



Fernando Rabello

4

# A RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NOS CASOS DE RENDIMENTOS PAGOS, ACUMULADAMENTE E EM ATRASO, EM CUMPRIMENTO DE DECISÃO JUDICIAL

*THE WITHHOLDING OF INCOME TAX LEVIED ON PAYMENT-DELAYED AND ACCRUED EARNINGS RESULTING FROM THE ENFORCEMENT OF A RULING*

Flávio da Silva Andrade

## RESUMO

Aborda a sistemática de exigência de imposto de renda nos casos de rendimentos pagos, acumuladamente e em atraso, em cumprimento de decisão judicial.

Afirma que a jurisprudência pátria tem afastado a incidência do imposto de renda sobre o montante recebido de forma acumulada, sob o fundamento de que a incidência global enseja desrespeito aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

## PALAVRAS-CHAVE

Direito Tributário; imposto de renda; rendimento; decisão judicial; capacidade contributiva; isonomia fiscal.

## ABSTRACT

*The author addresses the issue of income tax being levied on payment-delayed and accrued earnings resulting from the enforcement of a ruling.*

*He states that Brazilian jurisprudence has rejected income taxation over accrued earnings, on the grounds that total taxation disregards the principles of contributory capacity and tax equality.*

## KEYWORDS

*Tax law; income tax; earnings/income; ruling; contributory capacity; tax equality.*

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho abordará a temática de exigência de imposto de renda nos casos de rendimentos pagos, acumuladamente e em atraso, em cumprimento de decisão judicial.

Recentemente, inúmeras ações judiciais têm sido movidas por contribuintes, especialmente servidores públicos e segurados da Previdência Social, com o propósito de verem afastada a incidência do imposto de renda sobre montantes que irão receber, acumuladamente e em atraso, por força de decisão judicial. Muitos estão ajuizando ações para alcançar a restituição de valores anteriormente retidos, sob o argumento de que, se tivessem recebido as parcelas devidas nas épocas próprias, não teria havido incidência do imposto de renda.

Nesses casos de pagamento de valores, acumuladamente e em atraso, por força de decisão judicial, o entendimento que predominava era o de que o IR deveria incidir sobre o total dos valores pagos ao beneficiário, observando-se o chamado "regime de caixa". O critério temporal pautava a hipótese de incidência do imposto de renda, de modo que interessava o momento em que ocorria, de fato, a aquisição da disponibilidade econômica, incidindo a legislação vigente neste instante.

Nos últimos anos, a doutrina e a jurisprudência pátrias têm afastado a incidência do imposto de renda sobre o valor total recebido de forma acumulada e a destempo, prevalecendo o entendimento de que deve ser observado o chamado "regime de competência".

Neste estudo será demonstrado que essa nova orientação em torno do tema vem prestigiar os princípios constitucionais da isonomia tributária (art. 150, II, da CF/88) e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/88), devendo ser repudiada a interpretação literal de comandos legais que conduza a um flagrante quadro de injustiça fiscal, sobretudo no que diz com os trabalhadores assalariados das camadas sociais mais baixas.

## 2 O CÁLCULO DO IR NOS CASOS DE RENDIMENTOS PAGOS, ACUMULADAMENTE E EM ATRASO, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL

No cálculo do IR incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente a servidores públicos por força de decisão judicial deve o fisco aplicar as tabelas e alíquotas das épocas próprias, adotando-se o regime de competência ou deve-se entender que a tributação há de ocorrer sobre o total dos rendimentos pagos, no momento do efetivo pagamento, ou seja, da disponibilidade econômica, respeitando-se o regime de caixa?

**Muitos estão ajuizando ações para alcançar a restituição de valores anteriormente retidos, sob o argumento de que, se tivessem recebido as parcelas devidas nas épocas próprias, não teria havido incidência do imposto de renda.**

A matéria ventilada já suscitou muita discussão na doutrina e também nos tribunais brasileiros. Na linha da tese sustentada pelo fisco, as cortes de Justiça entendiam que o fato gerador do imposto de renda, na hipótese de rendimentos pagos em decorrência de decisão judicial, ocorria quando da disponibilidade econômica do numerário, sendo aplicáveis as regras previstas nos dispositivos legais abaixo transcritos:

*Lei n. 7.713/88.*

*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.*

*Lei n. 8.541/92.*

*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.*

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

*I – juros e indenizações por lucros cessantes;*

*II – honorários advocatícios;*

*III – remuneração pela prestação de serviços de engenheiro, médico, contador, leiloeiro, perito, assistente técnico, avaliador, síndico, testamentário e liquidante.*

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

*te no mês de pagamento.*

Nesses casos de pagamento de valores, acumuladamente e em atraso, por força de ordem judicial, entendia-se que o IR deveria incidir sobre o total dos valores pagos ao beneficiário, observando-se o chamado "regime de caixa". Pautava-se pelo critério temporal da hipótese de incidência do imposto de renda, de modo que interessava o momento em que ocorria, de fato, referida aquisição, incidindo a legislação vigente neste instante. Embora o pagamento acumulado ocorra em razão do reconhecimento de que os rendimentos ou proventos foram pagos a menor nos meses em que devidos, sustentava-se que a aquisição da disponibilidade econômica ocorreu tão-somente por ocasião do pagamento judicial. Dizia-se – e muitos ainda adotam essa posição – que nesse momento deve-se vislumbrar o preenchimento da hipótese de incidência do tributo, e não em cada um dos meses em que eram devidos os pagamentos.

O tema é polêmico. A partir de 2003, a jurisprudência pátria tem afastado a incidência do imposto de renda sobre o montante recebido de forma acumulada,

sob o fundamento de que a incidência global enseja desrespeito aos princípios da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CF/88)<sup>3</sup> e da isonomia tributária (art. 150, II, da CF/88)<sup>4</sup>. Em muitos casos, se os valores tivessem sido pagos à época ao contribuinte, estariam na faixa de isenção ou, no máximo, incidiria sobre eles alíquota inferior àquela incidente sobre o valor pago acumuladamente. Dessa forma, na esteira dessa orientação, só deve incidir o imposto sobre aquelas parcelas que, isoladamente consideradas, ultrapassem o limite de isenção.

Nesse sentido também tem-se posicionado a doutrina. Roque Carrazza (2006, p. 93), a propósito, ensina que, *na hipótese de haver vencimentos ou salários atrasados e sendo eles pagos acumuladamente, haverá, ou não, incidência do IR/Fonte, tomando-se como parâmetro o valor de cada parcela isoladamente considerada, e não o valor global creditado ao contribuinte.*

**[...] se os valores tivessem sido pagos à época ao contribuinte, estariam na faixa de isenção ou, no máximo, incidiria sobre eles alíquota inferior àquela incidente sobre o valor pago acumuladamente.**

Nos últimos anos, ações judiciais passaram a ser movidas por servidores públicos que receberam valores, acumuladamente e em atraso, por força de decisão judicial. Como sempre há retenção de imposto na fonte quando do pagamento (15% ou 27,5% na forma da Lei n. 8.541/92 e 3% – na forma da Lei n. 10.833/2003) e como a Receita Federal do Brasil espera que incluam tais montantes percebidos em suas declarações de ajuste anual para fins de tributação, recorrem ao Poder Judiciário para ver afastada a exação e para obter a repetição do indébito, com base na tese antes indicada.

Apesar de o art. 12 da Lei n. 7.713/1988 estabelecer que, nos casos de rendimentos pagos acumuladamente, o imposto de renda deva incidir, no mês do recebimento, sobre o valor total a ser pago, e mesmo o art. 46 da Lei n. 8.542/92 determinando que a retenção na fonte ocorra no momento em que, por qualquer forma, seja disponibilizado o numerário ao beneficiário, a jurisprudência pátria, de modo acertado, tem afastado a incidência do imposto de renda sobre o montante recebido de forma acumulada, a destempo, em cumprimento de decisão judicial, de modo a impedir que o contribuinte seja penalizado com uma tributação originariamente indevida ou excessivamente mais gravosa, mormente quando não deu causa ao pagamento realizado com atraso pela Administração Pública.

A interpretação literal dos dispositivos legais acima transcritos afronta o princípio da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CF/88), pois o simples fato de o pagamento dos atrasados dar-se em prestação única não indica aumento da capacidade econômica do contribuinte. O contribuinte que recebeu seus rendimentos de forma acumulada, em atraso, possui a mesma capacidade contributiva daquele que não teve o benefício suprimido, uma vez que o pagamento acumulado implica tão-somente reposição de sua situação ao estado em que se encontrava anteriormente ao ato que não reconheceu a vantagem pecuniária a que tinha direito.

Também há lesão ao princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da CF/88) na medida em que contribuintes com a mesma capacidade econômica são tratados distintamente, tão-somente porque uns receberam os valores devidos mês a mês e outros receberam com atraso, acumuladamente, por culpa do Estado.

Sobre o assunto, Hugo de Brito Machado tece os seguintes comentários: *Aquele que não recebe seus rendimentos mensais, e vem depois a recebê-los porque buscou proteção a seu Direito junto ao Poder Judiciário, evidentemente não teve aumentada sua capacidade contributiva. Não se justifica, portanto, venha a sofrer maior ônus tributário. Assim, o princípio da capacidade contributiva, que é perfeitamente possível adotar-se no caso, sugere seja a norma interpretada de sorte a que não ocorra aumento do imposto de renda na fonte. Por outro lado, não é razoável admitir-se que o beneficiário do rendimento acumulado, já tendo sofrido o detrimento decorrente ao atraso no pagamento dos seus rendimentos, venha a ser mais uma vez vítima do detrimento consubstanciado na incidência ou no agravamento do imposto que implica redução do valor do que tem a receber. Assim, o princípio da razoabilidade também sugere seja a norma interpretada de sorte a que não ocorra esse novo detrimento ao beneficiário do rendimento acumulado. [...] O beneficiário do pagamento feito de uma só vez, de rendimentos mensais que se acumularam contra a sua vontade, em decorrência de ato ilícito praticado pela fonte pagadora, evidentemente não tem capacidade contributiva maior do que aquela que teria se houvesse recebido, mês a mês, os seus rendimentos. Nada justifica, portanto, o agravamento do ônus.* (MACHADO, 2004).

O simples fato de o pagamento dos atrasados dar-se em prestação única não indica aumento da capacidade econômica do contribuinte. A pessoa que recebeu seus rendimentos de forma acumulada, em atraso, possui a mesma capacidade contributiva daquele que não teve o benefício suprimido, pois o pagamento acumulado implica tão-somente reposição de sua situação ao estado em que se encontrava anteriormente ao ato que não reconheceu a vantagem pecuniária a que tinha direito. Se prevalecesse a posição do fisco, o trabalhador assalariado (contribuinte) seria penalizado duplamente. Primeiro, por não receber o que lhe era devido nas épocas próprias e, depois, por recebê-los em atraso, em parcela única, sujeita à tributação claramente mais gravosa.

Portanto, o pagamento acumulado dos valores em cumprimento de decisão judicial não implica maior capacidade econômica ao beneficiário, de modo que o tratamento desigual, ou seja, a tributação mais gravosa do contribuinte que recorre ao Poder Judiciário viola o princípio da isonomia tributária. Na sistemática atual, a legislação fiscal faz repercutir sobre o contribuinte (servidor público, empregado, pensionista ou aposentado) consequências advindas de ato que não praticou, de maneira que o intérprete deve atribuir à norma o significado que melhor espelhe os ideais de justiça, atentando-se para as circunstâncias peculiares do caso concreto.

Admitir-se a incidência do imposto sobre a quantia global paga em atraso, sem que se faça a apropriação de cada parcela devida no mês a que se refere, *proporcionaria ao Estado aproveitar-se da torpeza do mau pagador em prejuízo do credor*, como bem lembrou o Desembargador Federal

João Surreaux Chagas, ao julgar recurso em caso dessa natureza. (BRASIL, AC 2002.72.01.004789-2)

O Superior Tribunal de Justiça, nessa linha de raciocínio, entendendo haver flagrante injustiça em se tributar mais gravosamente os ganhos de quem não recebeu em tempo o que lhe era devido, tem dado amparo às pretensões em comento, conforme precedentes abaixo: *TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDIMENTOS ADVINDOS DE DECISÃO JUDICIAL. DEPÓSITO. SERVIDOR PÚBLICO. PARCELAS DEVIDAS MENSALMENTE, PORÉM, PAGAS, DE MODO ACUMULADO. NÃO EFETIVAÇÃO DO PAGAMENTO NO SEU DEVIDO TEMPO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 46, DA LEI N. 8.541/92. 1. Caso a obrigação de que decorram os rendimentos advindos de decisão judicial se adimplida na época própria desse causa, são os mesmos tributáveis e ensejam a retenção do imposto de renda na fonte. 2. A regra acima não se aplica quando, em face de descumprimento do Estado em pagar vencimentos atrasados ao servidor, acumula parcelas que, se tivesse sido pagas, na época própria, no final de cada mês, estaria isento de retenção do tributo. 3. Ocorrendo de maneira diferente, o credor estaria sob dupla penalização: por não receber o que lhe era devido na época própria em que tais valores não eram suscetíveis de tributação e por recebê-los, posteriormente, ocasião em que, por acumulação, formam então, montante tributável. 4. O art. 46, da Lei n. 8.541/92, deve ser interpretado nos seguintes moldes: só haverá retenção na fonte de rendimentos pagos em cumprimento à decisão judicial quando, isoladamente, tais valores ensejarem o desconto do imposto, caso contrário, ter-se-ia hipótese condenável: sobre valores isoladamente isentos de imposto de renda o ente público moroso retiraria benefício caracterizadamente indevido. 5. O ordenamento jurídico tributário deve ser interpretado de modo que entre fisco e contribuinte sejam instaurados comportamentos regidos pela lealdade e obediência rigorosa ao princípio da legalidade. 6. Não é admissível que o servidor seja chamado a aceitar retenção de imposto de renda na fonte, em benefício do Estado, em face de ato ilegal praticado pelo próprio Poder Público, ao atrasar o pagamento de suas*

*vantagens salariais. 7. Recurso especial não provido. (BRASIL, REsp 538.137/RS, Rel. Min. Luiz Fux).*

**[...] se cada parcela mensal tivesse sido paga ao servidor na época própria, estaria isento do IRPF ou se enquadraria numa faixa de tributação mais suave, devendo ser observado o que estabelece o art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda [...].**

Nessa mesma esteira: *TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PRECATÓRIO JUDICIAL. REAJUSTE DE VENCIMENTOS. PARCELAS DEVIDAS MENSALMENTE, PORÉM, PAGAS, DE MODO ACUMULADO. NÃO EFETIVAÇÃO DO PAGAMENTO NO SEU DEVIDO TEMPO. ALÍQUOTA VIGENTE À ÉPOCA EM QUE O PAGAMENTO ERA DEVIDO. INTERPRETAÇÃO DO ART. 46 DA LEI N. 8.541/92. PRECEDENTES. 1. Caso a obrigação de que decorram os rendimentos advindos de decisão judicial se adimplida na época própria dessa causa, são os mesmos tributáveis e ensejam a retenção do imposto de renda na fonte. 2. A regra acima referida não se aplica quando, em face de descumprimento do Estado em pagar vencimentos atrasados ao servidor, acumula as parcelas que, se tivessem sido pagas, na época própria, no final de cada mês, estariam isentos de retenção do tributo. 3. Ocorrendo de maneira diferente, o credor estaria sob dupla penalização: por não receber o que lhe era devido na época própria em que tais valores não eram suscetíveis de tributação e por recebê-los, posteriormente, ocasião em que, por acumulação, formam então, montante tributável. 4. O art. 46 da Lei n. 8.541/92 deve ser interpretado nos seguintes moldes: só haverá retenção na fonte de rendimentos pagos em cumprimento à decisão judicial quando, isoladamente, tais valores ensejarem o desconto do imposto, caso contrário, ter-se-ia hipótese condenável: sobre valores isoladamente isentos de imposto de renda, o ente público moroso retiraria benefício caracterizadamente indevido. 5. O ordenamento jurídico tributário deve ser interpretado de modo que entre fisco e contribuinte sejam instaurados comportamentos regidos pela lealdade e obediência rigorosa ao princípio da legalidade. 6. Não é admissível que o servidor seja chamado a aceitar retenção de imposto de renda na fonte,*

*em benefício do Estado, em face de ato ilegal praticado pelo próprio Poder Público, ao atrasar o pagamento de suas*

*vantagens salariais. 7. Precedentes desta Corte Superior: REspS n.s 719.774/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; 617.081/PR, Rel. Min. Luiz Fux; 492.247/RS, Rel. Min. Luiz Fux, 424.225/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; 538.137/RS, deste Relator e 719.774/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki. 8. Recurso especial não provido. (BRASIL, REsp 923.711/PE, Rel. Min. José Delgado).*

Essa novel orientação jurisprudencial que toma corpo no Poder Judiciário está em harmonia com os princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CF/88) e da isonomia fiscal (art. 150, II, da CF/88). Não se deve permitir que o imposto de renda incida sobre o valor total recebido em atraso, acumuladamente, por força de uma decisão judicial, isso porque, dependendo do caso, se cada parcela mensal tivesse sido paga ao servidor na época própria, estaria isento do IRPF ou se enquadraria numa faixa de tributação mais suave, devendo ser observado o que estabelece o art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda, cuja redação é a que segue: *Os rendimentos pagos acumuladamente serão considerados nos meses a que se referirem.*

Vale destacar que a posição ora adotada não afasta o direito de o fisco exigir o imposto, mas, por força da interpretação de princípios constitucionais limitadores do poder de tributar, obriga-o, no cálculo do IR, diluir os valores recebidos nos meses a que se referem, considerando o principal tributável mensalmente percebido, segundo as tabelas das épocas próprias, respeitadas as faixas de isenção e deduções legalmente previstas.

Também não deve haver preocupação da Fazenda Nacional no sentido de que, fazendo-se a apuração do imposto da forma acima, poderá depois o contribuinte alegar decadência/prescrição, já que os rendimentos muitas vezes se referem a períodos mais distantes. O

STJ tem entendido que a aparente antinomia entre o comando do art. 12 da Lei 7.713/88 e o do art. 521 do RIR (Decreto n. 85.450/80) resolve-se pela seguinte exegese: o primeiro disciplina o momento da incidência, que é o mês do recebimento ou crédito; o outro, o modo de calcular o imposto<sup>5</sup>.

Além disso, com pertinência, a Desembargadora Federal Vânia Hack de Almeida salientou que: *Não se confundem a retenção na fonte dos valores recebidos oportunamente com aqueles recebidos acumuladamente, decorrentes de decisão judicial envolvendo parcelas pretéritas e sucessivas. A retenção na fonte representa antecipação do imposto incidente sobre os rendimentos cujas disponibilidades jurídica e econômica são contemporâneas. No caso de valores pretéritos e sucessivos, recebidos por força de decisão judicial, a disponibilidade jurídica, situada no passado, está dissociada da econômica, no presente; não há, assim, oportunidade para antecipar pagamento de tributo cujo fato gerador já se completou. Para ajustar a realidade econômica à situação jurídica do contribuinte, cabível a retificação das declarações de ajuste do imposto de renda dos anos-base encerrados, computando como rendimento tributável as parcelas a eles referentes; somente podem ser ofertados à retenção na fonte os valores correspondentes às parcelas do ano em que recebidas.* (BRASIL, AC 2004.71.15.004338-5/RS)

Cabe assinalar, por outro lado, que a aplicação do regime de competência na exigência do IR tem sido muito comum em casos que envolvem montantes recebidos acumuladamente por meio de ações judiciais ajuizadas por segurados da Previdência Social. Nessas hipóteses, também tem-se entendido, como é natural, que a retenção do imposto ou a obrigação de que tais valores sejam declarados à Receita Federal acarreta dupla punição ao segurado, já que, além da demora para receber o que era devido, terá de pagar imposto sobre valores que, se percebidos nas épocas próprias, estariam na faixa de isenção.

### ***A sociedade não mais tolera regras de tributação dissociadas dos relevantes princípios constitucionais tributários instituídos ou reafirmados na Carta da República de 1988.***

Assim, reiteradamente, os tribunais têm afastado essa pretensão do fisco, em respeito aos princípios constitucionais tributários antes mencionados, consoante as seguintes ementas de julgados do Superior Tribunal de Justiça: *TRIBUTÁRIO. AÇÃO REVISIONAL DE BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. PARCELAS ATRASADAS RECEBIDAS ACUMULADAMENTE. VALOR MENSAL DO BENEFÍCIO ISENTO DE IMPOSTO DE RENDA. NÃO-INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO. 1. O pagamento decorrente de ato ilegal da Administração não constitui fato gerador de tributo. 2. O imposto de renda não incide sobre os valores pagos de uma só vez pelo INSS, quando o reajuste do benefício determinado na sentença condenatória não resultar em valor mensal maior que o limite legal fixado para isenção do referido imposto. 3. A hipótese in foco versa 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. Recurso especial provido. (BRASIL, REsp 492.247/RS, Rel. Min. Luiz Fux).*

No mesmo sentido: *TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS PAGOS DE MODO ACUMULADO. CASO RECEBIDOS MENSALMENTE ESTARIAM DENTRO DA FAIXA DE ISENTOS. IMPOSSIBILIDADE DE RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. PRECEDENTES. 1. Trata-se de ação ordinária de repetição de indébito, com pedido de antecipação de tutela, ajuizada por ÁLVARO KIRSCH em face da União Federal e o INSS, objetivando a devolução dos valores retidos a título de imposto de renda com a incidência das cominações legais. O autor, em 27/11/1997, requereu a concessão de aposentadoria por tempo de serviço. Em 29/11/2001, reconhecendo o direito ao benefício, o INSS efetuou o pagamento dos proventos em atraso de forma acumulada com retenção de imposto de renda. O questionamento autoral foi no sentido de que, caso as parcelas fossem pagas na época própria, ou seja, mês a mês, não teria sofrido a referida tributação, razão pela qual pleiteou a devolução dos valores recolhidos de forma indevida. A medida antecipatória foi indeferida. Sobreveio a sentença, julgando procedente o pedido, condenando a União Federal a restituir ao autor o imposto de renda retido na fonte pelo INSS asseverando que: "No presente caso, a retenção do imposto de renda pelo INSS ofende o princípio constitucional da isonomia, eis que outros segurados que se encontravam em situação idêntica, porém, que perceberam os proventos de seu benefício mês a mês e não de forma acumulada, não se sujeitaram à incidência da questionada tributação. Com efeito, não se pode imputar ao segurado a responsabilidade pelo atraso no pagamento de proventos, sob pena de se beneficiar o Fisco com o retardamento injustificado do INSS no cumprimento de suas obrigações perante os aposentados e pensionistas". (fls. 37/38). Apelaram o INSS e a União Federal. O egrégio Tribunal Regional Federal manteve inalterada a decisão singular. Nesta via recursal, a União Federal alega negativa de vigência do art. 12 da Lei n. 7.713/88. Em suas razões, aduz que os rendimentos recebidos de forma acumulada é gênero para qualquer tipo de renda obtida estando, portanto, sujeita à tributação. Sem contrarrazões, conforme certidão de fl. 82. 2. Não se pode impor prejuízo pecuniário à parte em razão do procedimento administrativo utilizado para o atendimento do pedido à seguridade social que, ao final, mostrou-se legítimo, tanto que deferido, devendo ser garantido ao contribuinte à isenção de imposto de renda, uma vez que se recebido mensalmente, o benefício estaria isento de tributação. 3. Ainda que em confronto com o disposto no art. 3º, § único, da Lei 9.250/95, o emprego dessa exegese confere tratamento justo ao caso em comento, porquanto se concedida a*

tributação tal como pleiteada pela Fazenda estaria-se duplamente penalizando o segurado que não recebeu os parcos benefícios na época oportuna. 4. Precedentes: REsp 723196/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 30/05/2005; REsp 505081/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 31/05/2004 e REsp 667238/RJ, desta Relatoria, DJ de 28/02/2005. 5. Recurso especial não-provido. (BRASIL, REsp 758.779/SC, Rel. Min. José Delgado).

Em São Paulo, em razão dessa orientação jurisprudencial, o Ministério Público Federal ajuizou uma Ação Civil Pública (n. 1999.61.00.003710-0), em face da União e do INSS, com alcance nacional, tendo sido deferido o pedido de antecipação de tutela para determinar ao INSS que se abstenha de efetuar o desconto na fonte do IR, quando do pagamento de valores de benefícios de forma acumulada e em atraso, administrativa ou judicialmente, se as parcelas, acaso pagas nas épocas próprias, não tiverem ultrapassado o limite de isenção do imposto.

É oportuno registrar, por fim, que, embora o Tribunal Superior do Trabalho tenha firmado posição contrária<sup>6</sup>, o entendimento aqui esposado também tem sido adotado nas hipóteses de rendimentos pagos por força de decisão da Justiça do Trabalho, isso quando a discussão com a Fazenda Nacional é trazida para o âmbito da Justiça Federal. Veja-se: *TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. IMPORTÂNCIAS PAGAS EM DECORRÊNCIA DE SENTENÇA TRABALHISTA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. FONTE PAGADORA. ALÍQUOTA APLICÁVEL. EXCLUSÃO DA MULTA. 1 a 2 [...] 3. No cálculo do imposto incidente sobre os rendimentos pagos acumuladamente em decorrência de decisão judicial, devem ser aplicadas às alíquotas vigentes à época em que eram devidos referidos rendimentos. 4 a 5.* (BRASIL, REsp 383.309/SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha). [...] No mesmo sentido: *TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. IMPORTÂNCIAS PAGAS EM DECORRÊNCIA DE SENTENÇA TRABALHISTA. NATUREZA REMUNERATÓRIA. RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. FONTE PAGADORA. ALÍQUOTA APLICÁVEL. EXCLUSÃO DA MULTA. 1 a 3 [...] 4. No cálculo do imposto incidente sobre*

*rendimentos pagos acumuladamente, devem ser levadas em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos, nos termos previstos no art. 521 do RIR (Decreto 85.450/80). A aparente antinomia desse dispositivo com o art. 12 da Lei 7.713/88 se resolve pela seguinte exegese: este último disciplina o momento da incidência; o outro, o modo de calcular o imposto. 5 a 6. [...].* (BRASIL, REsp 424.225/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki).

Deveras, não se pode admitir que o empregado seja tributado somente pelo fato de as verbas devidas terem sido pagas a destempo, em parcela única, ao final de um processo judicial. Como visto, isso implica atribuir ao imposto sobre a renda caráter punitivo contra quem já foi punido pela ilegalidade cometida pelo empregador que não lhe pagou os salários nas épocas próprias, aplicando-se aqui as mesmas razões que fundamentam a adoção do regime de competência nas situações antes estudadas.

### 3 CONCLUSÃO

O estudo revelou que a doutrina e a jurisprudência brasileiras evoluíram em sintonia com os princípios constitucionais tributários para firmar a orientação de que, nos casos de rendimentos pagos acumuladamente e em atraso por força de decisão judicial, deve ser observado o regime de competência na apuração do imposto de renda. É que, não raro, se os valores tivessem sido pagos à época própria ao contribuinte, estaria na faixa de isenção ou, no máximo, incidiria sobre eles alíquota inferior àquela que incide sobre o valor pago acumuladamente.

Apesar de o art. 12 da Lei n. 7.713/1988 estabelecer que nesses casos o imposto deva incidir, no mês do recebimento ou crédito, sobre o valor total a ser pago, e mesmo o art. 46 da Lei n. 8.542/92 determinando que a retenção na fonte ocorra no momento em que seja disponibilizado o numerário ao beneficiário, os tribunais pátrios, contrariando interesses meramente arrecadatários, têm afastado a incidência do imposto de renda sobre o montante recebido de forma acumulada, a destempo, em cumprimento de decisão judicial, de modo a impedir que o contribuinte seja penalizado com uma tributação originariamente indevida ou excessivamente mais gravosa, mormente

quando não deu causa ao pagamento realizado com atraso pela Administração Pública.

Essa novel orientação jurisprudencial tem-se consolidado no Poder Judiciário e está em harmonia com os princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CF/88) e da isonomia fiscal (art. 150, II, da CF/88). Não se deve permitir que a carga tributária do IR recaia sobre o valor total recebido em atraso, acumuladamente, por força de uma decisão judicial, isso porque, dependendo do caso, se cada parcela mensal tivesse sido paga ao beneficiário na época própria, estaria isento do IRPF ou se enquadraria numa faixa de tributação mais suave, devendo ser observado o que estabelece o art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda, cuja redação é a que segue: *Os rendimentos pagos acumuladamente serão considerados nos meses a que se referirem.*

O pagamento acumulado dos valores em cumprimento de decisão judicial não implica maior capacidade econômica ao beneficiário, de modo que o tratamento desigual, ou seja, a tributação mais gravosa do contribuinte que recorre ao Poder Judiciário viola o princípio da isonomia tributária.

Nessa esteira, a interpretação da legislação não pode ser literal, sob pena de se cancelar flagrante injustiça fiscal. O intérprete deve atribuir à norma o significado que realize maior adequação desta às circunstâncias peculiares do caso concreto, nunca se distanciando dos princípios constitucionais que limitam o poder tributante do Estado e orientam o Sistema Tributário Nacional.

A sociedade não mais tolera regras de tributação dissociadas dos relevantes princípios constitucionais tributários instituídos ou reafirmados na Carta da República de 1988. Nesse contexto, causa satisfação verificar que o Poder Judiciário, quando provocado pelo contribuinte, tem cumprido seu relevante papel de distribuir justiça, aplicando a lei tributária em harmonia com os postulados constitucionais, de sorte que os cidadãos realmente possam contribuir para as despesas públicas na proporção de sua capacidade econômica. Essa postura por parte dos tribunais brasileiros, além de garantir o respeito à Constituição da República, obriga as autoridades fazendárias competentes a aperfeiçoarem

os mecanismos de cobrança dos tributos, ajustando-os aos princípios constitucionais que limitam o poder de tributar (princípios da isonomia tributária, da capacidade contributiva, da progressividade, da estrita legalidade e do não confisco).

---

#### NOTAS

- 1 O regime de caixa estabelece que as receitas devem ser contabilizadas somente quando de seu efetivo recebimento; já as despesas, quando do seu efetivo pagamento.
- 2 O regime de competência determina que as receitas, as despesas e os custos devem ser incluídos na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. Noutras palavras: as receitas e as despesas devem ser contabilizadas no período a que competem, independentemente do seu recebimento (receitas) ou pagamento (despesas e custos) em moeda corrente. Trata-se de um princípio fundamental da Contabilidade e está disciplinado no art. 9º da Resolução n. 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade.
- 3 O princípio da capacidade contributiva está previsto no art. 145, § 1º, da CF/88, que estabelece: *Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*
- 4 Esse princípio está inserido no art. 150, inc. II, da Constituição Federal, que transcrevo a seguir: *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.*
- 5 Nesse sentido: REsp 424.225/SC e REsp 901.945/PR, dentre outros.
- 6 O TST editou a Orientação Jurisprudencial n. 228 da SDI-1, no sentido de que o imposto de renda deve ser retido pelo empregador ou, se houver omissão, pelo juízo trabalhista, no momento em que o crédito for colocado à disposição do reclamante, incidindo sobre a totalidade dos rendimentos tributáveis, nos termos do art. 46 da Lei n. 8.541/92.

---

#### REFERÊNCIAS

- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 538.137/RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 15 de dezembro de 2003.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 923.711/PE. Relator: Ministro José Delgado. Brasília, 24 de maio de 2007.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 492.247/RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 3 de novembro de 2003.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 758.779/SC. Relator: Ministro José Delgado. Brasília, 20 de abril de 2006.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 383.309/SC. Relator: Ministro João Otávio de Noronha. Brasília, 7 de abril de 2006.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 424.225/SC. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 19 de dezembro de 2003.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível – processo n. 2004.71.15.004338-5/RS. Relatora: Vânia Hack de Almeida. Porto Alegre/RS, 6 de março de 2008.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível – processo n. 2002.72.01.004789-2. Relator: João Surreaux Chagas. Porto Alegre/RS, 7 de julho de 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Imposto de renda na fonte e rendimentos mensais acumulados*. 2004. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 7 jan. 2009.

Artigo recebido em 16/3/2009.

---

**Flávio da Silva Andrade** é juiz federal substituto em exercício na 1ª Vara Federal de Porto Velho – RO.