreto nº 9.580 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR) de 22 de novembro de 2018 (BRASIL, 2018), reforça que “o imposto sobre a renda será devido à medida que os rendimentos e os ganhos de capital forem percebidos”. Complementarmente, o art. 78 do RIR prevê que “a pessoa física deverá apurar o saldo em reais do imposto sobre a renda a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos recebidos no ano-calendário”.

Em razão do período de apuração anual, a lei estabeleceu que se considera ocorrido o fato gerador (aspecto temporal) em 31 de dezembro do ano-calendário. No início do ano-calendário seguinte, no prazo em que dispuser a legislação específica anual, a pessoa física deverá apresentar DIRPF, também conhecida como Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DDA), relativa ao ano-calendário anterior, na qual irá apurar se, considerados seus rendimentos tributáveis recebidos, as deduções legais, o imposto antecipado (recolhimento ou retenção), haverá algum saldo de imposto de renda a pagar ou a restituir.

O fato gerador do IRPF é classificado como complexo porque são diversos eventos (recebimento de salário, de aluguel, de prestação de serviço etc.) que vão ocorrendo ao longo do ano-calendário e para os quais há obrigação legal de recolhimento ou retenção do imposto que serão considerados como antecipação do imposto devido. Como se verá adiante, nem todo o imposto será considerado antecipação, haverá operações em que a incidência do imposto ocorrerá de forma definitiva, isto é, ele não poderá ser incluído nas contas as serem ajustadas com o Fisco na DAA e, por conseguinte, não será passível de restituição ou de compensação com imposto a pagar.

Concluindo, na esfera do imposto de renda das pessoas físicas, sujeitar-se ao regime de caixa significa que os rendimentos serão tributados no mês e no ano-calendário (ano-base) em que

⁷ Nota do autor: Em regra, porque há situações excepcionais em que o Fisco autoriza apurar IRPF sobre mera disponibilidade jurídica, como, por exemplo, em algumas autorizações havidas para atualização do valor de imóvel, dissociada da sua alienação, com apuração de ganho de capital.

tenham sido recebidos, mesmo que haja algum ajuste a ser realizado no início do ano-calendário seguinte.

O regime de competência, normalmente aplicado no âmbito do imposto de renda da pessoa jurídica, embute critério diverso: os rendimentos, as transações e outros eventos vão ser considerados nos períodos a que se referam, independentemente do recebimento ou do pagamento. Assim, uma venda que tenha ocorrido em determinado período de apuração do imposto, terá seus efeitos nele computados, mesmo que o recebimento seja previsto para ocorrer em períodos à frente.

Enquanto, em regra, a aplicação do regime de competência pela pessoa jurídica relacione evento a ser considerado em determinado período de apuração, mas cujos reflexos financeiros ocorrerão em períodos futuros, quando se trata da pessoa física, a aplicação do regime terá caráter oposto: o rendimento recebido (reflexos financeiros) em determinado período (ano-calendário) deverá ser considerado nos períodos de apuração a que se referem os rendimentos (anos-calendário anteriores).

2.4 Tributação exclusiva na fonte

A tributação, quer se considere antecipação do tributo ou não, ou, referindo de outra forma, quer o valor do imposto venha a ser objeto de ajuste ou não, se efetivará por (a) retenção na fonte, ou (b) por autorrecolhimento promovido pelo próprio contribuinte (carnê-leão ou ganho de capital, por exemplo).

A **retenção na fonte** é aquela operação em que a fonte pagadora do rendimento, pessoa jurídica ou pessoa física⁸, vai reter o imposto e recolhê-lo aos cofres públicos.

A **tributação exclusiva na fonte** é aquela em que tanto o rendimento quanto o imposto apurado não entram no cálculo do imposto de renda devido na Declaração de Ajuste Anual, ou seja, o rendimento e seu imposto não integram o ajuste anual. Muitos criticam este tipo de tributação exatamente por não entrar no ajuste anual, que seria o instrumento no qual melhor se aplicam os critérios constitucionais de universalidade, generalidade e progressividade. O objetivo deste tipo de tributação, embora não único⁹, é o de simplificação, de praticabilidade tributária, tanto para o

⁸ Nota do autor: Via de regra a fonte pagadora obrigada à retenção é uma pessoa jurídica (empregador, contratante de serviços, por exemplo), mas há algumas hipóteses em que a pessoa física é obrigada à retenção, como no pagamento de rendimentos pagos no Brasil a pessoas domiciliadas no exterior.

⁹ Luciano Amaro, citado por Pedro A. de M. Verçosa, aponta como outros objetivos ou benefícios para a tributação na fonte: a) coibir ou dificultar a sonegação; b) atenuar o impacto psicológico de o contribuinte ter de desembolsar os recursos já recebidos para Caderno da Escola Superior de Gestão Pública, Política, Jurídica e Segurança. Curitiba, v. 6, n. 1, p. 68-98, jan./jun. 2023

A tributação do imposto de renda da pessoa física sobre rendimentos recebidos acumuladamente por decisão judicial

Fisco quanto para o contribuinte. Na tributação exclusiva na fonte, cabe à fonte pagadora a retenção e o recolhimento do imposto devido.

Entre os rendimentos com tributação exclusiva na fonte destacamos os de aplicações financeiras, de vendas de ações, décimo terceiro salário, participação em lucros e resultados e RRA.

O fato de ser tributado exclusivamente na fonte e ter em regra caráter definitivo (não ser restituível), não implica que se houver erro na tributação ele não possa ser corrigido, seja pela restituição do valor retido a maior, seja pelo pagamento complementar (espontâneo ou em decorrência de lançamento tributário) daquele retido a menor. Neste caso, havendo restituição, não se confunde com aquela decorrente do ajuste anual, posto que mera correção de uma retenção indevida, mera repetição de indébito.

Observa-se que para atender aos critérios de generalidade, universalidade e progressividade, o imposto de renda da pessoa física considerará o caráter pessoal do contribuinte. Por sinal, a própria CF/88 dispõe, no § 1º do art. 145, que sempre que possível os impostos terão o caráter pessoal. Neste sentido, há críticas à incidência da tributação exclusiva. Luís Eduardo Schoueri (2022) destaca que “do mesmo modo, o imposto de renda muitas vezes deixa de lado os aspectos pessoais do contribuinte. É o caso da incidência exclusiva na fonte [...]” (SCHOUERI, 2022, p. 95).

A doutrina observa que a incidência da tributação exclusiva pode, em alguns casos, não alcançar a renda propriamente dita, no sentido de acréscimo patrimonial, mas sim a receita. Como observa João Victor Guedes Santos (2011):

A principal discussão existente na seara do Direito Tributário acerca das tributações na fonte ocorre quando se está perante a incidência exclusiva, em que não se capta a totalidade do acréscimo patrimonial propriamente dito do contribuinte” (SANTOS, 2011, p. 216).

Leônidas B. Quaresma Neto, em dissertação de mestrado de 2021, na PUC-SP, orientada por Paulo Barros de Carvalho, conclui pela inconstitucionalidade da utilização da tributação exclusiva na fonte, em situações específicas, por incompatibilidade com o princípio constitucional de renda, bem como com os critérios da progressividade, universalidade e generalidade.

Não obstante controvérsias doutrinárias, a jurisprudência tem aceitado a tributação exclusiva na fonte e o legislador a escolheu, como regra geral, para a incidência sobre o RRA.

pagar o tributo; c) estimular a adimplência, ao evitar que os contribuintes não disponham de recursos financeiros quando do recolhimento do tributo (VERÇOSA, 2011, p. 40).

3 Rendimentos recebidos acumuladamente

3.1 Conceito

A expressão “rendimentos recebidos acumuladamente”, utilizada pela legislação tributária, é de simples compreensão. Trata-se daqueles rendimentos que foram recebidos de uma vez, mas que se referem a meses anteriores ao do recebimento ou mesmo a anos-calendário anteriores ao do recebimento.

Uma referência direta ao conceito de rendimento recebido acumuladamente encontra-se no item 52 da exposição de motivos¹⁰, de 23 de julho de 2010, da MP nº 497 (BRASIL, 2010, grifo nosso), e que buscava justificar a alteração do art. 12 da Lei 7.713/98. “Trata-se da tributação de **pessoa física que não recebeu o rendimento à época própria, recebendo em atraso o pagamento relativo a vários períodos**”.

Caso o rendimento tenha sido recebido pela pessoa física de forma acumulada, mas refira-se a meses anteriores de um mesmo ano-calendário, a tributação seguirá a regra geral, regime de caixa, com ajuste anual no que tange às verbas tributáveis, já que este é o regime vigente para as rendas recebidas e referentes ao mesmo ano-calendário.

Diverso é o rendimento recebido acumuladamente, objeto deste trabalho, que trataremos pela sigla RRA que, historicamente, ora teve o imposto calculado pelo regime de caixa, ora pelo de competência. Referimo-nos àquele que, embora recebido no ano-calendário cujo imposto esteja sob apuração, refere-se a rendimentos que deveriam ter sido pagos em anos-calendário anteriores. Este tipo de RRA é um gênero, sendo as espécies definidas pela origem do pagamento. Assim, temos os pagos espontaneamente pelo devedor (empregador, por exemplo), ou aqueles pagos em decorrência de decisão judicial (da justiça trabalhista, da justiça federal, da justiça cível estadual etc.). A forma de tributação será a mesma, quer o RRA tenha sido quitado espontaneamente, quer pela via judicial. O nosso enfoque é maior sobre os rendimentos decorrentes de decisões da justiça, mas as considerações também serão válidas para os RRA provenientes de pagamentos espontâneos feitos diretamente pelo devedor ao credor.

Um exemplo para consolidar a compreensão do RRA e da pertinente discussão sobre a aplicação do regime de caixa ou de competência. Um indivíduo se aposenta de fato em janeiro de

¹⁰ Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Exm/EMI-111-MF-MP-ME-MCT-MDIC-MT-MPV-497-10.htm. Acesso em: 5 nov. 2022.

2015 (para de trabalhar, já preenchia os requisitos de aposentadoria, mas o pedido não foi aceito administrativamente) e demanda o INSS judicialmente para o reconhecimento desta aposentadoria, que vem a ser reconhecida por sentença definitiva em dezembro de 2016, com o pagamento dos atrasados via RRA no mês de janeiro de 2017. Excluindo, para facilitar, juros, correção monetária, 13º salário etc., com proventos mensais de aposentadoria no valor de R\$ 1.900,00, o autor receberia R\$ 45.600,00 pelos 24 meses de proventos atrasados e mais R\$ 22.800,00 pelos proventos do próprio ano calendário de 2017. Assim, os R\$ 68.400,00 recebidos em 2017 corresponderiam aos rendimentos de 2015, 2016 e 2017. Caso vigorasse a cobrança do IRPF pelo **regime de competência**, e considerando que o contribuinte não tivesse outra renda, a renda mensal de R\$ 1.900,00 estaria isenta porque o limite de isenção do período era R\$ 1.908,30, conforme a Tabela Progressiva Mensal do IRPF de 2015, 2016 e 2017. Ou seja, o contribuinte não teria imposto a pagar. Por outro lado, caso a tributação incidisse pelo **regime de caixa**, no qual se tributa de uma só vez o valor total recebido, o autor da ação apuraria imposto a pagar de R\$ 8.377,68 [68.400,00 x 27,5% - 10.432,32 (parcela a deduzir)], segundo cálculos realizados utilizando-se a Tabela Progressiva Anual¹¹ 2018 (ano-calendário 2017). Ou seja, dependendo do regime de tributação aplicável, o imposto apurado é maior ou menor. No exemplo acima apresentamos um RRA de valor baixo, R\$ 45.600,00. Para valores e períodos maiores, comuns em decisões da justiça, a distorção na utilização de um ou outro regime vai se agravando.

3.2 Evolução da legislação e jurisprudência

3.2.1 Ano 1964

A Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964 (BRASIL, 1964), permitiu a tributação do RRA segundo a legislação vigente na época em que os rendimentos deveriam ter sido recebidos, como se fossem recebidos de forma fracionada, por exercício financeiro, a teor de seu art. 19:

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;

¹¹ Nota do autor: Quando dos recebimentos mensais, apura-se o IRPF de acordo com a tabela progressiva mensal. Por ocasião da declaração anual de ajuste (ou DIRPF) utiliza-se a tabela progressiva anual, que corresponde aos valores da tabela mensal multiplicados por 12 (doze).

- 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;
- [...]

Já em 1964 ficava clara a opção do legislador em criar um regime especial de tributação para o RRA que não alcançava todo tipo de rendimento, mas somente aqueles decorrentes da remuneração de trabalho ou de serviço prestado. Os demais rendimentos acumulados seguiam a regra geral de tributação, sendo tributáveis no ajuste anual junto com os outros rendimentos tributáveis e de uma vez só. De qualquer forma, nas situações previstas na lei, era possível utilizar um modelo de tributação que considerava o regime (anual) de competência.

3.2.2 Ano 1988

Em 1988, com a promulgação da atual Carta Magna, houve um rearranjo das receitas tributárias no país, e como consequência foram paulatinamente sendo emitidas leis que alteravam disposições tributárias. Uma delas, a Lei 7.713/88 (BRASIL, 1988b), dispôs no seu artigo 12 que a tributação sobre RRA ocorreria, no mês do recebimento do rendimento, sobre seu valor total, podendo ser deduzidas algumas despesas da base de cálculo do imposto, como: honorários advocatícios e outras despesas havidas com a ação judicial, *in verbis*:

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.

A partir de então, passa-se a tributar o RRA com base no **regime de caixa**. Neste regime a probabilidade de o beneficiário do rendimento enquadrar-se na alíquota máxima do tributo, 27,5%, é grande. A sensação de estar sendo tributado em excesso gerou inconformismo, e começaram pouco a pouco as demandas judiciais pleiteando a tributação pelo **regime de competência** com fundamento na inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/88, pois esse feriria princípios do não-confisco, da capacidade tributária, da igualdade, entre outros.

Argumentava-se ainda que o contribuinte era duplamente prejudicado, pelo atraso no recebimento do que lhe era devido e depois por um ônus tributário maior que o que seria devido se não houvesse o atraso. Não bastasse isso, o Poder Público era o grande devedor das ações judiciais

que redundavam em RRA, portanto o atraso e a majoração final do tributo evidenciavam torpeza da parte ré, como era comumente afirmado pelos autores de ações judiciais.

Frente ao conjunto de ações no mesmo sentido, e sensível aos argumentos de prejuízo ao beneficiário, o STJ encontrou uma saída salomônica, sem enfrentar a questão da inconstitucionalidade do art. 12, e o fez reconhecendo compatibilidade entre o art. 19 da Lei 4.506/64 e o art. 12 da Lei 7.713/88. Qual seria esta compatibilidade? Com engenhosidade e interpretação bastante livre, o STJ concluiu que o art. 19 da Lei 4.506/64 não havia sido revogado e que ele definia a forma de cálculo do RRA, e que o art. 12 da Lei 7.713/88 estabelecia apenas o momento em que o tributo era devido. Assim, voltou-se, por interpretação jurisprudencial, à uma tributação com base em **regime de competência**. Neste sentido, o STJ consolida seu entendimento e o enuncia na sistemática dos recursos repetitivos, conforme Acórdão no REsp 1118429/SP:

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 extemporaneamente. 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

(REsp 1118429/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 14/05/2010)

Até então a Receita Federal vinha cobrando o imposto com aplicação do **regime de caixa**. Com a consolidação da posição do STJ, mesmo antes do julgamento do recurso repetitivo, a Procuradoria da Fazenda Nacional editou o Parecer PGFN/CRJ/ nº 287/2009¹² que dispensou seus procuradores de interpor recursos em processos judiciais referentes ao tema, inclusive autorizando a desistência daqueles já interpostos. De certa forma, com a posição do STJ a questão estava razoavelmente pacificada, inclusive o STF, em consonância com o STJ, dava por certo que a matéria era infraconstitucional, furtando-se a abordá-la.

3.2.3 Ano 2010

¹² Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/atos-declaratorios/arquivos/2009/parecer_287_2009.pdf. Acesso em: 25 set. 2022.

A situação encontrava-se quase em calmaria quando, em 20/05/2010, foi impetrado pela União o Recurso Extraordinário RE 614406 RS contra decisão do TRF da 4ª Região que havia declarado incidentalmente a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/88:

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, pena 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. (TRF4, Corte Especial, ARGINC 2002.72.05.000434-0, Relator Desembargador Federal Álvaro Eduardo Junqueira, 22 de outubro de 2009).

Inicialmente foi negado seguimento ao recurso porque a matéria já tinha sido considerada como sem repercussão geral pelo Tribunal. No entanto, em 20/10/2010, o STF, por unanimidade, resolveu a questão de ordem reconhecendo a repercussão geral objeto do recurso, fixando o Tema 0368 e reformando a decisão de inadmissibilidade. O que se vai discutir no tema é a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.718/88 e a forma de tributação dos RRA.

TEMA 0368 - Título: Incidência do imposto de renda de pessoa física sobre rendimentos percebidos acumuladamente. Obs.: revisão de tese do tema 133, o qual não tinha repercussão geral.

Descrição: Recurso extraordinário interposto pela alínea b do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, em que se discute a constitucionalidade, ou não, do artigo 12 da Lei nº 7.713/88, que trata da incidência do imposto de renda da pessoa física sobre rendimentos percebidos acumuladamente, tendo em conta a declaração de inconstitucionalidade desse dispositivo, por Tribunal Regional Federal, após o pronunciamento do Plenário Virtual no sentido da inexistência da repercussão geral da matéria — efetuado no RE 592211/RJ (publicado no DJe de 21.11.2008) — e a relevância jurídica correspondente à presunção de constitucionalidade das leis, à unidade do ordenamento jurídico, à uniformidade da tributação federal e à isonomia tributária (artigo 543-A, § 5º, do Código de Processo Civil).

3.2.4 Ano 2014

Embora reconhecida a repercussão geral em 20/10/2010, o RE 614406 RS foi julgado em plenário apenas em 23/10/2014, tendo o Pleno, por maioria e vencida a relatora Ministra Ellen Gracie, reconhecido a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/88, publicando o Acórdão com a seguinte ementa:

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. (STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 614.406 RIO GRANDE DO SUL Ministro Marco Aurélio – Redator do Acórdão -. Repercussão Geral - Tema 368. Julgamento 23.10.2014. Publicação 27.11.2014).

4 Modelo atual de tributação do RRA

4.1 A legislação em sentido estrito aplicável

1988. Conforme já mencionado no item 3.2.2, o art. 12¹³ da Lei 7.713/88 estabeleceu que qualquer RRA seria tributado com base no regime de caixa, no mês do recebimento, sobre o valor do RRA diminuído das despesas com a ação judicial, inclusive despesas com advogados suportadas pelo contribuinte.

2010. Foi incluído o artigo 12-A¹⁴ na Lei 7.713/88, pela MP nº 497/2010 (convertida na Lei nº 12.350, de 2010), prevendo que os RRA provenientes de rendimentos do trabalho, aposentadoria, pensão, reserva remunerada ou reforma oriundos de previdência pública, seriam tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês. Os RRA que não fossem aqueles relacionados no art. 12-A, continuavam a ser tributados pela sistemática do art. 12. Ainda, a tributação em separado seria feita com base em

¹³Art. 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.

¹⁴Art. 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-calendário 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. [...].

tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se referiam os rendimentos pelos valores constantes na tabela progressiva mensal.

Este art. 12-A foi uma resposta à consolidação da jurisprudência no sentido de determinar a aplicação do regime de competência e que resultara no parecer da PGFN (2009), aprovado pelo Ministro da Fazenda, que dispensava a interposição de recursos em decisões contrárias à Fazenda Nacional na matéria.

Desta forma, o novo artigo criou uma tributação em separado, que não entraria no ajuste anual, e que de forma bastante inventiva estabeleceu uma espécie de regime de competência “simplificado”, pois outro não era o resultado da aplicação da sistemática da tabela mensal ponderada pelo número de meses a que se referia o RRA. Como os RRA recebidos são atualizados monetariamente até o mês do recebimento, utiliza-se a tabela mensal do mês de recebimento.

A ponderação da tabela mensal pelo número de meses leva a um valor próximo do que se chegaria pelo regime de competência clássico, no qual se tomariam os valores originais devidos nos meses de anos-calendário anteriores, calculando o imposto devido mês a mês, com base nas tabelas mensais das épocas, e depois somando todos os valores encontrados devidamente atualizados. A diferença entre o novo método e o antigo é que o primeiro considera no cálculo a média mensal do rendimento total recebido, enquanto o segundo considera o rendimento mensal original (sem atualização), o imposto devido na época, fazendo em seguida uma atualização para a data do recebimento. Mostra-se, a seguir, as tabelas¹⁵ de incidência mensal (Tabela 1) e a “acumulada” (Tabela 2), para o ano-calendário 2010, esta última utilizada no cálculo com base no art. 12-A, do IRPF devido sobre RRA.

Tabela 1: Tabela de Incidência Mensal – ano-calendário 2010 – IN RFB 1.500/2014

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.499,15	-	-
De 1.499,16 até 2.246,75	7,5	112,43
De 2.246,76 até 2.995,70	15	280,94
De 2.995,71 até 3.743,19	22,5	505,62
Acima de 3.743,19	27,5	692,78

¹⁵ Conforme Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014, Anexos II e IV. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=57670&visao=anotado>. Acesso em: 15 nov. 2022. Caderno da Escola Superior de Gestão Pública, Política, Jurídica e Segurança. Curitiba, v. 6, n. 1, p. 68-98, jan./jun. 2023

Tabela 2: Tabela Acumulada – ano-calendário 2010 – IN RFB 1.500/2014 (NM= número de meses)

Base de Cálculo em R\$	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do Imposto (R\$)
Até (1.499,15 x NM)	-	-
Acima de (1.499,15 x NM) até (2.246,75 x NM)	7,5	112,43625 x NM
Acima de (2.246,75 x NM) até (2.995,70 x NM)	15	280,94250 x NM
Acima de (2.995,70 x NM) até (3.743,19 x NM)	22,5	505,62000 x NM
Acima de (3.743,19 x NM)	27,5	692,77950 x NM

A solução da tabela mensal ponderada pelo número de meses foi um “ovo de Colombo”. Permitiu solucionar de forma simples o pouco viável cálculo pelo regime de competência clássico. O Fisco não tinha estrutura para apurar o imposto devido recalculando mês a mês, retroativamente, às vezes retornando até vinte anos antes; tinha que recuperar dados muitas vezes não disponíveis, efetuar atualizações monetárias complexas e, ainda, acumulando rendimentos, já que o cálculo pelo regime de competência determinado pela justiça não era para ser feito separado dos demais rendimentos.

A solução foi uma evolução sensível, atendia melhor aos princípios constitucionais da igualdade e capacidade contributiva e resolvia os conflitos judiciais entre Fisco e contribuintes. Hugo de Brito Machado Segundo (2013), na época, saudou a nova legislação e pedia sua extensão a todos os tipos de RRA:

[...] 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 (MACHADO SEGUNDO, 2013, p. 218).

2015. A Lei 13.149, de 21 de julho de 2015 (BRASIL, 2015), resultado da conversão da MP nº 670, de 2015, acabou por dar nova redação¹⁶ ao art. 12-A da Lei 7.713/88, para atender aos reclamos dos contribuintes e decisões judiciais que estendiam aos demais RRA a regra de cálculo do art. 12-A. Assim, a redação de 2015 exclui a restrição que limitava a aplicação do 12-A

¹⁶ 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 tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês. (Redação dada pela Lei nº 13.149, de 2015). Caderno da Escola Superior de Gestão Pública, Política, Jurídica e Segurança. Curitiba, v. 6, n. 1, p. 68-98, jan./jun. 2023

exclusivamente a rendimentos do trabalho e proventos de aposentadoria, pensão, reserva ou reforma de pagos por previdência pública. Com esta alteração pacifica-se a forma de tributar o RRA, sendo aceita pela doutrina, jurisprudência e, em geral, contribuintes. Na ocasião, foi expressamente revogado o art., 12 de Lei 7.713/88, que previa aplicação residual do regime de caixa.

Algumas observações adicionais em relação ao “regime especial do art. 12-A” (a jurisprudência tem feito alusão à regra contida no artigo como “regime especial”, nome não utilizado pela legislação tributária):

a) Na primeira redação do artigo, em 2010, o Congresso aprovou um §8º que previa aplicar o artigo “retroativamente aos fatos geradores não alcançados pela decadência ou prescrição”. No entanto, o parágrafo foi vetado pelo Chefe do Executivo, sob argumento de que:

A aplicação retroativa da norma tributária gera insegurança jurídica sobre as situações definitivamente constituídas, produzindo efeitos de difícil mensuração nas esferas administrativas e judiciais. Além disso, o CTN, lei materialmente complementar e regra geral do direito tributário, estabelece no art. 144 que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (Mensagem de veto 702/2010) (BRASIL, 2010b).

Independentemente da análise da correção das razões do veto, ele manteve aquela pouco viável situação prática. Ou seja, os contribuintes continuaram a acionar a justiça para aplicação do regime de competência para valores recebidos antes da entrada em vigor do art. 12-A. Até hoje, 2023, há RRA recebidos anteriormente a 2010, cobrados pelo Fisco no regime de caixa, e para os quais os contribuintes acionam a justiça demandando o recálculo pelo regime de competência clássico. O leitor pode se perguntar por que haveria valores anteriores a 2010 ainda pendentes de solução, passada mais de uma década? Isto ocorre basicamente por dois motivos: 1º) o contribuinte impugna administrativamente o crédito tributário que é suspenso por força do art. 151, III, do CTN, até o trânsito em julgado administrativo, que pode levar muitos anos, permitindo a posterior discussão judicial, e b) o contribuinte efetua parcelamento por prazo longo, às vezes após demorada discussão administrativa e, enquanto o parcelamento está vigente, é possível a discussão judicial do objeto do parcelamento, que não é outro senão o imposto devido pelo RRA e sua metodologia de cálculo.

A tributação do imposto de renda da pessoa física sobre rendimentos recebidos acumuladamente por decisão judicial

A jurisprudência do STJ confirmou a inaplicabilidade da regra do art. 12-A, na mesma linha do veto presidencial anteriormente citado, para fatos anteriores à sua vigência, garantindo a aplicação do regime de competência para período em que vigia o art. 12 da Lei 7.713/88:

A sistemática de cálculo do imposto de renda sobre valores acumulados, instituída pelo art. 12-A da Lei n. 7.713/88, introduzido pela MP n. 497/2010, convertida na Lei n. 12.350/2010, limita-se aos rendimentos auferidos cumulativamente após 2010, consoante determina o § 7º do referido artigo (Segunda Turma, AgRg no REsp 1.476.091/RS, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 20/02/2015).

Desta forma, até a atualidade, em se tratando de RRA recebido anteriormente à vigência do art. 12-A da Lei 7.713, relativo a rendimentos do trabalho, aposentadoria pensão, reforma ou reserva, as decisões judiciais são pela aplicação do regime de competência.

Da mesma maneira, para os demais tipos de RRA que só foram incluídos na hipótese do art. 12-A da Lei 7.713 com a redação de 2015, as decisões judiciais determinam a aplicação do regime de competência se recebidos em data anterior à vigência da nova redação:

IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FÍSICA. VALORES RECEBIDOS ACUMULADAMENTE, POR ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. INAPLICABILIDADE DO ART. 12-A DA LEI 7.713/88, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 12.350/2010. REGIME DE COMPETÊNCIA. 1. Mesmo antes da edição da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 1.127/2011 (a partir de 30/10/2014, com a edição da Instrução Normativa 1.500, corresponde ao art. 36, §3º), os rendimentos pagos acumuladamente por entidade de previdência complementar não estariam sujeitos à incidência do art. 12-A da Lei nº 7.713/1988, com redação dada pela Lei nº 12.350/2010. Conclui-se, pois, que a referida instrução normativa somente explicitou essa orientação. Precedentes do STJ 2. As verbas pagas acumuladamente por entidades de previdência complementar, antes da alteração do art. 12-A da Lei nº 7.713/1988 promovida pela Medida Provisória nº 670/2015 - posteriormente convertida na Lei nº 13.149/2015-, devem sofrer a tributação do imposto de renda nos termos em que incidiria o tributo se percebidas à época própria. 3. Tem o contribuinte direito de recalcular o imposto de renda sobre os valores recebidos acumuladamente, observado o "regime de competência", para efeito de afastar o valor cobrado a mais por força da aplicação do "regime de caixa". (TRF4, AC 5063160-09.2017.4.04.7100, PRIMEIRA TURMA, Relatora LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, juntado aos autos em 07/04/2022, grifo nosso).

b) Na inclusão do art. 12-A, em 2010, seus §§ 5º e 6º permitiam que, à opção irrevogável do contribuinte, a tributação do RRA pudesse ser feita no ajuste anual, hipótese em que ele estaria optando pelo regime de caixa e poderia compensar o imposto já retido por ocasião do RRA. Implicava que não haveria cálculo em separado, o RRA se integraria aos demais rendimentos para cálculo do imposto devido na DAA e o imposto retido quando do recebimento do RRA passava a ser considerado antecipação. Em uma análise perfunctória não vislumbramos hipótese em que

esta opção pudesse ser favorável ao contribuinte. Mas, se o legislador a inseriu, por rara que seja, deverá existir tal hipótese. Anote-se ainda que a mesma previsão legal continuou a existir com a alteração de 2015 do art. 12-A, permanecendo em vigor atualmente. Verifica-se, na prática, que contribuintes desatentos por vezes incluem valor de RRA no ajuste anual, em seu próprio prejuízo. Administrativamente considera-se a opção irretratável, podendo o contribuinte buscar a reversão da opção na Justiça, onde não há unanimidade sobre a retratabilidade, embora predomine esta última. A seguir, duas decisões recentes de uma mesma turma do TRF4, uma reconhecendo a irretratabilidade e outra afastando-a por reconhecimento de “equivoco” do autor/contribuinte:

TRIBUTÁRIO. IRPF. VALORES RECEBIDOS DE FORMA ACUMULADA. JUROS MORATÓRIOS. APLICAÇÃO DO ART. 12-A DA LEI 12.350/2010. OPÇÃO IRRETRATÁVEL. 1. Reconheceu o Supremo Tribunal Federal (Tema 808) que os juros de mora relativos a rendimentos do trabalho recebidos em atraso, por repararem a demora no recebimento de verbas de natureza alimentar, possuem natureza de danos emergentes. Assim, o seu recebimento não configura acréscimo patrimonial e, por conseguinte, não se justifica a tributação pelo imposto de renda. 2. Conclui-se, portanto, que os juros moratórios recebidos em razão de atraso no pagamento de verbas alimentares, sejam rendimentos do trabalho ou proventos de natureza previdenciária, possuem natureza de danos emergentes, não estando sujeitos à incidência do imposto de renda. 3. Tendo o contribuinte, quando da sua declaração de ajuste anual, incluído os Rendimentos Recebidos Acumuladamente na base de cálculo global ao invés de tributá-los em separado, optou por afastar-se do regime disposto no artigo 12-A da Lei nº 7.713/88, cuja opção é irretratável, nos termos § 5º do referido dispositivo legal. (TRF4, AC 5024138-84.2016.4.04.7000, PRIMEIRA TURMA, Relator ALEXANDRE ROSSATO DA SILVA ÁVILA, juntado aos autos em 04/04/2023, grifo nosso).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO DE RENDA. PERCEPÇÃO ACUMULADA DE RENDIMENTOS. REGIME DE COMPETÊNCIA E NÃO DE CAIXA. ART. 12-A DA LEI Nº 7.713/88. OPÇÃO IRRETRATÁVEL. INAPLICABILIDADE. 1. O imposto de renda pessoa física somente incide sobre rendimentos ou proventos, ou seja, sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica que não tenha natureza indenizatória. 2. 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 tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês. Inteligência do artigo 12-A da Lei 7.713/88. 3. Com a nova sistemática, permite-se ao contribuinte a tributação dos rendimentos acumulados em separado dos demais, mediante cálculo próprio, diluindo os valores recebidos de uma vez, incluindo os juros de mora, pelo número de meses correspondentes. 4. Não há falar em "opção irretratável", não se aplicando o disposto no §5º, do art. 12-A da Lei nº 7.713/88, na hipótese em que o contribuinte não preenche a guia "Rendimentos Tributáveis de Pessoa Jurídica Recebidos Acumuladamente pelo Titular" da sua Declaração do IRPF, não havendo como considerar que o contribuinte tenha optado tacitamente, na hipótese em que, por equívoco, alocou em rubrica imprópria os rendimentos recebidos. (TRF4, AC 5034130-55.2019.4.04.7100, PRIMEIRA TURMA, Relatora LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, juntado aos autos em 03/04/2023, grifo nosso).

c) O art. 12-A em seus parágrafos prevê que, no cálculo do tributo devido, pode ser excluído do montante de rendimentos tributáveis as despesas com a ação judicial, inclusive com advogados (§2º), a pensão alimentícia paga em face do Direito de Família (§ 3º, I) as contribuições para a previdência pública (§ 3º, II). Com isso, busca-se limitar a tributação à efetiva disponibilidade econômica, atendendo ao princípio da tributação líquida.

d) Além das reduções da base de cálculo mencionadas no item anterior, a jurisprudência reconhece como não tributáveis: indenizações por danos morais e materiais, indenizações em geral na área trabalhista, como indenização de férias, juros de mora recebidos por pessoa física (Tema de Repercussão Geral nº 808, STF), entre outros. Houve períodos em que o judiciário reconheceu juros de mora de 12% ao ano, o que é muito elevado para qualquer economia, além das correções do valor original. Entendemos que tais aspectos (verbas não tributáveis e acréscimos legais) constituem um amplo campo de pesquisa em aberto, não fazendo parte desse trabalho. Sobre RRA cujo devedor é o setor público (precatórios/RPV), para reforçar a tese de tema aberto a estudo, o ministro da economia Paulo Guedes, em 08/12/2020¹⁷, expôs a opinião, certamente política, que o Brasil seria destruído pela indústria de precatórios, complementando:

O Brasil vai ser destruído por uma indústria predatória. Quem está fazendo isso? Aí há várias possibilidades. Primeiro, a legislação é obsoleta. Está se criando passivos de uma forma não razoável. É uma hipótese". (GUEDES, Paulo, 2020)

4.2 As normas infralegais aplicáveis

Nos termos do § 9º da redação do art. 12-A da Lei 7.713/88, cabe à Receita Federal disciplinar o disposto no artigo. A matéria está disciplinada atualmente na Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, na Subseção I, da Seção I, do Capítulo VII, artigos 36 a 51 (RFB, 2014).

Merecem ser destacadas duas questões reguladas na IN e que não decorrem de do texto expresso da lei:

a) A primeira diz respeito à possibilidade de que, na hipótese de retenção indevida ou a maior, o contribuinte possa efetuar ajuste específico em ficha própria da DAA (ou DIRPF) do

¹⁷ A manifestação ocorreu em seminário realizado pelo IEJA (Instituto de Estudos Jurídicos Aplicados). Reportagem disponível em: <https://www.poder360.com.br/governo/guedes-diz-que-o-brasil-vai-ser-destruido-pela-industria-de-precatórios/>. Acesso em: 28 nov. 2022.

correspondente ano-calendário (art. 42)¹⁸. Não pode ser confundida essa possibilidade de inclusão de valores a restituir ou a pagar do RRA na “declaração de ajuste” (DAA) com a possibilidade de incluir o RRA no próprio “ajuste”. Quando se inclui mediante ficha própria na DAA, o valor do rendimento não será incluído na base de cálculo do imposto de renda, já quando se opta por incluir no ajuste, aí será computado na base de cálculo. Trata-se de um novo “ovo de Colombo”. O cálculo do imposto devido do RRA será feito em separado, por isso a ficha própria, mas seu resultado, se diferente do retido, irá compor o resultado do ajuste. Isto significa que se houver imposto a restituir do RRA ele será restituído diretamente na DAA, seja via restituição efetiva ou reduzindo o imposto a pagar apurado no ajuste. Se houver imposto a pagar do RRA, ele será somado ao imposto a pagar da DAA ou será abatido de eventual imposto a restituir. Isto significa uma enorme simplificação para o contribuinte e para o Fisco. Não fosse essa solução, a cobrança de imposto devido pelo RRA poderia ter que ser efetuada por lançamento de ofício. Se houvesse imposto a restituir, o contribuinte poderia ter que solicitar restituição em processo administrativo em separado. Com a solução, ganham todos, em rapidez e simplicidade.

b) O outro ponto, pouco colocado em discussão doutrinária ou jurisprudencial, concerne à regra adicional de cálculo a ser aplicada ao RRA quando ele for complementar, conforme previsão do art. 49¹⁹. Primeiro, o § 2º do artigo define RRA complementar como aquele recebido em decorrência de diferenças posteriormente apuradas e vinculadas aos respectivos valores originais. Em segundo lugar, a norma indica que o imposto a ser retido, neste caso, “será a diferença entre o incidente sobre a totalidade dos RRA paga, inclusive o superveniente, e a soma dos retidos anteriormente”. Faz sentido esta metodologia. Um exemplo simplificado em busca de clarear o comando normativo: uma pessoa possui uma reclamação trabalhista discutindo verbas de caráter

¹⁸ Art. 42. Na hipótese de a pessoa responsável pela retenção de que trata o caput do art. 37 não ter feito a retenção em conformidade com o disposto neste Capítulo ou ter promovido retenção indevida ou a maior, a pessoa física beneficiária poderá efetuar ajuste específico na apuração do imposto relativo aos RRA na DAA referente ao ano-calendário correspondente, do seguinte modo:

I - a apuração do imposto será efetuada:

a) em ficha própria; e

[...]; e

II - o imposto resultante da apuração de que trata o inciso I será adicionado ao imposto apurado na DAA, sujeitando-se aos mesmos prazos de pagamento e condições deste.

Art. 49. Na hipótese de RRA a título complementar, o imposto a ser retido será a diferença entre o incidente sobre a totalidade dos RRA paga, inclusive o superveniente, e a soma dos retidos anteriormente.

[...]

§ 2º Considerar-se-ão RRA a título complementar os rendimentos de que trata o art. 36, recebidos a partir de 1º de janeiro de 2010, com o intuito específico de complementar valores de RRA pagos a partir daquela data, decorrentes de diferenças posteriormente apuradas e vinculadas aos respectivos valores originais.

[...]

Caderno da Escola Superior de Gestão Pública, Política, Jurídica e Segurança. Curitiba, v. 6, n. 1, p. 68-98, jan./jun. 2023

A tributação do imposto de renda da pessoa física sobre rendimentos recebidos acumuladamente por decisão judicial

tributável relativas a 60 meses. Uma parte desta verba é incontroversa e a decisão judicial interlocutória manda pagar, em 2017, R\$ 114.000,00. Na sentença, as verbas controversas são deferidas pelo magistrado a favor do autor, determinando seu pagamento, em 2018, representado por outra quantia no mesmo valor de R\$ 114.000,00. Caso se considerasse os RRA independentes, o contribuinte estaria na faixa de isenção em ambos os anos, conforme tabela²⁰ acumulada para cálculo do imposto de renda (faixa de isenção = R\$ 1.903,98 multiplicado pelo número de meses). Mas, tratando-se de RRA complementar, o comando normativo vai informar que o valor do segundo RRA, quando do seu recebimento, deve ser somado ao primeiro e o imposto calculado sobre o valor total, no caso R\$ 228.000,00, computando-se o período de 60 meses ao qual se referem as verbas. Do valor do imposto obtido quando do cálculo pelo total, abate-se o valor do imposto já retido/pago na etapa anterior. No nosso exemplo, o imposto devido apurado é de R\$ 8.532,09 não havendo parcela de imposto de renda retido anteriormente a abater, uma vez que o primeiro pagamento de RRA estava dentro da faixa de isenção. Demonstra-se, assim, que o critério de RRA complementar implica em tributação superior àquela que incidiria se os RRA recebidos em anos diferentes, embora pertencentes a uma mesma ação judicial, fossem tributados de forma isolada (anualmente).

4.3 Inconsistências a serem tratadas

4.3.1 RRA Complementar

A Lei 7.713/88 não faz referência ao RRA Complementar. Tratou-se de uma inovação da IN RFB nº 1.500/2014 (RFB, 2014), embora baseada em raciocínio escorreito posto que, no fundo,

²⁰ Tabela para cálculo de imposto de renda sobre RR - IN RFB 1.500/2014 Anexo IV – Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=57670&visao=anotado>. Acesso em: 15 nov. 2022. Tabela válida a partir do ano-calendário 2015.

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

apenas aplica o conceito de regime competência, tão caro ao legislador e aos operadores do direito. O texto do art. 12-A da lei menciona simplesmente que os RRA “serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês”. O Fisco baseou-se no §9º do referido artigo que atribuiu à Receita Federal a competência para discipliná-lo. Poderá haver demandas judiciais por conta de lançamentos cobrando diferença de imposto baseado no cálculo complementar, já que este possui potencial de incrementar o valor total do imposto de renda devido. Razão adicional para questionamentos na esfera administrativa ou judicial reside na inexistência de ficha adequada ao cálculo complementar na Declaração de Ajuste Anual.

4.3.2 Sujeição passiva e tributação exclusiva na fonte

Há questão relevante pendente de esclarecimento. O Parecer Normativo (PN) COSIT nº 1, de 24 de setembro de 2002, publicado no DOU de 25/09/2002 (RFB, 2002) , em vigor, pondera que quando se trate de regime de retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário; que a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária; que a sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora; que a responsabilidade da fonte pagadora subsiste, ainda que ela não tenha retido o imposto, exceto no caso de não retenção por força de decisão judicial:

6. A fonte pagadora é a terceira pessoa vinculada ao fato gerador do imposto de renda, a quem a lei atribui a responsabilidade de reter e recolher o tributo. Assim, o contribuinte não é o responsável exclusivo pelo imposto. Pode ter sua responsabilidade excluída (no regime de retenção exclusiva) ou ser chamado a responder supletivamente (no regime de retenção por antecipação).

(...)

8. Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário.

9. Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte.

Pois bem, não obstante a vigência do parecer, o Fisco efetua o lançamento por ausência ou insuficiência de retenção ou recolhimento do IRPF, na hipótese de RRA, sujeito à tributação exclusiva na fonte, contra o contribuinte e não contra a fonte pagadora. Em termos práticos, não podia deixar de ser diferente, até porque a fonte pagadora tem dificuldade em calcular corretamente o tributo, não pelo desconhecimento da regra do art. 12-A, mas pelo desconhecimento muitas vezes

da natureza das verbas, das deduções incidentes, especialmente quando se atribui à instituição financeira responsável pelo valor depositado em juízo, a condição de fonte pagadora.

Castro (2012), em compatibilidade com a prática do Fisco de efetuar lançamento contra o contribuinte, entende não cabível a exclusão da sua responsabilidade na hipótese de tributação exclusiva:

Demonstramos também que entendemos ser a responsabilidade tributária de retenção do IR pela fonte pagadora, quando exclusiva, uma forma de tributar a renda do contribuinte, e jamais da própria fonte, por evidente violação constitucional e legal, bem como ausência de competência tributária da União Federal para eleger tal materialidade para a fonte pagadora.

Concluimos, assim, que nos casos de retenção de IR exclusiva na fonte o sujeito passivo é a fonte, mas o contribuinte ainda assim figura no polo passivo da relação jurídico tributária, sob pena de invalidade de tal norma (pois o responsável deve estar vinculado ao fato gerador, mas o contribuinte deve sempre existir, pois é este último quem tem relação direta e pessoal com o fato gerador (CASTRO, 2012, p. 3, grifo nosso).

O Fisco precisará disciplinar melhor a atribuição das fontes pagadoras no caso de RRA e esclarecer as hipóteses de sujeição passiva.

5 Considerações finais

Os RRA têm presença relevante na vida das pessoas, tanto que uma espécie específica de RRA, os precatórios, foi objeto da Emenda Constitucional nº 113²¹, de 8 de dezembro de 2021, destinada a estabelecer novo regime de pagamento, face às dezenas de bilhões de reais devidos no ano de 2022, considerados impagáveis pela Fazenda Pública e por isso precisavam ter o pagamento postergado. Mas o RRA não é só precatório, os empregados do setor privado recebem RRA, em regra, quando são partes vencedoras em reclamações trabalhistas contra seus empregadores ou ex-empregadores. Enfim, há um universo de possibilidades de RRA.

Tratamos neste trabalho de RRA recebido por pessoas físicas e cujo rendimento refere-se a anos-calendários anteriores ao ano-calendário de recebimento.

Nesta situação, o RRA tem um problema particular. Se o imposto devido for calculado pelo regime de caixa, a tributação será mais gravosa do que se for calculado pelo regime de competência.

O regime de caixa ofende fortemente o princípio da igualdade. Ele representa tratamento tributário diferente para pessoas em mesma situação (por exemplo, aposentados que receberam

²¹ Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc113.htm. Acesso em: 25 nov. 2022. Caderno da Escola Superior de Gestão Pública, Política, Jurídica e Segurança. Curitiba, v. 6, n. 1, p. 68-98, jan./jun. 2023

normalmente seus proventos ao longo dos anos e aqueles que só o receberam acumuladamente em determinado momento). Isto ocorre porque o regime de caixa nos rendimentos acumulados engloba valores que seriam isentos se pagos no momento adequado. Trata-se também de falta de equidade, de justiça, porque o contribuinte poderá sofrer duplo ônus: atraso no recebimento e tributação mais elevada do que a incidente na situação sem atraso. O princípio da capacidade contributiva é afetado diretamente quando do desrespeito ao princípio da igualdade, pois pressupõe que o indivíduo deve contribuir para o financiamento das despesas pública conforme sua capacidade econômica/contributiva (quem pode mais, contribui mais). Além disso, receber de uma só vez rendimentos que deveriam ser recebidos de forma diluída ao longo do tempo cria uma percepção irreal de capacidade contributiva, pela grandeza do valor.

A legislação tributária em 1988 (art. 12 da Lei 7.713/88) estabeleceu a tributação do RRA para pessoa física com base no regime de caixa, sendo que tal rendimento deveria ser somado aos demais rendimentos tributáveis tornando o resultado mais gravoso ainda para o contribuinte.

Aos poucos, especialmente a partir dos anos 2000, se incrementaram as demandas e decisões judiciais contra o regime, até que a jurisprudência se pacificou no STJ de forma a passar a determinar ao Fisco a aplicação do regime de competência. Posteriormente, o STF (Tema 368 da Repercussão Geral) considerou inconstitucional o comando normativo que determinava o regime de caixa (art. 12 da Lei 7.713/88).

Em consequência dos reveses da União na justiça, a legislação foi alterada em 2010 para possibilitar a aplicação de um regime de competência (art. 12-A da Lei 7.713/88) para os RRA trabalhistas e da previdência pública lato sensu, estendendo a solução em 2015 para todos os demais RRA, mediante nova redação do art. 12-A.

À primeira vista, parece que o art. 12-A implementou um novo direito. Mas, se formos rigorosos, o regime de competência já era o direito que vinha sendo aplicado pela jurisprudência. Poderíamos então dizer que o art. 12-A positivou um direito já reconhecido. No entanto, foi bem mais que isso, foi a introdução de uma nova sistemática de cálculo do imposto equivalente ao do regime de competência, que abria mão de voltar no tempo, refazer declarações de ajuste pretéritas, encontrar novos resultados tributários a cada exercício e trazer tais resultados para o presente. A sistemática introduzida foi bastante engenhosa, simplificadora, utilizando-se de uma tabela progressiva ponderada pelo número de meses a que se refere o RRA, sem necessidade de se voltar e alterar exercícios passados. Aí sim, um “direito novo”; atribuiu-se a condição de tributação

exclusiva, significando que a apuração seria em separado da declaração de ajuste, não compondo a base de cálculo anual do imposto de renda da pessoa física, muito embora fosse permitido que o contribuinte, se assim o quisesse e optasse, incluísse o RRA junto aos demais rendimentos na declaração de ajuste.

Por fim, mas não menos relevante, o Fisco facilitou a restituição ou recolhimento adicional de imposto retido a maior ou a menor por ocasião do pagamento do RRA. A complexidade da estrutura de verbas contidas, em geral, no RRA é grande, o que leva a retenções imprecisas, para mais ou para menos. Criou-se a ficha especial de RRA na Declaração Anual de Ajuste, de forma que o contribuinte pode recompor, se for o caso, o cálculo do imposto devido do RRA de acordo com as verbas recebidas e deduções permitidas, podendo chegar a um valor de imposto devido menor ou maior que o retido. Havendo diferença, restituição ou complemento de recolhimento, o valor será agregado ao imposto apurado na declaração anual de ajuste, realizando-se uma única operação de pagamento ou restituição, conforme o caso. A inclusão da ficha de RRA na Declaração Anual de Ajuste não se confunde com a inclusão do RRA na base de cálculo do ajuste anual.

Não foi objetivo deste trabalho analisar a aderência da tributação do RRA aos princípios da igualdade, equidade e capacidade contributiva de forma absoluta. Mas sim considerá-los na comparação entre regime de caixa e regime de competência quando da tributação do imposto de renda da pessoa física. Nesta comparação, a introdução da sistemática do art. 12-A, incluindo o regime de tributação exclusiva, garantiu, como pretensamente demonstrado, maior respeito aos princípios acima referidos.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 544 p.

BRASIL. **Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Brasília: Presidência da República, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14506.htm. Acesso em: 25 set. 2022.

BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Presidência da República, 1966.

BRASIL. [**Constituição (1988)**]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 21 maio 2022.

BRASIL. **Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1988b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm Acesso em: 22 set. 2022.

BRASIL. **Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010**. Promove desoneração tributária de subvenções governamentais destinadas ao fomento das atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica nas empresas, e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2010. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Mpv/497.htm#art20. Acesso em: 5 nov. 2022.

BRASIL. **Mensagem nº 702**, de 20 de dezembro de 2010. Discorre sobre os vetos presidenciais à Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, 21 dez. 2010b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/Msg/VEP-702-10.htm. Acesso em: 6 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 614.406/RS**. 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. Relatoria: Min. Rosa Weber. Acórdão publicado no DJE, 27 nov. 2014. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=percep%C3%A7%C3%A3o%20cumulativa&sort=_score&sortBy=desc Acesso em: 6 jul. 2021.

BRASIL. **Lei 13.149, de 21 de julho de 2015**. Dispõe sobre alteração da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, dentre outras medidas. Brasília: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12350.htm#art44. Acesso em: 05.jul. 2022.

BRASIL. **Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília: Presidência da República, 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 855091/RS**. Tese: Não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função. Ministro Relator: Dias Toffoli. Acórdão publicado no DJE, 08 abr. 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4677992&numeroProcesso=855091&classeProcesso=RE&numeroTema=808>. Acesso em: 6 jul. 2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2021. 968 p.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. Imposto de renda retido na fonte e responsabilidade tributária: exame crítico de sua natureza jurídica e efeitos de sua não retenção. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 20, n. 107, p. 45-69, nov./dez. 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. 263 p.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. 2010. 201 f. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito, USP, São Paulo. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-17082011-155406/publico/TESE_COMPLETA_PDF_MIGUEL.pdf. Acesso em: 15 nov. 2022.

LEMKE, Gisele. **Os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998. 158 p.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Algumas notas sobre a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos recebidos acumuladamente (RRA). **Revista da Faculdade de Direito da UFC**, Fortaleza, v. 34, n. 1, p. 203-219, jan./jun. 2013.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. 616 p.

QUARESMA NETO, Leônidas Barbosa. **A inconstitucionalidade das tributações exclusiva na fonte e definitiva frente ao regime jurídico constitucional do imposto sobre a renda das pessoas físicas**. 2021. 164 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/25830>. Acesso em: 28 nov.2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL Secretaria Especial. Parecer Normativo Cosit nº1/2002. Imposto de renda retido na fonte - IRRF. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 24, 25 set. 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=30876&visao=anotado>. Acesso em: 11 jul. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Secretaria Especial. Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014. Dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 57, 30 set. 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=57670&visao=anotado>. Acesso em: 11 jul. 2022.

SANTOS, João V. Guedes. **Teoria da tributação e tributação da renda nos mercados financeiro e de capitais**: entre a equidade e a eficiência, entre a capacidade contributiva e a indução. 2011. 256 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Faculdade de Direito, USP, São Paulo, 2011. Disponível em:

https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-20032013-140006/publico/DISSERTACAO_Joao_Victor_Guedes_Santos_Integral.pdf. Acesso em: 30 out. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da Tributação Direta da Renda**. São Paulo: IBDT, 2020. 147 p.

SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. 95 p.

VERÇOSA, Pedro Ângelo de Magalhães. **Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza**: tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente por pessoas físicas. 2011. 87 f. TCC (Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011. Disponível em: <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/31307>. Acesso em: 7 jul. 2022.