

23/10/2014

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 614.406 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATORA** : **MIN. ROSA WEBER**  
**REDATOR DO** : **MIN. MARCO AURÉLIO**  
**ACÓRDÃO**  
**RECTE.(S)** : **UNIÃO**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
**RECDO.(A/S)** : **GERALDO TEDESCO**  
**ADV.(A/S)** : **CARLOS ALBERTO LUNELLI**

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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal em negar provimento ao recurso extraordinário, por maioria, vencida a relatora, Ministra Ellen Gracie, em sessão presidida pelo Ministro Ricardo Lewandowski, na conformidade da ata do julgamento e das respectivas notas taquigráficas.

Brasília, 23 de outubro de 2014.

MINISTRO MARCO AURÉLIO – REDATOR DO ACÓRDÃO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 614.406 RIO GRANDE DO SUL**

**RELATORA** : **MIN. ELLEN GRACIE**  
**RECTE.(S)** : **UNIÃO**  
**PROC.(A/S)(ES)** : **PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
**RECDO.(A/S)** : **GERALDO TEDESCO**  
**ADV.(A/S)** : **CARLOS ALBERTO LUNELLI**

**RELATÓRIO**

A Senhora Ministra Ellen Gracie: 1. Trata-se de recurso extraordinário fundamentado no art. 102, III, *b*, da Constituição Federal, interposto contra acórdão que, aplicando decisão tomada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região em sede de Argüição de Inconstitucionalidade, considerou inconstitucional o art. 12 da Lei 7.713/1988, nos seguintes termos:

*“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. Argüição 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*

**RE 614.406 / RS**

*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)*

2. Em seu recurso extraordinário, a União sustenta a constitucionalidade do citado dispositivo legal, o qual determinou que o imposto de renda, no caso de rendimentos recebidos acumuladamente, *“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”*.

Argumenta que as parcelas recebidas possuem natureza remuneratória, a qual não sofre modificação pelo atraso no pagamento, ou seja, deve sofrer a incidência do Imposto de Renda.

Além disso, sustenta que a tributação do acréscimo patrimonial, no mês de seu recebimento, não viola os princípios da capacidade contributiva, da isonomia, ou da progressividade do Imposto de Renda, previstos, respectivamente, nos arts. 145, § 1º; 150, II; e 153, § 2º, I, todos da Constituição Federal.

Também menciona que o fracionamento do fato gerador não teria previsão legal e que provocaria uma tributação baseada numa situação ficta, tendo em vista que o pagamento foi realizado em apenas uma parcela.

**RE 614.406 / RS**

3. A recorrida, nas contra-razões ao recurso extraordinário, reafirma a violação do princípio da isonomia, pois a incidência do imposto de renda sobre o valor acumulado deixa de observar as faixas de alíquotas e os valores dedutíveis vigentes no momento em que os pagamentos deveriam ter sido realizados.

4. Esta Corte reconheceu a existência de repercussão geral da matéria na ocasião do julgamento de questão de ordem por mim formulada (fls. 158-190).

5. O Ministério Público Federal, no parecer de lavra do Subprocurador-Geral da República Dr. Wagner de Castro Mathias Netto, opinou pelo desprovimento do recurso (fls. 195-197).

É o relatório.

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 614.406 RIO GRANDE DO SUL**

**VOTO**

A Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora): 1. O Acórdão recorrido considerou inconstitucional o art. 12 da Lei 9.773/88, que determinou a incidência do imposto por ocasião do recebimento dos valores, sobre a sua totalidade. Entendeu violados os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da proporcionalidade, nos termos do que restou sintetizado na ementa do acórdão relativo à arguição de inconstitucionalidade julgada pela Corte Especial daquele Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

*“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*

**RE 614.406 / RS**

*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 Álvaro Eduardo Junqueira, D.E).*

2. Na assentada de 20 de outubro de 2010, este Plenário acolheu questão de ordem para reconhecer a índole constitucional e a repercussão geral da matéria relativa à incidência de imposto de renda sobre rendimentos pagos acumuladamente, abrindo a possibilidade de conhecimento do mérito do recurso ora trazido a julgamento.

Destaco a importância de analisarmos com presteza a questão, porquanto o número de ações idênticas que aguardam solução é enorme. Para que se tenha uma idéia do volume, basta destacar que o acolhimento da tese dos contribuintes fez com que a cada pagamento nos autos de ação previdenciária ou trabalhista, por exemplo, passasse a ser ajuizada uma nova ação na Justiça Federal para o afastamento da retenção supostamente indevida. Ou seja, o final de cada ação condenatória ao pagamento de rendimentos passou a implicar o início de uma nova ação nos juizados ou varas tributárias. Urge, pois, que se dê orientação definitiva quanto ao mérito, de modo que os tribunais a possam aplicar, prestando a jurisdição de modo uniforme e, inclusive, evitando novas lides.

3. A Lei 7.713/88, que, entre outras providências, trata do imposto de renda devido pelas pessoas físicas, estabelece em seu art. 12:

*“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 ”.*

**RE 614.406 / RS**

Tal regra, embora especificamente direcionada aos rendimentos recebidos acumuladamente, constitui mero desdobramento da sistemática de tributação adotada pelo legislador quanto ao imposto de renda das pessoas físicas: o regime de caixa. Vejam-se os arts. 1º e 2º do mesmo diploma legal:

*“Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.*

*Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos”.*

Diferente é o imposto de renda das pessoas jurídicas, tributadas que são pelo regime de competência, em que são consideradas na apuração do lucro real todas as receitas, mesmo que ainda não realizadas.

4. Os regimes de caixa e de competência correspondem aos tipos de disponibilidade de renda que ensejam a instituição do imposto.

Não é à toa que o art. 43 do CTN dispõe:

*“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda...; II – de proventos de qualquer natureza”.*

Veja-se o que diz a doutrina:

*“Designa-se por disponibilidade econômica a percepção efetiva da renda ou provento. Seria a possibilidade de dispor material e diretamente da riqueza sem a presença de nenhum impedimento. Como assevera Rubens Gomes de Souza, trata-se do ‘rendimento*

**RE 614.406 / RS**

*realizado, isto é, dinheiro em caixa'. Poder-se-ia entendê-lo sob a forma de utilização do regime de caixa. A disponibilidade jurídica configura-se, inicialmente, conforme Hugo de Brito Machado, como o crédito da renda ou proventos. Assim, a disponibilidade econômica é a riqueza realizada e efetiva, enquanto que a disponibilidade jurídica é aquela adquirida na qual o beneficiário tem título jurídico que 'lhe permite obter a realização em dinheiro'." (CALIENDO, Paulo. Imposto sobre a Renda Incidente nos Pagamentos Acumulados e em Atraso de Débitos Previdenciários. Interesse Público 24/101, abr/04)*

*"Com relação às pessoas jurídicas, a legislação concernente às sociedades anônimas é incisiva ao estabelecer como regra para a tributação da renda o regime de competência, de modo que a locução adquirir disponibilidade jurídica passa a compor-lhes o aspecto material da hipótese. [...] diversamente, na legislação regedora da tributação incidente sobre as pessoas naturais adota-se, de forma inequívoca e como regra, o regime de caixa... Nesse sentido, no caso de pessoas naturais, somente a efetiva entrega de recursos ao beneficiário ou o depósito do numerário em instituição financeira em conta de sua titularidade ou por ele manipulável são fatos aptos a atrair a incidência do imposto. Daí dizer-se que, relativamente ao IRPF, a locução adquirir disponibilidade econômica de renda ou proventos adere e integra de forma indissociável ou intrínseca o aspecto material da hipótese de incidência. " (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. O Imposto de Renda Pessoa Física e sua cobrança nas execuções trabalhistas. RFDT 40/87, jul-ago/09).*

5. É importante destacar que o imposto de renda da pessoa física, por opção do legislador, tem na percepção dos rendimentos seu próprio aspecto material. Não surge obrigação sem que haja a efetiva disponibilidade econômica da renda.

Trata-se de imposto com fato gerador complexo que toma em consideração os ingressos e despesas dedutíveis ao longo de cada ano civil, denominado para tal fim de ano-base.

**RE 614.406 / RS**

O aspecto temporal é ficto, quer dizer, considera-se ocorrido o fato gerador em 31 de dezembro, ressalvadas as determinações de antecipações mensais e as tributações em separado ou exclusivas na fonte. As antecipações determinadas por lei fazem com que seja devido mensalmente, à medida que os rendimentos forem auferidos, ficando o ajuste para o ano subsequente, denominado “exercício”.

6. O art. 12 da Lei 7.713/88, ao dispor no sentido de que o imposto incidirá no mês da percepção dos valores acumulados, não permite, nem expressa nem implicitamente, que sejam aplicadas as tabelas vigentes na época das competências a que dizem respeito os pagamentos.

É que, pelo regime de caixa adotado, sequer ocorreu fato gerador nos meses e anos em que não foram percebidos os rendimentos, ainda que devidos fossem, não tendo dado ensejo à incidência de qualquer norma à época.

Não há suporte, assim, para pensarmos num direito adquirido à observância das tabelas vigentes por ocasião do surgimento da pretensão aos rendimentos. Dispondo a lei no sentido de que a efetiva percepção da renda é que constitui fato gerador do imposto, o simples surgimento do direito torna-se irrelevante.

A hipótese de incidência é a percepção dos rendimentos, e a base de cálculo, o montante dos rendimentos percebidos, com as deduções admitidas por lei, aplicando-se, então, a tabela que permite a apuração do montante devido. Ocorrendo, no plano fático, o que previsto no antecedente da norma, deve ser cumprido o que estabelecido no consequente tal e qual dela consta.

7. Não vislumbro, no art. 12 da Lei 7.713/88, violação ao

**RE 614.406 / RS**

princípio da capacidade contributiva, positivado pelo art. 145, § 1º, da Constituição.

A previsão da graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte implica que os tributos sejam instituídos de modo que a carga tributária varie em função das manifestações de riqueza dos contribuintes, onerando mais aqueles que revelem maior possibilidade de contribuir.

A doutrina estrangeira há muito já ensinava:

*“capacità contributiva vuol dire capacità economica di concorrere alle pubbliche spese”.* (BERLIRI, Antonio. *Principi di Diritto Tributario*. Vol. I. Seconda edizione. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1967, p. 264).

*“Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye .”* (JARACH, D. *El Hecho Imponible/Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. 2ª ed. Buenos Aires: ABELEDO-PERROT, 1971, p. 87).

Tributos de cunho pessoal, como o imposto de renda, admitem a concretização direta de tal princípio. De um lado, apura-se a renda tributável permitindo-se a dedução de despesas consideradas necessárias ou fundamentais; de outro, gradua-se a tributação conforme as faixas de rendimentos.

Na apuração da renda reveladora de capacidade contributiva, cabe dizer que é o regime de caixa que melhor afere a possibilidade de contribuir.

**RE 614.406 / RS**

Isso porque implica exigir o pagamento do imposto à luz dos rendimentos efetivamente percebidos pela pessoa física, independentemente de quando tenha surgido o direito a eles. Só é tributado o que efetivamente ingressa para o contribuinte e que está na sua disponibilidade econômica, podendo ser utilizado para o pagamento do tributo.

A percepção efetiva de rendimentos é posta pelo legislador como aspecto material da norma tributária impositiva em questão porque constitui fato revelador de riqueza que se enquadra entre as bases econômicas cuja tributação é constitucionalmente atribuída à União. Tal revelação de riqueza denota, sem dúvida, capacidade contributiva contemporânea à sua ocorrência.

Quando auferida a renda, cabe ao seu titular cumprir seu dever fundamental de pagar tributo, recolhendo o imposto de renda que, nos termos da tabela vigente, seja então devido.

8. Também não há ofensa ao art. 153, § 3º, da Constituição, que determina a observância do critério da progressividade.

A progressividade – que é fator da tributação em função da capacidade contributiva – consiste em submeter os contribuintes a alíquotas superiores à medida que aumenta a base tributável. A uma maior revelação de riqueza, corresponderá, assim, maior ônus tributário.

Roque Joaquim Volkweiss, em seu *Direito Tributário Nacional* (Liv. do Advogado, 3ª ed., 2002, p. 33-34), aponta que há dois modos de progressividade, a gradual e a simples:

*“Há duas maneiras diferentes de aplicar, para efeitos de cálculo do montante do imposto a pagar, a tabela de alíquotas progressivas...: a) de forma gradual (vários cálculos sucessivos, por etapas, graus ou*

**RE 614.406 / RS**

*degraus); e b) de forma simples (cálculo único). O cálculo será, pois, simples, quando se deve adotar apenas a alíquota prevista para a faixa na qual se enquadra o valor a tributar... A maneira de cálculo será, pois, gradual, quando uma a uma das alíquotas previstas para o valor a tributar devem ser utilizadas, tendo-se, assim, como montante devido, o valor que resultar da soma de todos os cálculos parciais sucessivamente efetuados. [...] A forma (progressiva) gradual de cálculo é utilizada pela atual lei do IR..., sendo que a tabela respectiva costuma ser divulgada para fins de cálculo prático, com o acréscimo de mais uma coluna, chamada de 'dedução' que é, na verdade, o valor a ser descontado do resultado da multiplicação da alíquota prevista para a faixa onde se encontra o valor a tributar, correspondendo, assim, na prática, à diferença havida nas faixas anteriores, de tributação menor. Assim, ao invés de se efetuar vários cálculos (faixa por faixa), utiliza-se somente uma alíquota (a prevista para o valor a tributar), deduzindo-se do resultado da sua aplicação, porém, a soma dos valores tributados com alíquotas menores nas faixas anteriores, chegando-se, por outro caminho, ao mesmo resultado".*

Na hipótese em questão nestes autos, não há qualquer afastamento da progressividade gradual já há tanto tempo utilizada para o imposto de renda da pessoa física. Não há qualquer menosprezo a tal critério. Submetem-se à maior tributação aqueles que, no período, percebem maiores valores. À maior disponibilidade econômica, corresponde maior tributação.

Não se deixam de aplicar a isenção até determinado patamar nem a progressividade gradual, com sucessivos cálculos baseados em alíquotas diferenciadas para cada faixa.

Por certo que isso é feito tendo em conta as grandezas efetivamente percebidas pelo contribuinte no período, mas, como visto, isso constitui legítima opção do legislador por ocasião da instituição do imposto de renda.

**RE 614.406 / RS**

9. Quanto à isonomia – garantia estampada no art. 150, II, da Constituição –, vale relembrar as palavras do Min. Celso de Mello por ocasião do julgamento do Mandado de Injunção 58:

*“O princípio da isonomia, que se reveste de auto-aplicabilidade, não é - enquanto postulado fundamental de nossa ordem político-jurídica - suscetível de regulamentação ou de complementação normativa. Esse princípio - cuja observância vincula, incondicionalmente, todas as manifestações do Poder Público - deve ser considerado, em sua precípua função de obstar discriminações e de extinguir privilégios (RDA 55/114), sob duplo aspecto: (a) o da igualdade na lei e (b) o da igualdade perante a lei. A igualdade na lei – que opera numa fase de generalidade puramente abstrata – constitui exigência destinada ao legislador que, no processo de sua formação, nela não poderá incluir fatores de discriminação, responsáveis pela ruptura da ordem isonômica. A igualdade perante a lei, contudo, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordiná-la a critérios que ensejem tratamento seletivo ou discriminatório. A eventual inobservância desse postulado pelo legislador importa ao ato estatal por ele elaborado e produzido a eiva de inconstitucionalidade”.*

O art. 12 da Lei 7.713/88 não estabeleceu qualquer distinção entre contribuintes. Conforme visto, apenas explicitou a sujeição, também dos pagamentos acumulados, ao regime de caixa, adotado como regra geral para a tributação das pessoas físicas.

Note-se que todas as pessoas são igualmente tributadas à medida que efetivamente percebam seus rendimentos, submetendo-se às retenções ou pagamentos mensais conforme as tabelas então vigentes e ao final ajuste.

A fonte ou origem dos rendimentos são irrelevantes nos termos do § 1º do art. 43 do CTN, acrescido pela LC 104/01, que dispõe:

**RE 614.406 / RS**

“A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”.

Não há, na lei, qualquer distinção de tratamento entre contribuintes.

O que ocorre é o inverso: alguns contribuintes é que pretendem tratamento diferenciado por se considerarem injustamente onerados em razão da incidência da tributação sobre valores elevados percebidos de uma só vez.

Mas sabe-se que *“A igualdade é relação entre dois ou mais sujeitos, com base numa medida de comparação, aferida por meio de um elemento indicativo, que serve de instrumento para a realização de uma determinada finalidade”*, conforme ensina Humberto Ávila em sua obra *Teoria da Igualdade Tributária* (Malheiros, 2008, p. 192).

Se a sistemática de tributação das pessoas físicas é pautada pelo regime de caixa, é a disponibilidade econômica dos rendimentos que deve servir de critério comparativo para a respectiva análise.

E, na perspectiva da norma em questão, que coloca a percepção de rendimentos como fato juridicamente relevante, não há desigualdade a ser corrigida.

A circunstância de o pagamento acumulado implicar tributação possivelmente superior à que ocorreria caso o pagamento tivesse sido feito oportunamente não é suficiente para afastar a aplicação da norma nem justifica a criação de solução híbrida, mediante combinação de regimes, sem amparo legal.

Também não vislumbro, pois, ofensa à isonomia

**RE 614.406 / RS**

assegurada pelo art. 150, II, da Constituição.

10. A opção feita pelo legislador, ademais, atentou para a praticabilidade da tributação, bem definida por Regina Helena Costa em sua obra *Praticabilidade e Justiça Tributária* (Malheiros, 2007, p. 388-390):

*“O princípio da praticabilidade tributária constitui limite objetivo destinado à realização de diversos valores, podendo ser apresentado com a seguinte formulação: as leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivados – quais seja, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, e a devida arrecadação dos tributos. Em conseqüência, os atos estatais de aplicação de tais leis – administrativos e jurisdicionais – ficam jungidos aos ditames da praticabilidade, de modo a não frustrar a finalidade pública estampada na lei. [...] Assinale-se ser inegável sua natureza técnica, o que impede que seja colocada no mesmo patamar dos princípios éticos, como a justiça e a moralidade... No entanto, não se pode desprezar sua importância, na medida em que contribui para a realização desses valores”.*

Impõe-se atentarmos para essa necessidade de se trabalhar com uma legislação cuja aplicação esteja em consonância com a realidade, não implicando dificuldades ou ônus demasiados de cunho operacional.

Nessa linha, não há como deixar de considerar que não seria sequer viável tributar as pessoas físicas pelo regime de competência, tal qual as pessoas jurídicas, a menos que se passasse a lhes impor inúmeras obrigações acessórias de difícil cumprimento, que comprometeriam sua simplicidade e economicidade.

Note-se que não se exige das pessoas físicas a manutenção de escrituração contábil, de modo a viabilizar-se o controle dos diversos contratos de variada natureza de que possam advir acréscimos patrimoniais, o que seria indispensável na tributação pelo regime de

**RE 614.406 / RS**

competência.

Adotar o regime de competência especificamente para a tributação de valores recebidos acumuladamente, por sua vez, exigiria o refazimento de todas as declarações de renda correspondentes às competências abrangidas, em procedimento complexo e, por vezes, até mesmo impossível. Isso porque há prazo para a guarda dos documentos fiscais, e determinados pagamentos, ao final de ações judiciais, relativos a competências anteriores há cinco anos, muito provavelmente não teriam sequer como ser cotejados com os valores já percebidos à época para fins de verificação das faixas de alíquota e dos valores devidos.

11. Destaco, ainda, que, ao declarar a inconstitucionalidade parcial sem redução de texto do art. 12 da Lei 7.713/88 e determinar a observância do regime de competência, o acórdão recorrido deixou de atentar para a existência de outro dispositivo legal que determinava, de modo inequívoco, a utilização da tabela vigente no mês do pagamento. Refiro-me ao § 2º do art. 46 da Lei 8.541/92, que estabelece:

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

*[...]*

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

12. Inexistindo inconstitucionalidade na adoção do regime de caixa, não pode o intérprete e aplicador da lei afastá-la. Só ao legislador, por razões de política tributária, é permitido inovar, criando norma especial, determinando, por exemplo, a submissão de certos rendimentos à tributação em separado ou exclusiva na fonte mediante critérios

**RE 614.406 / RS**

especiais de cálculo.

É o que ocorreu em 2010 por meio da MP 497, convertida na Lei 12.350, de 30 de dezembro, que acrescentou o art. 12-A à Lei 7.713/88.

O novo dispositivo legal, regulamentado pela IN RFB 1.127, publicada em 08 de fevereiro de 2011, determinou que, por ocasião do pagamento acumulado de rendimentos do trabalho ou de aposentadorias e pensões “correspondentes a anos-calendários anteriores ao do recebimento”, a tributação seja exclusiva na fonte, no mês do recebimento do crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, e que será calculado sobre o montante dos rendimentos pagos, mediante a utilização de tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se refiram os rendimentos pelos valores constantes da tabela progressiva mensal correspondente ao mês do recebimento ou crédito.

Veja-se que se trata de inovação na legislação tributária, válida para a percepção de rendimentos acumulados ocorrida a partir de janeiro de 2010.

Tal inovação não infirma, de modo algum, a incidência da legislação até então vigente – objeto do presente recurso – quanto aos valores recebidos até o ano-base de 2009.

Não resta prejudicada, pois, a análise deste recurso.

13. Ante todo o exposto, **dou provimento** ao recurso extraordinário para reformar o acórdão recorrido, considerando constitucional o art. 12 da Lei 7.713/88 e julgando improcedente a pretensão de submeter os rendimentos percebidos acumuladamente ao regime de competência sem previsão legal que o determine. Esclareço que

**RE 614.406 / RS**

os rendimentos acumulados percebidos a partir de 2010 estão submetidos ao novo regime da Lei 12.350/2010.

Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

25/05/2011

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 614.406 RIO GRANDE DO SUL**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, se os Colegas que me antecedem na votação permitirem, adianto o ponto de vista, pelo menos para fazer um contraponto.

Não passa pela minha cabeça que o sistema possa apenar o contribuinte duas vezes. Explico melhor: o contribuinte não recebe as parcelas na época devida. É compelido a ingressar em Juízo para ver declarado o direito a essas parcelas e, recebendo-as posteriormente, há a junção para efeito de incidência do Imposto de Renda, surgindo, de início, a problemática da alíquota, norteadas pelo valor recebido.

O Imposto de Renda tem como fato gerador a disponibilidade financeira que diz respeito à posse? Não. O Imposto de Renda tem como fato gerador a disponibilidade econômica ou jurídica. Se assim o é, se esse é o fato gerador do Imposto de Renda, não se pode deixar de considerar o fenômeno nas épocas próprias, reveladas pela disponibilidade jurídica.

Aliás, percebeu-se isso e, presente a inspiração que ocorreu no âmbito da Advocacia-Geral da União – e era Advogado-Geral da União o hoje Ministro Dias Toffoli –, caminhou-se para regência que, muito embora sem alusão expressa ao regime de competência, implicou, justamente, a adoção desse regime, mediante a inserção de cálculos que direcionam a levar em conta o que apontei como épocas próprias, considerado o surgimento da obrigação tributária, ou seja, a disponibilidade.

Qual é a consequência de se entender de modo diverso do que assentado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região? Haverá, como ressaltado pela doutrina, principalmente a partir de 2003, transgressão ao princípio da isonomia. Aqueles que receberam os valores nas épocas próprias ficaram sujeitos a certa alíquota. O contribuinte que viu resistida a satisfação do direito e teve que ingressar em Juízo será apenado, alfim, mediante a incidência de alíquota maior. Mais do que isso, tem-se o envolvimento da capacidade contributiva, porque não é dado aferi-la,

**RE 614406 / RS**

tendo em conta o que apontei como disponibilidade financeira, que diz respeito à posse, mas o estado jurídico notado à época em que o contribuinte teve jus à parcela sujeita ao Imposto de Renda. O desprezo a esses dois princípios conduziria a verdadeiro confisco e, diria, à majoração da alíquota do Imposto de Renda.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Ministro Marco Aurélio, Vossa Excelência me permite?

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Sim.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Com a vinda da Lei nº 12.350, de dezembro de 2010, oriunda da Medida Provisória nº 497, de junho de 2010, e que, como Vossa Excelência lembrou, efetivamente teve inspiração no antigo Advogado-Geral da União, que não se conformava com essa injustiça.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Veja que acompanhei a sua vida como Advogado-Geral da União.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

E essa injustiça, esse verdadeiro enriquecimento sem causa, por um lado, por parte do Estado, afronta ao princípio da isonomia, que a própria Receita Federal ao ....

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Ou seja, o fato de o direito haver sido resistido e de se ter que acionar garantia inerente à cidadania, que é a do ingresso em Juízo, implicaria a majoração da alíquota.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Incentiva a resistência ao direito.

Olha os cálculos da própria Receita. Eu tenho aqui, na Instrução

**RE 614406 / RS**

Normativa que regulou a nova legislação e a nova fórmula de cálculo, que o rendimento acumulado de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), Senhor Presidente, Ministro Marco Aurélio, eminente Relatora, pela forma que a União quer fazer valer neste recurso, que é anterior à edição da lei - e nas causas pendentes, anteriores, que a União ainda vem recorrer na Fazenda Pública -, um rendimento acumulado de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), com a alíquota aplicável de 27,5%, implica um imposto de R\$ 4.807,22 (quatro mil, oitocentos e sete reais e vinte e dois centavos). Com a nova sistemática, já vigente a partir de 2011...

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Explicitando o que seria um direito constitucional.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Sabe a diferença qual fica? R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). O rendimento acumulado, Senhor Presidente, com a alíquota aplicável normal, distribuída ao longo dos doze meses, que então é de 7,5, implica imposto devido de R\$ 375,64 (trezentos e setenta e cinco reais e sessenta e quatro centavos). É um incentivo ao Estado não cumprir com as suas obrigações e deixar o cidadão ir à Justiça e, depois, ainda ter uma tributação.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Nesse caso concreto, a relação jurídica envolvia particulares. O valor recebido resultou de ação trabalhista.

O Tribunal Regional Federal assentou que a incidência do Imposto de Renda deveria levar em conta o que alcançado, em termos de direito, em cada unidade fiscal, em cada ano, e apurar-se, pelo valor encontrado, presentes os doze meses – portanto, o acerto anual alusivo à declaração do Imposto de Renda –, período a período, considerando-se a alíquota incidente.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

**RE 614406 / RS**

A diferença é brutal.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Por isso, no caso, desprovejo o recurso, assentando a inconstitucionalidade do artigo 12 – não do 12-A, que resultou da medida provisória, da conversão em lei –, no que conferida interpretação alusiva à junção do que alcançado pelo contribuinte, considerados os vários exercícios.

Mantenho o acórdão.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE)** - Nega provimento?

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Porque, de outro modo, o contribuinte – como disse – será apenado, quer dizer, o devedor não satisfaz a parcela, compele-o a entrar em Juízo e, posteriormente, cobra o imposto pela alíquota maior.

25/05/2011

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 614.406 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Senhor Presidente, se o Ministro **Fux** permitir, gostaria de antecipar meu voto.

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX** - Senhor Ministro, só para também, depois, formar o meu juízo, que já está mais ou menos sedimentado aqui: Vossa Excelência pensava assim quando era Advogado-Geral da União.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Já pensava assim.

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX** - Já pensava. E eu já pensava assim quando era Ministro do STJ - há um acórdão específico meu. Mas eu queria um esclarecimento.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** - Há realmente precedente do Superior Tribunal de Justiça nessa linha. Tenho pesquisa a respeito.

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX** - Um esclarecimento: desses quantitativos que Vossa Excelência explicou - se me permite -, quer dizer, se acumular é uma ...

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Alíquota máxima de 27,5.

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX** - Certo. E, se for pago mês a

**RE 614406 / RS**

mês, é possível até que haja uma isenção.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

É. Na verdade, a nova legislação não alterou o sistema, que manteve o sistema de caixa; realmente, nessa parte, juridicamente, estou de pleno acordo com as premissas da Ministra **Ellen Gracie**. Só que, assim como o Ministro **Marco Aurélio**, entendo - aqui no Tribunal, como entendia quando estava na Advocacia-Geral da União - que isso fere o princípio da isonomia. Por isso é que há o art. 12 - hoje já é aplicável o 12-A -, da lei referida como inconstitucional. E, quando estava na Advocacia-Geral da União, me deparava com essa situação. E provoquei o então Procurador-Geral da Fazenda Nacional - hoje meu sucessor, quando vim para esta Casa, na Advocacia-Geral da União, Dr. Luiz Inácio Lucena Adams - para que se fizesse um parecer e resolvesse essa inconstitucionalidade, ao que Sua Excelência reportou que não era possível, dado o disposto no art. 12.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Se fosse constitucional, a União não abriria mão da forma de cobrança anterior.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Não abriria. Aí, como não pôde ser resolvido por parecer, exatamente diante de não se poder declarar a inconstitucionalidade na via administrativa, do ponto de vista da vinculação, principalmente de normas tributárias, é que a União, então, não resolveu isso por um parecer. Seja por um parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, seja por um parecer da Advocacia-Geral da União.

E em razão da vinculação das normas tributárias e da ação vinculante que tem o Estado administrador e gestor dos recursos públicos neste campo, com todas as consequências de uma eventual omissão, que nós sabemos quais são para o agente público que o faça - de Ministério Público, Tribunal de Contas e a própria Corregedoria, da Procuradoria da Fazenda e da Advocacia da União -, é que, então, não se resolveu por parecer, mas a União concordou em alterar o sistema, ou seja, o Estado

**RE 614406 / RS**

reconheceu a ilegalidade do sistema quando anuiu e editou medida provisória, ou seja, subentendendo a urgência e a relevância do tema.

**O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO (PRESIDENTE)** - Então Vossa Excelência está negando provimento?

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Eu nego provimento e trago esse testemunho histórico, se me permitem os nobres colegas, que temos que reparar essa injustiça, embora, **data venia**, as premissas do voto da eminente Relatora estejam perfeitas.

**A Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora)** – Não obstante as considerações do Ministro Dias Toffoli, o meu voto baseia-se na sistemática do imposto, na sua configuração constitucional, no seu regramento legal que Vossa Excelência reconhece. É o sistema de caixa, não é o sistema de competência.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

É o sistema de caixa, não é o sistema de competência, mas esse sistema gerava uma afronta ao princípio da isonomia.

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** – E da capacidade contributiva.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Além disso, um enriquecimento sem causa. E mais do que isso: do ponto de vista lógico e de ação política...

**O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO** – A capacidade contributiva não aumenta por se perceber, em uma única época, o total que se deveria ter percebido em parcelas.

**RE 614406 / RS**

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

É quase um incentivo ao Estado a não anuir, numa reivindicação administrativa a que o aposentado, ou pensionista, ou o servidor, ou seja quem for, tenha um direito e diga: "Não, não vou pagar agora, porque, se ele for para a Justiça, ele vai receber isso acumulado e, do que eu pagar, de cem que eu pagar, eu vou ficar com vinte e sete e meio", sendo que, no outro sistema, de cem que se paga ao Estado, ele fica só com sete e meio de imposto.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Pela ordem natural das coisas, os mais prejudicados são os pequenos contribuintes.

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Senhor Presidente, nobres colegas, com a vênia da eminente Relatora, acompanho a divergência e nego provimento ao recurso.

**25/05/2011**

**PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 614.406 RIO GRANDE DO SUL**

**VISTA**

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Senhor Presidente, se o Ministro Luiz Fux, que me antecede neste caso, aquiescer, eu peço vista do processo.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Eu estou de acordo, Senhor Presidente.



**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 614.406**

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

**RELATORA : MIN. ROSA WEBER**

REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) : UNIÃO

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) : GERALDO TEDESCO

ADV.(A/S) : CARLOS ALBERTO LUNELLI

**Decisão:** Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), dando provimento ao recurso, e os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Dias Toffoli, negando-o, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Ausente, neste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falou, pela União, o Dr. Fabrício Sarmanho de Albuquerque, Procurador da Fazenda Nacional. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 25.05.2011.

Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Gilmar Mendes, Ayres Britto, Joaquim Barbosa, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli e Luiz Fux.

Procurador-Geral da República, Dr. Roberto Monteiro Gurgel Santos.

p/Luiz Tomimatsu  
Secretário

23/10/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 614.406 RIO GRANDE DO SUL

VOTO - VISTA

**A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA:**

1. Senhores Ministros, a controvérsia havida na espécie refere-se ao regime de cobrança do imposto de renda incidente “sobre as verbas recebidas [pelo Recorrido], de forma acumulada, em ação judicial previdenciária”, se regime de caixa, previsto no art. 12 da Lei 7.713/1988, ou de competência (posteriormente positivado pelo art. 12-A do mesmo diploma legal).

A controvérsia, específica deste caso, teve a repercussão geral reconhecida por este Supremo Tribunal, em 20.10.2010, no julgamento da questão de ordem em agravo regimental neste recurso extraordinário, em razão da declaração de inconstitucionalidade do art. 12 da Lei n. 7.713/1988, proferida (em controle difuso de constitucionalidade) pela Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

O caso

2. A União recorreu contra

*“sentença proferida em ação ordinária que julgou procedente o pedido para declarar a nulidade da Notificação de Lançamento do IRPF nº 2007/610415051212028, bem como determinar que o imposto de renda [fosse] apurado levando-se em conta as tabelas e alíquotas vigentes nos meses a que se referirem os pagamentos dos benefícios previdenciários recebidos de forma acumulada pelo autor [regime de competência], corrigidos monetariamente pela SELIC, desde a retenção indevida. Derradeiramente, condenou a União ao pagamento dos honorários advocatícios, fixados em 10% sobre o valor*

**RE 614406 / RS**

*da condenação” (voto do relator na apreciação da remessa oficial)” (fl. 83).*

A remessa oficial de apelação interposta pela Recorrente teve seguimento negado pelo Tribunal *a quo*, nos seguintes termos:

“DECIDO

*Como se pode ver do relatório, trata-se de decidir sobre a forma correta de incidência do imposto de renda sobre as verbas recebidas de forma acumulada em ação judicial previdenciária, bem como sobre os juros moratórios, incidentes sobre tais valores.*

*Embora o artigo 12, da Lei nº 7.713/88 preveja a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos recebidos de forma acumulada, tal dispositivo deve ser interpretado conjuntamente com o artigo 43, do CTN, o qual dispõe sobre o fato gerador do imposto de renda, seu exato momento cronológico, a gênese da obrigação tributária no tempo,*  
in verbis: (...)

*A quantia percebida pelo autor não pode ser tida como acréscimo patrimonial novo instantaneamente, vez que foi obtida a partir de reclamatória trabalhista.*

*A percepção acumulada de valores em razão de ação judicial não representa a renda mensal do autor, a qual poderia ser inferior ao limite de isenção do tributo em comento à época, considerando o recebimento na época apropriada, prevista em lei e no contrato.*

*Nesse compasso, a retenção de imposto de renda na fonte deve levar em conta os valores percebidos mensalmente sob pena de se afrontar a isonomia tributária (artigo 150, II, da CF). O autor, por ter recebido valores com atraso imputado ao empregador não pode sofrer tributação diferenciada. Assim, verifica-se que as verbas percebidas pelo autor na reclamatória trabalhista, eram auferidas mensalmente, donde inaplicável, ao caso, o § 2º, do artigo 46, da Lei nº 8.541/92.*

*Recentemente, foi arguida a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/88, nos autos da AC nº 2002.71.12.003720-9, a qual foi julgada pela Corte Especial deste Regional na sessão de 22 de outubro de 2002 e restou acolhida em parte para declarar a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/88, sem redução de*

RE 614406 / RS

texto, apenas no que tange ao imposto de renda incidente sobre verbas recebidas acumuladamente.

Confira o teor da ementa:

'ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ART. 12 DA LEI N° 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 n° 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. (ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 2002.72.05.000434-0/SC, Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, 22/10/2009, RELATOR Des. Federal ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA)'

**RE 614406 / RS**

*A adoção do chamado 'regime de competência' para fins de recolhimento do imposto de renda nos casos de percepção de verbas de forma acumulada, vem sendo proclamada também no âmbito do E. STJ, in verbis:*

*'TRIBUTÁRIO. AÇÃO REVISIONAL DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. VALOR MENSAL DO BENEFÍCIO ISENTO DE IMPOSTO DE RENDA. PARCELAS ATRASADAS RECEBIDAS ACUMULADAMENTE. NÃO-TRIBUTAÇÃO.* 1. O pagamento decorrente de ato ilegal da Administração não constitui fato gerador de tributo. 2. O imposto de renda não incide sobre os valores pagos de uma só vez pela autarquia previdenciária, quando o reajuste do benefício determinado na sentença condenatória não resultar em valor mensal maior que o limite legal fixado para isenção do referido imposto. 3. A hipótese in foco versa proventos de aposentadoria recebidos incorretamente e não rendimentos acumulados, por isso que, à luz da tipicidade estrita, inerente ao direito tributário, impõe-se o acolhimento da pretensão autoral. 4. O Direito Tributário admite, na aplicação da lei, o recurso à equidade, que é a justiça no caso concreto. Ora, se os proventos, mesmos revistos, não são tributáveis no mês em que implementados, também não devem sê-lo quando acumulados pelo pagamento a menor pela entidade pública. Ocorrendo o equívoco da Administração, o resultado judicial da ação não pode servir de base à incidência, sob pena de sancionar-se o contribuinte por ato do fisco, violando os princípios da Legalidade e da Isonomia, mercê de cancelar o enriquecimento sem causa da Administração. 5. O aposentado não pode ser apenado pela desídia da autarquia, que negligenciou-se em aplicar os índices legais de reajuste do benefício. Nessas hipóteses, a revisão judicial tem natureza de indenização pelo que o aposentado isento, deixou de receber mês a mês. 6. Agravo regimental desprovido. (AgRg no REsp 1069718/MG, PRIMEIRA TURMA, DJe 25/05/2009, Relator Ministro LUIZ FUX)

*'TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM*

**RE 614406 / RS**

RECURSO ESPECIAL. REVISÃO JUDICIAL DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. VALORES PAGOS ACUMULADAMENTE. 1. No cálculo do imposto incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente, devem ser levadas em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos. 2. O art. 12 da Lei 7.713/88 disciplina o momento da incidência e não o modo de calcular o imposto. 3. Agravo regimental não-provido. (AgRg no REsp 641531/SC, SEGUNDA TURMA, DJe 21/11/2008, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES)

*Nesta esteira, entendo que merece ser mantida a sentença que declarou o direito do autor à repetição do indébito do imposto de renda, o qual deveria ter incidido de acordo com o mês de competência e a legislação aplicável à época do fato gerador, relativamente aos valores recebidos acumuladamente.*

*Juros de Mora: não-incidência de Imposto de Renda*

*O autor requer a restituição dos valores relativos ao Imposto de Renda incidente sobre os juros moratórios integrantes de crédito trabalhista, aduzindo que tais valores possuem natureza indenizatória.*

*Os juros de mora, por natureza, são classificados como verba indenizatória dos danos causados ao credor pelo pagamento extemporâneo de seu crédito.*

*Trata-se de mora no pagamento de verba trabalhista, que tem notória natureza alimentar, submetendo o credor a privação de bens essenciais de vida, ou até mesmo endividamento para satisfazer suas obrigações. A indenização, através dos juros moratórios, corresponde aquilo que o credor perdeu em virtude da mora do devedor. Desse modo, não há nessa verba qualquer conotação de riqueza nova, a autorizar sua tributação pelo imposto de renda, porquanto indenização não é renda.*

*Nesse sentido, a jurisprudência desta Corte: (...)*

*Desse modo, deve a União (Fazenda Nacional) restituir os valores recolhidos indevidamente sobre as referidas verbas.*

*Dispositivo*

**RE 614406 / RS**

*Frente ao exposto, com base no caput do art. 557 do CPC, nego seguimento à remessa oficial, nos termos da fundamentação supra*” (fls. 83-86, grifos nossos).

No julgamento do agravo legal interposto pela União, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu excluir, da parte dispositiva da decisão, a não incidência do imposto de renda sobre os juros de mora:

*“TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. AGRAVO LEGAL. JULGAMENTO ULTRA PETITA. RECONHECIMENTO. EXCLUSÃO.*

*Se a decisão objurgada desborda dos limites da lide, concedendo à parte além do requerido na inicial e do estabelecido pelo julgador sentenciante, vislumbra-se a ocorrência de julgamento ultra petita, reclamando do julgador a exclusão da parte excedente e adequação do julgado aos limites da controvérsia”.*

No voto condutor desse recurso, o Desembargador Relator asseverou:

*“Com efeito, assiste razão à União (Fazenda Nacional) ao requerer seja excluída da decisão a não incidência do imposto de renda sobre os juros de mora.*

*De fato, analisando os autos, vislumbro que tal matéria não foi objeto do pedido, nem da sentença, restando equivocada a decisão das fls. 83/86 que, no ponto, excedeu os limites da lide.*

*Dessa forma, merece provimento a insurgência, para o fim de excluir da decisão objurgada o tópico Juros de Mora: não-incidência de Imposto de Renda (fls. 84v/86), porquanto a questão não foi objeto da demanda, restando, pois, adequado o provimento à solicitação das partes.*

*Saliento, contudo, que ao excluir da decisão das fls. 83/86 a matéria em que ora se reconhece o excesso deste Juízo, não resulta em alteração do dispositivo, o qual se mantém íntegro.*

*Frente ao exposto, voto por dar provimento ao agravo legal, nos termos da fundamentação” (fl. 89).*

**RE 614406 / RS**

3. Contra essas decisões a Recorrente interpôs recurso extraordinário com base no art. 102, inc. III, al. *b*, da Constituição, para afastar a declaração de inconstitucionalidade do art. 12 da Lei n. 7.713/1988, proferida pelo Tribunal de origem em ação diversa, mas adotado como fundamento da decisão recorrida, que determinou a cobrança do imposto de renda pelo regime de competência.

Argumenta-se que o regime de competência, somente veio a ser positivado em 2010, sem alcançar o ano base 2009 (ano da decisão recorrida), nos termos do art. 12-A do mesmo diploma legal, incluído pela Lei n. 12.350/2010.

*Alega ser “característica própria do imposto de renda das pessoas físicas incidir o regime de caixa, ou seja, o imposto de renda é cobrado quando da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, conforme preceitua o art. 43 do CTN” (fl. 98).*

*Afirma que “à legislação do imposto de renda não interessa a causa do recebimento do valor, nem se esse valor foi recebido com atraso ou acumuladamente” (fl. 98-v.).*

*Assevera que “para efeito de tributação pelo Imposto Renda é irrelevante que o valor recebido tenha origem em sentença judicial que determinou o pagamento de diferenças salariais decorrentes de vantagem pessoal a que o autor tinha direito e que não foram realizadas na época própria pelo empregador, desimportando que tenham sido recebidos esses valores acumuladamente” (fl. 98-v.).*

*Sustenta que “o cálculo do imposto de renda sob o regime de competência, no caso de valores pagos ao contribuinte cumuladamente, não tem suporte no ordenamento jurídico e implica o fracionamento ilegal do fato gerador, eis que a tributação dar-se-ia com base em situação fictícia – pagamento mensal de valores quitados, na verdade, em uma só parcela” (fl. 99).*

**RE 614406 / RS**

Conclui que, “considerando a presunção de constitucionalidade das leis, não h[á] qualquer óbice à aplicação do art. 12 da Lei n. 7.713/88 e art. 56 do Decreto n. 3.000/99, tampouco as razões do acórdão regional encontram fundamentação passível de obstruir a aplicação do artigo” (fl. 99).

Pede o provimento do recurso “para que seja declarada a constitucionalidade dos referidos dispositivos legais” (fl. 99-v).

4. Em 10.6.2010, a Ministra Ellen Gracie, então Relatora, negou seguimento ao recurso extraordinário, por não ter a “matéria repercussão geral (...), conforme acórdão proferido no RE 592.211-1” (fl. 127).

5. No julgamento da questão de ordem no agravo regimental interposto pela União (fls. 130-134), o Plenário deste Supremo Tribunal reviu a decisão, assentando “a existência de repercussão geral da matéria tratada no presente recurso extraordinário” (DJ 4.3.2011), por ter sido declarada a inconstitucionalidade do art. 12, da Lei 7.713/88, pela Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, fundamento do acórdão recorrido.

6. Em 14.4.2011, a Procuradoria-Geral da República manifestou-se pelo não provimento do recurso extraordinário (fls. 195-197).

7. Em 25.5.2011, o Plenário deste Supremo Tribunal iniciou o julgamento do mérito do presente recurso extraordinário, votando a Relatora, Ministra Ellen Gracie, pelo seu provimento sob os seguintes fundamentos:

a) expressa disposição da norma, compatível com o fato gerador do imposto de renda:

*“O art. 12 da Lei 7.713/88, ao dispor no sentido de que o imposto incidirá no mês da percepção dos valores acumulados, não*

**RE 614406 / RS**

*permite, nem expressa nem implicitamente, que sejam aplicadas as tabelas vigentes na época das competências a que dizem respeito os pagamentos.*

*É que, pelo regime de caixa adotado, sequer ocorreu fato gerador nos meses e anos em que não foram percebidos os rendimentos, ainda que devidos fossem, não tendo dado ensejo à incidência de qualquer norma à época.*

*Não há suporte, assim, para pensarmos num direito adquirido à observância das tabelas vigentes por ocasião do surgimento da pretensão aos rendimentos. Dispondo a lei no sentido de que a efetiva percepção da renda é que constitui fato gerador do imposto, o simples surgimento do direito torna-se irrelevante.*

*A hipótese de incidência é a percepção dos rendimentos, e a base de cálculo, o montante dos rendimentos percebidos, com as deduções admitidas por lei, aplicando-se, então, a tabela que permite a apuração do montante devido. Ocorrendo, no plano fático, o que previsto no antecedente da norma, deve ser cumprido o que estabelecido no consequente tal e qual dela consta”.*

*b) ausência de afronta ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição), pois a adoção do regime de caixa “*implica exigir o pagamento do imposto à luz dos rendimentos efetivamente percebidos pela pessoa física, independentemente de quando tenha surgido o direito a eles. Só é tributado o que efetivamente ingressa para o contribuinte e que está na sua disponibilidade econômica, podendo ser utilizado para o pagamento do tributo*”.*

*c) ausência de contrariedade ao princípio da progressividade (art. 153, § 3º, da Constituição), pois se “*submetem(...) à maior tributação aqueles que, no período, percebem maiores valores. À maior disponibilidade econômica, corresponde maior tributação. Não se deixam de aplicar a isenção até determinado patamar nem a progressividade gradual, com sucessivos cálculos baseados em alíquotas diferenciadas para cada faixa. Por certo que isso é feito tendo em conta as grandezas efetivamente percebidas pelo contribuinte no período, mas, como visto, isso constitui legítima opção do legislador por ocasião da instituição do imposto de renda*”.*

**RE 614406 / RS**

d) observância do princípio da isonomia: *“o art. 12 da Lei 7.713/88 não estabeleceu qualquer distinção entre contribuintes. Conforme visto, apenas explicitou a sujeição, também dos pagamentos acumulados, ao regime de caixa, adotado como regra geral para a tributação das pessoas físicas, [em observância ao princípio da isonomia (art. 150, inc. II, da Constituição), pois] a circunstância de o pagamento acumulado implicar tributação possivelmente superior à que ocorreria caso o pagamento tivesse sido feito oportunamente não é suficiente para afastar a aplicação da norma nem justifica a criação de solução híbrida, mediante combinação de regimes, sem amparo legal”*.

e) inviabilidade de adoção de regime de competência com relação ao imposto de renda de pessoa física, porque *“exigiria o refazimento de todas as declarações de renda correspondentes às competências abrangidas, em procedimento complexo e, por vezes, até mesmo impossível. Isso porque há prazo para a guarda dos documentos fiscais, e determinados pagamentos, ao final de ações judiciais, relativos a competências anteriores há cinco anos, muito provavelmente não teriam sequer como ser cotejados com os valores já percebidos à época para fins de verificação das faixas de alíquota e dos valores devidos”*.

f) a declaração de inconstitucionalidade não alcançou o disposto no § 2º do art. 46 da Lei n. 8.541/1992, atualmente em vigor e segundo o qual, *“quando se tratar de rendimento sujeito à aplicação da tabela progressiva, deverá ser utilizada a tabela vigente no mês do pagamento”*.

g) *inaplicabilidade do art. 12-A da Lei n. 7.713/1988, porque incluído pela Lei n. 12.350/2010, especificamente, “para a percepção de rendimentos acumulados ocorrida a partir de janeiro de 2010 [o que não alcançaria] os valores recebidos até o ano-base de 2009”*.

8. Adiantando seu posicionamento, o Ministro Marco Aurélio votou pelo não provimento do recurso, ao argumento de que a aplicação do art. 12 da Lei n. 7.713/1988 importaria em contrariedade aos princípios da

**RE 614406 / RS**

isonomia e da capacidade contributiva.

Afirmou que o fato gerador do imposto de renda não se limitaria à mera posse ou disponibilidade financeira da renda isoladamente considerada, mas “à disponibilidade econômica e jurídica” da renda, entendida como “o estado jurídico notado à época em que o contribuinte fez jus à parcela que ficaria sujeita ao imposto de renda” (notas taquigráficas, grifos nossos).

Asseverou que “aqueles que receberam os valores nas épocas próprias ficaram sujeitos a certa alíquota, [enquanto] o contribuinte que viu resistida a satisfação de seu direito, e teve de ingressar em juízo, será apenado, ao fim, mediante a incidência de uma alíquota maior”, o que afrontaria o princípio da isonomia e o da capacidade contributiva, pois subsumido à disponibilidade jurídica, e não apenas à disponibilidade financeira da renda.

Anotou que a incidência do imposto pelo regime de caixa elevaria a alíquota da cobrança, incentivando a União a resistir nos pagamentos, importando em seu enriquecimento ilícito, em detrimento do contribuinte, por demais apenado pela mora no recebimento do que lhe era devido.

9. Na sequência, acompanhando a divergência, votou o Ministro Dias Toffoli, invocando o entendimento firmado quando ainda atuava na Advocacia-Geral da União.

Afirmou que o art. 12-A adveio exatamente da necessidade de se corrigir a distorção das cobranças do imposto de rendas recebidas, em montante único, fora do tempo devido. Sustentou que essa situação, se não ajustada, poderia ensejar o enriquecimento ilícito do ente federado.

10. Pediu vista do processo para melhor examinar a questão.

**RE 614406 / RS**

Como relatado, o Tribunal de origem concluiu que parcelas recebidas acumuladamente em ação revisional de benefício previdenciário devem submeter-se à incidência de imposto de renda com fato gerador consideradas as parcelas singularmente consideradas, ao fundamento de que somente assim estariam atendidos os princípios constitucionais da isonomia tributária, da progressividade e da capacidade contributiva.

11. O que se põe em foco no presente recurso é qual o regime de cobrança do imposto de renda incidiria sobre as verbas recebidas em atraso, se o regime de competência, própria das pessoas jurídicas, ou o regime de caixa, próprio das pessoas físicas. De se concluir se o imposto de renda deve ter como base de cálculo o valor de cada parcela mensal a que teria direito o beneficiário, ou se deve ser calculado sobre o montante final recebido, em atraso e acumuladamente, pelo beneficiário.

12. O art. 153 da Constituição da República estabelece:

*“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:*

*(...)*

*III - renda e proventos de qualquer natureza;*

*(...)*

*§ 2º - O imposto previsto no inciso III:*

*I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.*

Ao comentar essas normas constitucionais, José Afonso da Silva adverte:

*“A justiça tributária sempre foi preocupação de doutrinadores e de legisladores. As dificuldades, no entanto, começam com a busca do conceito de justiça fiscal. Reconhece-se, no entanto, que é tarefa da política tributária investigar a melhor técnica para conseguir determinar o sistema impositivo mais justo possível. A legislação*

**RE 614406 / RS**

*tributária, para ser tal, há que considerar que a sociedade capitalista é formada por classes: classes de renda, classes de proprietários, classes de produtores e classes de consumidores. A perquirição da base justa para o sistema tributário levou a doutrina a formular os princípios da igualdade, da universalidade, da generalidade e da progressividade. Pois bem, são esses princípios que estão consignados no § 2º em causa, que diz que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza 'será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, nos termos da lei'. Não são simples critérios, mas princípios da tributação. Os 'termos da lei', aqui, referem-se basicamente à progressividade, não tanto à generalidade e à universalidade - que, em verdade, são princípios inerente a todos os impostos. A generalidade é o princípio segundo o qual todos devem estar sujeitos aos ônus da tributação, sem privilégio ou favores senão os justificados por razões sociais (v. art. 150, II). O princípio da universalidade significa que todo aquele que praticar o fato gerador da obrigação tributária deverá pagar o tributo respectivo. Não é um princípio informativo apenas do imposto de renda, mas dos impostos em geral. A aplicação literal do princípio pode ocasionar, no entanto, situações de desigualdade numa sociedade de classes, bem como nem sempre atende às conveniências econômicas da tributação. Por isso, como exceções a ele, e visando a colimar objetivos de justiça como de política fiscal e, às vezes, por razões sociais, o sistema tributário institui as isenções fiscais e as imunidades. Progressivo é o imposto cuja alíquota aumenta à medida que aumenta o ingresso ou a base imponible; ou - o que é a mesma coisa - aquele que toma um tanto por cento mais dos rendimentos do rico que do pobre. O que é importante, do ponto de vista da justiça fiscal, não é a progressividade de um ou alguns impostos, mas a progressividade do sistema tributário em geral. Sabido é que a progressividade dos impostos constitui técnica moderna para adaptar o gravame fiscal à capacidade contributiva, mas é também um dos meios tributáveis utilizados para obter a redistribuição da renda, do capital e, em conjunto com toda a política financeira, um crescimento econômico rápido e constante, bem como pode contribuir para elevar a propensão a consumir e diminuir a corrente de poupança. O imposto de renda há de ter alíquotas*

**RE 614406 / RS**

*progressivas, por mandamento constitucional. Isso não impede que outros impostos também as tenham” (SILVA, José Afonso. Comentário contextual à constituição. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.p. 665, grifos nossos).*

O art. 43 do Código Tributário Nacional prevê:

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

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

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

*§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” (grifos nossos).*

Em estudo sobre o conceito de renda, Hugo de Brito Machado assevera:

*“Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. (...) Referindo-se o CTN à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou os proventos, podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados. A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos. Para uma adequada compreensão do sentido da expressão” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 317, grifos nossos).*

O art. 150, inc. II, da Constituição estabelece:

**RE 614406 / RS**

*“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”.*

Ainda segundo Hugo de Brito Machado:

*“A renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda, mas esta não ser disponível para seu titular. O fato gerador do imposto de que se cuida não é a renda mas a aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza. Assim, não basta, para ser devedor desse imposto, o auferir renda, ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se está não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos. O proprietário de prédios alugados auferir renda desde o momento em que se consuma cada período, geralmente mensal, de vigência do contrato de locação. Entretanto, se o inquilino não paga, nem oferece ao locador o crédito da quantia correspondente, este não será devedor do imposto de renda, embora tenha mais do que ação, porque tem execução contra o inquilino, posto ser o contrato de locação um título executivo” (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 319, grifos nossos).*

Sobre os regimes de cobrança, cito precedente deste Supremo Tribunal:

*“REGIME DE CAIXA E REGIME DE COMPETÊNCIA.*

*A base de tal distinção - ou diferença - está no regime a que cada uma delas – física ou jurídica – estão submetidas (sic). Para as pessoas*

**RE 614406 / RS**

*físicas impera o REGIME DE CAIXA.*

*Já, para as pessoas jurídicas, o REGIME DE COMPETÊNCIA.*

*No REGIME DE CAIXA, exige-se o registro de receitas e despesas quando efetivamente recebidas ou pagas.*

*Somente quando recebido o valor do crédito ou quando pago o valor do débito tem-se a alteração, para mais ou para menos, no patrimônio da pessoa física.*

*A só existência do direito subjetivo ou da obrigação, exigíveis, não altera, para fins tributários, a situação patrimonial da pessoa física.*

*Não é o que se passa no REGIME DE COMPETÊNCIA, a que se submetem as empresas” (ADI 2.588/DF, Relatora a Ministra Ellen Gracie, Relator para o acórdão Ministro Joaquim Barbosa, Dje 10.2.2014).*

**13.** O art. 12 da Lei n. 7.713/1988, norma que se põe sob análise, dispõe:

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

**14.** Como ponderado pelos Ministros que iniciaram a divergência, a aplicação irrestrita do art. 12 da Lei n. 7.713/1988 deflagra, em última análise, tratamento desigual entre os contribuintes, cuja renda advenha de mesma base jurídica, embora recebida em momentos distintos.

De um lado, os que receberam em dia as verbas devidas que, a depender da renda, seriam isentos ou pagariam menos imposto. De outro, os que receberam em atraso a renda e, pelo montante, deverão pagar mais imposto, calculado sobre o total recebido. É dizer, os contribuintes que receberem valores acumulados serão duplamente atingidos: pela mora suportada até a efetiva concessão do benefício devido e, ainda, pela majoração da alíquota incidente sobre a renda

**RE 614406 / RS**

recebida em atraso (acumulada).

Releve-se o argumento do Ministro Dias Toffoli ao asseverar, em seu voto, lembrando sua atuação como Advogado-Geral da União, que a motivação do Governo Federal para editar a medida provisória relativa ao art. 12-A da Lei n. 7.713/1988 decorreu, exatamente, do reconhecimento da ilegalidade da cobrança do imposto de renda, ainda que de pessoa física, pelo regime de caixa, pelo que se institui o regime de competência para sua incidência.

Transcrevo o que colhido das notas taquigráficas:

*“Como [a questão] não pôde ser resolvid[a] por parecer, exatamente diante de não se poder declarar a inconstitucionalidade na via administrativa, do ponto de vista da vinculação, principalmente de normas tributárias, é que a União, então, não resolveu isso por um parecer. Seja por um parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional, seja por um parecer da Advocacia Geral da União.*

*Em razão da vinculação das normas tributárias (...) a União concordou em alterar o sistema, ou seja, o Estado reconheceu a ilegalidade do sistema quando anuiu e editou em medida provisória [no caso, a MP n. 497/2010], ou seja, subentendendo a necessidade de urgência e relevância do tema”.*

Consta da exposição de motivos da Medida Provisória n. 497/2010:

*“52. Trata-se da tributação de pessoa física que não recebeu o rendimento à época própria, recebendo em atraso o pagamento relativo a vários períodos. Nos termos do art. 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, esses rendimentos seriam tributados no mês do recebimento mediante a aplicação da tabela mensal, o que muitas vezes resulta em um imposto de renda muito superior àquele que seria devido caso o rendimento fosse pago no tempo devido” (EMI n. 111/MF/MP/ME/MCT/MDIC/MT, grifos nossos).*

**RE 614406 / RS**

15. Posteriormente, a Lei n. 12.350/2010 (conversão da Medida Provisória n. 497/2010) incluiu o art. 12-A na Lei n. 7.713/1988, cujos termos estabelecem:

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

*§ 1º O imposto será retido pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento ou pela instituição financeira depositária do crédito e calculado sobre o montante dos rendimentos pagos, mediante a utilização de tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se refiram os rendimentos pelos valores constantes da tabela progressiva mensal correspondente ao mês do recebimento ou crédito.*

*§ 2º Poderão ser excluídas as despesas, relativas ao montante dos rendimentos tributáveis, com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)*

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

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

*II – contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.*

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

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

**RE 614406 / RS**

*recebimento, à opção irretratável do contribuinte.*

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

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

*§ 8º (VETADO)*

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

16. No julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade n. 2002.72.05.000434-0, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região assentou, em controle difuso, apenas 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*

**RE 614406 / RS**

*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 o Desembargador Federal Álvaro Eduardo Junqueira, grifos nossos).*

17. O reconhecimento incidental da inconstitucionalidade do art. 12 da Lei n. 7.713/1988 pela Corte Especial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Arguição de Inconstitucionalidade n. 2002.72.05.0004340/SC) harmonizava-se, portanto, com o entendimento da Advocacia-Geral da União quanto à ilicitude da cobrança do imposto de renda acumulada pelo regime de caixa.

Tanto foi assim que, cinco meses depois de proferido o acórdão recorrido (DJ 24.2.2010, fl. 92), entrou em vigor a Medida Provisória n. 497/2010 (DOU 28.7.2010), convertida na Lei n. 12.350/2010 (DOU 21.12.2010), positivando o que assentado naquele julgado.

Sem ignorar que o acórdão recorrido foi proferido em data anterior à promulgação do art. 12-A da Lei n. 7.713/1988, não subsistem dúvidas quanto à sua adequação à pretendida cobrança do tributo, então pelo regime de competência.

O deslinde da controvérsia não se dá pela mera aplicação da lei no tempo, pela inconstitucionalidade do art. 12 da Lei n. 7.713/1988, reconhecida judicial e administrativamente.

18. Como destacado pelo Ministro Luiz Fux, o Superior Tribunal de

**RE 614406 / RS**

Justiça já vinha decidindo no mesmo sentido do Tribunal de origem, antes mesmo da entrada em vigor do art. 12-A da Lei n. 7.713/1988.

*“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 1.118.429/SP, Relator o Ministro Herman Benjamin, julgamento em 24.3.2010, DJe 14.5.2010, recurso representativo da controvérsia, grifos nossos).*

Em seu voto, o Ministro Herman Benjamin destacou:

*“Cinge-se a controvérsia ao modo de cálculo do imposto de renda retido na fonte pelo INSS, incidente sobre os valores recebidos com atraso e acumuladamente a título de benefício previdenciário.*

*Pelo fato de o valor ter sido pago de uma só vez, devido à mora do INSS, houve cobrança do IR à alíquota máxima prevista na tabela progressiva do tributo.*

*Ocorre que, se o benefício previdenciário tivesse sido pago no mês devido, os valores não sofreriam incidência da alíquota máxima do imposto, mas sim da alíquota mínima ou estariam situados na faixa de isenção do IR.*

*Dessa forma, conforme pacífica jurisprudência desta Corte, quando o pagamento dos benefícios previdenciários é feito de forma acumulada e com atraso, a incidência do Imposto de Renda deve ter como parâmetro o valor mensal do benefício, e não o montante integral creditado extemporaneamente, além de observar as tabelas e as alíquotas vigentes à época em que deveriam ter sido pagos.*

*Conforme bem pontuado no parecer do Ministério Público*

**RE 614406 / RS**

*Federal, da lavra da Subprocuradora-Geral da República Dra. Elizeta Maria de Paiva Ramos 'não é razoável que o segurado, além de aguardar longos anos pela concessão do benefício previdenciário, ainda venha a ser prejudicado com a aplicação da alíquota mais gravosa do tributo quando do pagamento acumulado dos respectivos valores, em clara ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária'" (DJe 14.5.2010).*

19. No caso presente, a retenção do imposto de renda pelo regime de caixa afronta o princípio constitucional da isonomia, pois outros segurados/contribuintes com o mesmo direito receberiam tratamentos díspares.

Como destacado pelos Ministros Marco Aurélio e Dias Toffoli, não se pode imputar ao Recorrido a responsabilidade pelo atraso no pagamento de proventos, sob pena de se premiar e incentivar o Fisco no retardamento injustificado no cumprimento de suas obrigações legais.

Ademais, a efetivação do direito do contribuinte/segurado, pela via judiciária, conforme ocorrido, passa também pelo restabelecimento da situação jurídica *quo ante*, o que pressupõe a aplicação das corretas alíquotas.

À luz dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva tanto significa dizer que a incidência do imposto de renda deve considerar as datas e as alíquotas vigentes na data em que essa verba deveria ter sido paga (disponibilidade jurídica, como advertido pelo Ministro Marco Aurélio), observada a renda auferida mês a mês pelo segurado. Disso resulta não ser razoável, tampouco proporcional, a incidência da alíquota máxima sobre o valor global pago fora do prazo legal, como se dá na espécie examinada.

A solução da controvérsia também deve levar em conta o princípio da proporcionalidade. Em essência, como explica o Ministro Gilmar

**RE 614406 / RS**

Mendes, esse princípio:

*“consubstancia uma pauta de natureza axiológica que emana diretamente das ideias de justiça, equidade, bom senso, prudência, moderação, justa medida, proibição de excesso, direito justo e valores afins; precede e condiciona a positivação jurídica, inclusive de âmbito constitucional; e, ainda, enquanto princípio geral do direito, serve de regra de interpretação para todo o ordenamento jurídico. No âmbito do direito constitucional, que o acolheu e reforçou, a ponto de impô-lo à obediência não apenas das autoridades administrativas, mas também de juízes e legisladores, esse princípio acabou se tornando consubstancial à própria ideia de Estado de Direito pela sua íntima ligação com os direitos fundamentais, que lhe dão suporte e, ao mesmo tempo, dele dependem para se realizar (...). A utilização do princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso no direito constitucional envolve, (...) a apreciação da necessidade e adequação da providência legislativa (...) O subprincípio da adequação (geeignetheit) exige que as medidas interventivas adotadas se mostrem aptas a atingir os objetivos pretendidos. (...) O subprincípio da necessidade (notwendigkeit oder erforderlichkeit) significa que nenhum meio menos gravoso para p indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos” (MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de direito constitucional. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 114-115/320/322).*

Nesse contexto, o princípio da proporcionalidade *“acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetros de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais”* (ADI 2.551-QO/MG, voto do Ministro Celso de Mello, Plenário, DJ 20.4.2006).

Nas palavras de Virgílio Afonso da Silva,

*“a regra da proporcionalidade é uma regra de interpretação e*

**RE 614406 / RS**

*aplicação do direito - no que diz respeito ao objeto do presente estudo, de interpretação e aplicação dos direitos fundamentais -, empregada especialmente nos casos em que um ato estatal, destinado a promover a realização de um direito fundamental ou de um interesse coletivo, implica a restrição de outro ou outros direitos fundamentais. O objetivo da aplicação da regra da proporcionalidade, como o próprio nome indica, é fazer com que nenhuma restrição a direitos fundamentais tome dimensões desproporcionais. É, para usar uma expressão consagrada, uma restrição às restrições. Para alcançar esse objetivo, o ato estatal deve passar pelos exames da adequação, da necessidade e da proporcionalidade em sentido estrito. Esses três exames são, por isso, considerados como sub-regras da regra da proporcionalidade” (Silva, Virgílio Afonso. O proporcional e o razoável. Revista dos Tribunais 789 (2002): 23-50).*

**20.** De se relevar que, na espécie, os valores recebidos pelo Recorrido e sobre os quais incidiria o imposto de renda têm natureza trabalhista e previdenciária. É o que se extrai da decisão do Relator ao negar seguimento à apelação da Recorrente:

*“Como se pode ver do relatório, trata-se de decidir sobre a forma correta de incidência do imposto de renda sobre as verbas recebidas de forma acumulada em ação judicial previdenciária, bem como sobre os juros moratórios, incidentes sobre tais valores [essa parte, restou excluída quando do julgamento do agravo legal].*

*Embora o artigo 12, da Lei nº 7.713/88 preveja a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos recebidos de forma acumulada, tal dispositivo deve ser interpretado conjuntamente com o artigo 43, do CTN, o qual dispõe sobre o fato gerador do imposto de renda seu exato momento cronológico, a gênese da obrigação tributária no tempo, in verbis:*

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

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; (...)*

**RE 614406 / RS**

*A quantia percebida pelo autor não pode ser tida como acréscimo patrimonial novo instantaneamente, vez que foi obtida a partir de reclamatória trabalhista.*

*A percepção acumulada de valores em razão de ação judicial não representa a renda mensal do autor, a qual poderia ser inferior ao limite de isenção do tributo em comento à época, considerando o recebimento na época apropriada, prevista em lei e no contrato.*

*Nesse compasso, a retenção de imposto de renda na fonte deve levar em conta os valores percebidos mensalmente sob pena de se afrontar a isonomia tributária (artigo 150, II, da CF). O autor, por ter recebido valores com atraso imputado ao empregador não pode sofrer tributação diferenciada" (fls. 83-83v., grifos nossos).*

Observada a natureza previdenciária das verbas recebidas pelo Recorrido, o Relator afastou expressamente a incidência do artigo 46, § 2º, da Lei n. 8.541/1992. Assim, o Tribunal de origem não ignorou a existência daquela norma, mas a excepcionou, de forma fundamentada:

*"Assim, verifica-se que as verbas percebidas pelo autor na reclamatória trabalhista, eram auferidas mensalmente, donde inaplicável, ao caso, o § 2º, do artigo 46, da Lei nº 8.541/92" (fl. 83v., grifos nossos).*

**21.** Desse modo, tal como afirmado nos votos divergentes dos Ministros Marco Aurélio e Dias Toffoli, não é razoável ser o contribuinte/segurando duplamente apenado pela inadimplência da Recorrente.

O dever fundamental de pagar o tributo, como advertido pela Ministra Ellen Gracie, não está dissociado das estritas observâncias dos princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva e da proporcionalidade, consubstanciados, na espécie, pela cobrança do imposto de renda, segundo o regime de competência.

**22.** Pelo exposto, **acompanho a divergência para negar provimento**

**RE 614406 / RS**

**ao presente recurso extraordinário.**

**É o meu voto.**

23/10/2014

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 614.406 RIO GRANDE DO SUL**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO** - Presidente, também eu estou acompanhando, na data de hoje, a Ministra Cármen Lúcia e a divergência aberta pelo Ministro Marco Aurélio, na linha do que já havia decidido o eminente Ministro Luiz Fux, no Superior Tribunal de Justiça, onde colhi um voto de Sua Excelência, em que dizia o seguinte:

“Ocorrendo o equívoco da Administração, o resultado judicial da ação não pode servir de base à incidência, sob pena de sancionar-se o contribuinte por ato do Fisco, violando os princípios da Legalidade e da Isonomia (...)”

E também estou de acordo com o Ministro Marco Aurélio, quando escreveu em seu voto que cancelar a linha que, **data venia**, foi professada pela eminente Relatora significava penalizar o contribuinte duas vezes: a primeira, ao obrigá-lo a ir a juízo para postular o direito, e, uma vez reconhecido o direito, onerá-lo com uma tributação exacerbada.

De modo que me parece muito simples e muito intuitiva a solução correta para este caso, e, portanto, eu estou acompanhando, hoje, a Ministra Cármen Lúcia e a divergência aberta pelo Ministro Marco Aurélio.

\*\*\*\*\*

**23/10/2014**

**PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 614.406 RIO GRANDE DO SUL**

**V O T O**

**O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO:** Peço *vênia* para, *acompanhando* o voto do eminente Ministro MARCO AURÉLIO, **negar** provimento ao recurso extraordinário deduzido pela União Federal.

**É o meu voto.**

23/10/2014

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 614.406 RIO GRANDE DO SUL

VOTO

O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (PRESIDENTE) - Eu também acompanho a divergência aberta pelo eminente Ministro Marco Aurélio e o seu substancioso voto, que li e consta do material que recebi. Mas quero dizer que fiquei também especialmente impressionado pelos argumentos da Ministra Cármen Lúcia, que agora aduz que esta forma de tributação não é nem razoável e nem proporcional. Eu acho que são dois argumentos que impressionam, porque não se pode penalizar o contribuinte, sobretudo este contribuinte que, de certa maneira, é hipossuficiente e se coloca em contraposição ao Estado onipotente.

Eu, portanto, nego provimento também.



**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 614.406**

PROCED. : RIO GRANDE DO SUL

**RELATORA : MIN. ROSA WEBER**

REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) : UNIÃO

PROC.(A/S) (ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S) : GERALDO TEDESCO

ADV.(A/S) : CARLOS ALBERTO LUNELLI

**Decisão:** Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), dando provimento ao recurso, e os votos dos Senhores Ministros Marco Aurélio e Dias Toffoli, negando-o, pediu vista dos autos a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Ausente, neste julgamento, o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falou, pela União, o Dr. Fabrício Sarmanho de Albuquerque, Procurador da Fazenda Nacional. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 25.05.2011.

**Decisão:** Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por maioria, decidindo o tema 368 da Repercussão Geral, negou provimento ao recurso, vencida a Ministra Ellen Gracie (Relatora), que lhe dava provimento. Ausente, neste julgamento, o Ministro Gilmar Mendes. Não votou a Ministra Rosa Weber por suceder à Ministra Ellen Gracie (Relatora). Redigirá o acórdão o Ministro Marco Aurélio. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Plenário, 23.10.2014.

Presidência do Senhor Ministro Ricardo Lewandowski. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber, Teori Zavascki e Roberto Barroso.

Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros.

p/ Fabiane Pereira de Oliveira Duarte  
Assessora-Chefe do Plenário