

# **O IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA INCIDENTE SOBRE OS RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE**

**Jorge Claudio Duarte Cardoso**

## **1. Introdução**

O propósito deste artigo é analisar a incidência do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) sobre os Rendimentos Recebidos Acumuladamente (RRA), tendo como ponto de partida as discussões instauradas em torno da interpretação do art. 12 da Lei n. 7.713/1988, que define a tributação no momento do recebimentos dos valores sobre o valor total.

Primeiramente serão feitas considerações acerca do regime tributário do IRPF, notadamente seu fato gerador, a retenção na fonte e o ajuste anual.

Em seguida será analisada a legislação específica, primeiramente a disciplina jurídica instituída para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010, submetidos ao art. 12-A da Lei 7.713/988 introduzido com a Lei 12.350/2010.

Em momento seguinte a análise enfocará o art. 12 da Lei 7.713/1988, sob três aspectos principais: a formação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o julgamento em curso no Supremo Tribunal Federal (STF) e uma análise crítica acerca do entendimento consolidado no STJ sob motivação de constatações que vêm sendo desenvolvidas na apreciação de casos concretos.

O trabalho será finalizado com uma síntese conclusiva.

## 2. Histórico

A incidência do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) sobre Rendimentos Recebidos Acumuladamente (RRA) tem sido objeto de muitas ações judiciais e de interessantes debates que envolvem os mais variados tópicos do Direito Tributário.

Desde o Decreto-Lei 4.178, de 13/03/1942 a legislação tributária tem contado com previsões específicas para essa peculiar forma de aquisição de disponibilidade de renda. O regramento legal em vigor encontra-se nos arts. 12 e 12-A da Lei 7.713/1988, objetos principais de análise neste artigo.

Amoldam-se às discussões sobre RRA casos como os de benefícios previdenciários mensais reconhecidos com atraso, pagamento em atraso decorrentes de revisão de benefícios previdenciários mensais, reajustes mensais de servidores públicos e salários mensais devidos a retorno ao serviço ativo.

Nessas situações os valores recebidos de forma acumulada, não raro, são tributados à alíquota máxima do Imposto de Renda (27,5%), ao passo que, em muitos casos, se tivessem sido recebidos nas épocas próprias - por não serem tributados de forma acumulada - seriam tributados, naquelas ocasiões, em alíquotas menores (15%, por exemplo) ou mesmo não seriam tributados pois situados na primeira faixa das tabelas progressivas mensal e anual, tal como ilustrado pela situação hipotética abaixo.

Brasileiro da Silva pleiteou judicialmente recebimento de benefício previdenciário de valor igual a R\$560,00 referente aos meses de janeiro de 2004 a dezembro de 2007. Pagou R\$2.000,00 de honorários de advogados. Naquele período não teve qualquer fonte de renda, situação que se repetiu no ano de 2008 quando recebeu a importância acumulada de R\$26.880,00. Após subtrair a quantia referente aos honorários do advogado que atuou na referida ação, o valor líquido recebido

acumuladamente é de R\$24.880,00, sobre o qual incidiu em 2008 a alíquota de 15% do Imposto de Renda. Caso ele houvesse recebido o benefício previdenciário em todos os meses de 2004 a 2007 estaria na faixa da tabela progressiva mensal e anual usualmente denominada como limite de isenção.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou interpretação do art. 12 da Lei n. 7.713/1988 no sentido de que este dispositivo estabelece que o fato gerador ocorre no momento do recebimento dos valores acumulados (regime de caixa), porém com aplicação das tabelas e alíquotas correspondentes ao período em que os valores deveriam ter sido recebidos (regime de competência). No exemplo acima, seria considerar que se os benefícios fossem recebidos na época própria não haveria exigência do imposto.

As decisões do STJ fundamentaram-se na busca da justiça (equidade), nos princípios da legalidade e da igualdade (isonomia), na proibição do enriquecimento sem causa da Administração Pública, na premissa de que o rendimento isento quando recebido mensalmente não perde essa natureza ao ser recebido de uma só vez, bem como na premissa de que o comentado dispositivo legal, embora estabeleça o momento da ocorrência do fato gerador, é omissivo quanto às tabelas progressivas e alíquotas s serem aplicadas.

A Fazenda Nacional recorreu ao Supremo Tribunal Federal – STF que, em um primeiro momento, não admitiu a existência de *repercussão geral* (RE592211/RJ).

À impossibilidade de julgamento de Recursos Extraordinários da Fazenda Nacional cumulada com a existência da Súmula 83 do STJ, o entendimento sedimentado no STJ ganhou ares de definitividade.

Com fundamento na Lei 10.522/2002 com as alterações promovidas pela Lei 11.033/2004, a Fazenda Nacional publicou atos normativos (Parecer PGFN/CRJ n. 287/2009 e Ato Declaratório PGFN n. 1, de 27 de março de 2009) que autorizaram a não interposição de

recursos e a desistência dos já interpostos nas ações judiciais envolvendo exclusivamente essa discussão, bem como, no tocante às autoridades tributárias federais, vedava a constituição de crédito tributário relativo à hipótese e determinava a revisão de ofício dos lançamentos.

O citado Parecer em seu item 18 assinalou que este procedimento não significava que a Fazenda reconhecia a tese consagrada, mas tão só reconhecia que não teria mais chances de conseguir êxito judicialmente.

Parecia que o assunto havia sido pacificado. Parecia...

Inúmeras foram as dúvidas, tanto de natureza jurídica como operacionais, suscitadas pela Receita Federal sobre como cumprir o entendimento do STJ, o que provocou novo pronunciamento da PGFN, desta vez por meio do Parecer PGFN/CAT n. 815/2010.

Esse parecer em seu item 36 descreve que a opção adotada pela jurisprudência “enseja grande volume de problemas práticos, de fundo contábil e cibernético”.

Contemporaneamente a esses acontecimentos ocorreram dois fatos relevantes.

Em 27 de julho de 2010, foi editada a Medida Provisória 497/2010, que inclui o art. 12-A da Lei 7.713/1988.

Em 20 de outubro de 2010, o STF decidiu por reconhecer repercussão geral ao tema, admitindo, então, julgar a causa (RE614406).

Em 21 de dezembro de 2010 foi publicada a Lei n. 12.350/2010, resultante da conversão em lei da MP 497/2010, que estabeleceu a tributação dos RRA exclusivamente na fonte, no mês do recebimento, em separado dos rendimentos normais do contribuinte (*demais rendimentos recebidos no mês*), salvo nos casos em que o contribuinte exercer opção, de caráter irrevogável, pela tributação desses rendimentos no ajuste anual juntamente com os demais rendimentos.

Com isso a Fazenda Nacional suspendeu a eficácia do Parecer PGFN/CRJ n. 287/2009 e tornou insubsistente o Ato Declaratório PGFN n. 1, de 27 de março de 2009, voltando a defender que o imposto, com base no art. 12 da Lei n. 7.713/1988, deve ser apurado pela tabela e pela alíquota vigentes no momento do recebimento.

A Lei 12.350/2010 aplica-se aos rendimentos recebidos a partir de janeiro de 2010, logo a solução a ser dada pelo STF nesse julgamento tem aplicação para valores recebidos até o ano de 2009.

Pelos votos já proferidos pelos Ministros do STF verifica-se que a matéria continua polêmica e o resultado ainda é incerto.

Em razão da relevância do tema, tanto a Fazenda Nacional como os contribuintes acompanham o desfecho desse julgamento no STF (Recursos Extraordinários n. 644406/RS e 614232/RS) e suas repercussões na seara tributária, cujas questões mais relevantes passam a ser abordadas.

### **3. O Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF**

#### **3.1. Fato gerador**

A Constituição estabeleceu que caberia à Lei Complementar a definição do fato gerador dos tributos. Em se tratando de Imposto de Renda a previsão é encontrada no art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN, como “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos”. Este é o espaço que a lei instituidora da exação encontra para definir a hipótese de incidência.

Na essência, disponibilidade é o poder de dispor<sup>1</sup>.

---

1. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 909.660/RS. Ministro Mauro Campbell Marques, Julgamento em 03 mar.2009. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.

Hugo de Brito Machado ressalta que o fato gerador não é a renda mas a aquisição da disponibilidade da renda, assim não basta ser credor de renda se esta não está disponível, nesse sentido a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos. Para esse ilustre jurista, a disponibilidade econômica é decorrência do recebimento do valor que produz acréscimo patrimonial, ao passo que a disponibilidade jurídica provém do simples crédito do qual o contribuinte passa a dispor, ainda que não lhe esteja em mãos<sup>2</sup>.

É também o caso da lição de Rubens Gomes de Sousa citado no voto do Ministro Marco Aurélio no RE 172058<sup>3</sup>.

Segundo essa linha de pensamento, a disponibilidade econômica equivale à disponibilidade financeira, pois corresponde à efetiva percepção do dinheiro ou outros valores, diferentemente da jurídica na qual a pessoa já tem título hábil para recebê-la ainda que não esteja economicamente disponível.

Um exemplo para a existência ou não de disponibilidade jurídica encontra-se no RE 172058/SC<sup>4</sup>, cujo objeto era a tributação na fonte sobre os lucros distribuídos na data do encerramento do período-base (art. 35 da Lei 7.713/1988), no qual o STF julgou a inconstitucionalidade da exigência do imposto no momento da apuração do lucro quanto ao acionista, enquanto julgou constitucional no tocante ao titular de empresa individual e ao sócio cotista, salvo, quanto a este último,

---

2. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 329

3. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 172058/SC, Relator Ministro Marco Aurélio, julgamento em 30/06/1995. Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.

4. \_\_\_\_\_. Recurso Especial 928.950/SP. Relatora Ministra Eliana Calmon, julgamento em 16/10/2008. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 08 set. 2012. Em semelhante raciocínio em temas variados confira-se, entre outros: REsp 546.319/PR, Rel. Min. José Delgado, DJ de 27.9.2004 e REsp n. 142.402/SP, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 30.11.1998.

“quando, segundo o contrato social, não dependa do assentimento de cada sócio a destinação do lucro líquido a outra finalidade que não a de distribuição”.

Em síntese, os titulares de empresa individual possuem a disponibilidade jurídica já no momento do encerramento do período-base, ao passo que os acionistas não, pois dependem de deliberação da Companhia sobre o destino a ser dado aos lucros. No casos dos sócios cotistas dependerá do que dispuser o contrato social acerca da distribuição dos lucros.

Contudo, o STJ diferencia a disponibilidade econômica da financeira, nos seguintes termos<sup>5</sup>: a) “Para que haja a disponibilidade econômica, basta que o patrimônio resulte economicamente acrescido por um direito, ou por um elemento material, identificável como renda ou como proventos de qualquer natureza. Não importa que o direito ainda não seja exigível (um título de crédito ainda não vencido), ou que o crédito seja de difícil e duvidosa liquidação (contas a receber). O que importa é que possam ser economicamente avaliados e, efetivamente, acresçam ao patrimônio”; b) “Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata ‘utilidade’ da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros”; c) “Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica)”.

---

5. \_\_\_\_\_. AgRg nos Edcl no Recurso Especial 1232796/RS, Relator Ministro Humberto Martins. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 08 set. 2012. No mesmo sentido é o REsp 408770/SC: Relatora Eliana Calmon.

A definição do fato gerador dada pelo CTN equivale a balizas para o legislador ordinário federal, nesse exercício de competência são estabelecidos dois regimes tributários para contabilização de custos, despesas, deduções e receitas/rendimentos. Um deles é o regime de competência que é pautado pelo critério econômico, o outro é regido pelo critério financeiro e denomina-se regime de caixa.

Mesmo sem uma unanimidade na distinção dos conceitos de disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica, tanto o regime de competência como o de caixa são compatíveis com o fato gerador insculpido no art. 43 do CTN.

Adotando-se a premissa teórica prevalente no STJ de que são inconfundíveis a disponibilidade econômica e a financeira, no regime de competência, a disponibilidade jurídica já é suficiente para consumação do fato gerador, diferentemente do que se dá com o regime de caixa, no qual, para se aperfeiçoar o fato gerador, exige-se a disponibilidade econômica acompanhada da disponibilidade financeira, pois é imprescindível o efetivo recebimento dos valores.

O regime de caixa foi o escolhido pela Lei 7.713/1988 ao estipular como aspecto temporal do fato gerador o momento em que os recursos são recebidos pelo contribuinte, o que foi reconhecido pelo STJ<sup>6</sup>.

A atual controvérsia gira em torno da apuração da base de cálculo e das alíquotas, tendo como questão nuclear a quantificação da base de cálculo, pois a alíquota só passa a ser um problema devido aos valores acumulados inflarem a base de cálculo.

---

6. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 719.774/SC. Recurso Especial 901.945, julgamento em 02/08/2007. Recurso Especial 424.225/SC, julgamento em 04/12/52003. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Disponíveis em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.



### **3.2. Formas de tributação (retenção na fonte, tributação exclusiva e ajuste anual)**

Um digressão acerca da legislação do IRPF aplicável aos RRA tem início com o Decreto-Lei 4.178, de 13/03/1942, que já estabelecia que na determinação da base de cálculo eram computados todos os rendimentos que, no ano-calendário, estiverem juridicamente à disposição do beneficiado, inclusive os originados em época anterior (art. 22, parágrafo único).

O art. 22 do Decreto-Lei 5.844/1943 dispôs que na determinação da base de cálculo eram computados todos os rendimentos que, no ano-calendário estivessem juridicamente à disposição do beneficiado, inclusive os originados em época anterior.

Com a Lei 154/47, nos art. 7º e 14, foi autorizada a redistribuição, pelos exercícios financeiros a que se referirem, para efeito de pagamento do imposto, os rendimentos do trabalho recebidos cumulativamente, em virtude de sentenças judiciais ou administrativa, que deveriam ser considerados proporcionalmente, em tantos anos-base quantos forem o período de competência, afastada a prescrição quinquenal.

A Lei 4.154/1962 no art. 10, §3º a 5º facultou aos empregados e servidores públicos, por opção escrita perante a fonte pagadora, uma antecipação mensal com declaração anual, essa opção existiu de 01/01/1963 a 31/12/1964 e cessou com a Lei 4.506, de 30/11/1964, que no art. 10 impunha a retenção.

A Lei 4.506/1964 no inciso I do art. 19 estipulou a distribuição por mais de um exercício dos RRA referentes à remuneração de trabalho ou serviços prestados em anos anteriores cujo montante excedesse 10% dos demais rendimentos do contribuinte no ano do recebimento, afastada a prescrição quinquenal. Foi o art. 11 do Decreto-Lei 2.396/1987 que definiu que, nesses casos, *“o imposto apurado será considerado como devido no exercício de competência”*.

O art. 67 do Decreto 55.866/1965 possuía a mesma redação do art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1980, aprovado pelo Decreto 85.450/1980.

O art. 3º da Lei 7.450/1985 estabeleceu a incidência mensal (bases correntes) como antecipação do devido no ajuste anual.

Antes dessa lei, o IRPF era apurado e pago em um exercício com base nos dados do exercício financeiro anterior, utilizando o sistema conhecido como de Rendimento por Cédula.

Quando publicada a Lei 7.713/1988 vigorava o Regulamento do Imposto de Renda aprovado em 1980, o RIR/1980, cujo art. 521 influenciou a formulação da tese adotada no STJ: *“Os rendimentos pagos acumuladamente serão considerados nos meses a que se referirem”*.

O RIR/1980 foi revogado pelo RIR/1994 (aprovado pelo Decreto 1.041/1994) que passou a ser o regulamento para o regime instituído com a Lei 7.713/1988.

A Lei 7.713/1988 teve como uma de suas finalidade reduzir a complexidade na apuração do IRPF inerente ao regime de tributação por cédulas.

Com o regime tributário instituído pela Lei 7.713/1988, a disciplina jurídica acerca da tributação de RRA passou a ser regida pelo art. 12 dessa Lei: *“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”*.

Nota-se que a Lei 7.713/1988 revogou os dispositivos que definiam o regime de competência para RRA e, conseqüentemente, afastou o fundamento de validade do art. 521 do RIR/1980.

A partir da Lei 8.134/1990 retorna o ajuste anual, formando o regime atual em que o IRPF é devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital são percebidos, sujeitando-se ao ajuste anual.

Assim, durante o ano-calendário de 1989 (exercício 1990) a tributação dos rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, a apuração e tributação eram efetuadas mensalmente. A partir do ano-calendário de 1990 (exercício 1991) os rendimentos continuaram sendo tributados no mês em que forem auferidos, contudo, passaram a sujeitar-se ao ajuste na Declaração de Rendimentos Anual, ou seja, o Imposto sobre a Renda na Retido na Fonte em cada mês passou a ser considerado antecipação do devido na declaração anual.

Como forma de dar efetividade à incidência mensal, a legislação utiliza-se da sistemática de retenção na fonte (imposição de obrigação a terceiros, que no caso deste estudo é a fonte pagadora) e de recolhimento mensal obrigatório (dever que recai sobre o próprio contribuinte, na figura do Carnê-Leão).

A tributação na fonte é uma antecipação do imposto a ser pago pelo contribuinte no período de apuração, o ano-calendário do IRPF, tal como estabelecido no art. 5º da Lei 8.134/1990<sup>7</sup>.

Somente quando houver previsão legal específica é que a tributação será definitiva (ex.: ganho de capital) ou exclusivamente na fonte (ex.: 13º salário), pondo fim à obrigação tributária e os respectivos rendimentos são classificados como de tributação definitiva ou exclusivamente na fonte.

A modalidade de retenção que diretamente se aplica no presente estudo é a retenção como antecipação, a qual não extingue definitivamente a obrigação tributária, nem o crédito tributário dela decorrente.

Nesta espécie de retenção, a falta de retenção pela fonte pagadora não exonera o beneficiário e titular dos rendimentos, sujeito passivo direto da obrigação tributária, de incluí-los, para fins de tributação,

---

7. Art. 5º Salvo disposição em contrário, o imposto retido na fonte (art. 3º) ou pago pelo contribuinte (art. 4º), será considerado redução do apurado na forma do art. 11, inciso I.

na Declaração de Ajuste Anual; na qual somente poderá ser deduzido o imposto retido na fonte ou o pago como recolhimento obrigatório<sup>8</sup>.

Essas distinções em torno da retenção na fonte muitas vezes não são bem compreendidas pelos contribuintes, os quais, quando autuados por não terem oferecido à tributação rendimentos tributados na fonte, argumentam que nada devem à União pois tudo que receberam foi retido na fonte e, se alguma importância é devida, a responsabilidade é da fonte pagadora incumbida da retenção.

Estas duas alegações são comuns nos casos de RRA, nos quais em regra há retenção na fonte.

Em decorrência deste regime tributário, um rendimento tributável que implique base de cálculo que se enquadra na primeira faixa da tabela progressiva mensal cuja alíquota é zero, não contará com o elemento quantitativo necessário ao nascimento da obrigação tributária.

Essa alíquota zero constitui-se em peculiar forma de isenção no momento da retenção, que pode vir a ser ratificada ou não no momento do ajuste anual<sup>9</sup>.

Se no ajuste anual, após somado aos demais rendimentos tributáveis e subtraídas as deduções, a base de cálculo alocar-se em outro

---

8. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Súmula CARF n. 12. Disponível em [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br). Acesso em 08 set. 2012. No mesmo sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRG no AG 1392900/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 05/05/2011. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.

9. BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 76-79. Há posições contrárias, no sentido de que, como autolimitação do poder tributário, a isenção constitui-se suspensão da eficácia da norma de incidência, diferentemente do tratamento de alíquota zero em que a norma de incidência permanece íntegra, porém carente de um dos elementos quantitativos. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, s.d. p. 313.

patamar da tabela progressiva anual haverá cobrança de tributo pela alíquota correspondente.

Esse regime não é exclusivo dos RRA. Um exemplo muito comum é o do professor que recebe de mais de uma fonte pagadora, não raro, sem retenção. Mas que no ajuste anual, quando se somam os rendimentos das diversas fontes, é tributado, possivelmente até mesmo na alíquota máxima.

Ao prever que o tributo é devido mensalmente sem prejuízo do ajuste anual, a lei define duas fases para que se complete a tributação relativa a cada ano-calendário.

A primeira fase é a retenção na fonte; a segunda, o ajuste anual.

Sob o prisma do aspecto temporal, encontra-se nas lições doutrinárias tradicionais a classificação dos fatos geradores como sendo instantâneos ou complexos (ou complexivos)<sup>10</sup>.

Dentre a primeira categoria situam-se as hipóteses legais de incidência nas quais um evento econômico isolado é suficiente para fazer nascer a obrigação tributária.

Por fatos geradores complexos entendem-se as hipóteses de incidência em que a obrigação tributária surge como resultado de um conjunto de eventos ocorrido ao longo de um período definido em lei, tal como ocorre com o IRPF em que a base de cálculo corresponde a uma operação aritmética na qual são considerados os rendimentos auferidos ao longo de um ano-calendário menos o total de despesas dedutíveis efetuadas no mesmo período, e o imposto anual a ser pago levará em conta os pagamentos antecipados ao longo do ano-calendário.

---

10. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977. p. 126

Segundo essa classificação, o IRPF é enquadrado como de fato gerador complexo, que se consuma em 31 de dezembro de cada ano<sup>11</sup>.

A vinculação do sujeito passivo ao fato gerador é determinada no instante do surgimento deste, é nesse instante que são apuradas as circunstâncias relevantes para o lançamento (condições pessoais, encargos de família, alíquotas, isenções, etc)<sup>12</sup>.

Aires Barreto ao distinguir a base de cálculo (abstrata prevista na lei) da base calculada (aplicação do critério abstrato a um caso concreto) ressalta que como regra há identidade entre ambas, porém há casos em que a base calculada é influenciada pelos aspectos temporal ou espacial, um dos exemplos apontados é o número de dependentes do contribuinte, daí afirma que o tempo pode transformar em isento, o que isento não era<sup>13</sup>.

No caso de RRA pode-se também cogitar que o tempo pode transformar em isento o que não era, como por exemplo os RRA referentes a aposentadoria recebidos quando o beneficiário encontra-se como portador de doença grave prevista em lei isentiva (inciso XIV do art. 6º da Lei 7.713/1988).

Portanto, nos casos de recebimentos de valores acumulados, salvo previsão legal de retenção exclusivamente na fonte, não é correto apu-

---

11. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 838829/RJ; Recurso Especial 808488/AL, julgado em 20/06/2006; Relator(a) Ministro Teori Albino Zavascki, 08/08/2006; Disponíveis em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 08 set. 2012; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 9202-01.984, 2ª Turma CSRF, 16/02/2012. Relator Conselheiro Marcelo Oliveira; Acórdão 9202-001.970, Relator Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, 16/02/2012; Súmula CARF n. 38. O fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo à omissão de rendimentos apurada a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário. Disponíveis em [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br). Acesso em 08 set. 2012.

12. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977. p. 104

13. BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 126-127 e 131.

rar o valor devido no ano-calendário sem levar em conta demais rendimentos tributáveis, deduções e retenções referentes ao mesmo ano-calendário, nem considerar existente um direito adquirido à isenção com base exclusivamente na retenção na fonte. Esta é uma das premissas para compreensão dos impactos da jurisprudência que se consolidou no âmbito do STJ.

### **3.3. Legislação**

Das normas constitucionais aplicáveis ao IRPF destacam-se as vedações à exigência de tributo sem previsão em lei ou de forma retroativa à data de vigência, ao tratamento desigual a contribuinte na mesma situação e ao confisco, os mandamentos para graduação do imposto segundo a capacidade contributiva, as condições pessoais do contribuinte, atendendo aos princípios da universalidade, da generalidade, da progressividade e ao tratamento uniforme no território nacional.

O arcabouço normativo-constitucional é complementado pelas normas gerais do Código Tributário. Em destaque: a definição do fato gerador do imposto e sua base de cálculo (art. 43 e 44), a cobrança plenamente vinculada (art. 3º e parágrafo único do art. 142), a aplicação ao lançamento da lei vigente quando da ocorrência do fato gerador (art. 144), a vedação à utilização da equidade para dispensar o pagamento de tributo (§2º, art. 108) e a exigência de lei para fixar alíquota e base de cálculo (inciso IV, art. 97).

A legislação específica constitui-se dos art. 12 e 12-A da lei 7.713/1988, aliados às normas referentes à retenção na fonte, que em razão da variedade de dispositivos e objetivando maior concisão, são indicadas na figura dos dispositivos do RIR/1999 que tratam da matéria, no qual o leitor poderá encontrar a indicação das respectivas matrizes legais, o que dispensa, na maior parte dos casos, a pesquisa aos RIR/1994 e RIR/1980 e às respectivas leis.

A retenção na fonte é prevista nos art. 620, 624 e 640 do RIR/1999.

Em se tratando de precatório ou requisição de pequeno valor no âmbito da Justiça Federal, são aplicáveis os art. 27 e 28 da Lei 10.833/2003, com as alterações contempladas no art. 21 da Lei n. 10.865/2004, enquanto nas demais situações de retenção sobre decisões judiciais aplica-se o art. 46 da Lei 8.451/92.

Passa-se a analisar dos dispositivos que tratam diretamente da incidência do IRPF sobre os rendimentos acumulados: art. 12-A e 12 da Lei 7.713/1988, nessa ordem.

#### **4. O art. 12-A incluído na Lei 7.713/1988 pela Lei 12.350/2010**

Quando introduzido o art. 12-A pela Lei 12.350/2010<sup>14</sup> cogitou-se ter sido eliminada a discussão em torno dos rendimentos acumulados, mas não foi bem assim.

---

14. 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 refram 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.

§ 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



A tributação continuou na ocasião do recebimento e sobre o montante acumulado, sendo autorizado deduzir (a) as despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização, (b) pensão alimentícia e (c) contribuições à previdência oficial.

O novo dispositivo inovou ao (a) estabelecer a tributação exclusivamente na fonte, com a utilização da tabela progressiva do mês do recebimento proporcional ao número de meses a que o rendimento se referir, em separado dos demais rendimentos do contribuinte e (b) facultar ao contribuinte opção irretratável de submeter os rendimentos ao ajuste anual, hipótese em que o imposto retido será considerado antecipação do imposto devido apurado na Declaração de Ajuste Anual.

Entretanto, este dispositivo tem aplicação somente para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010.

Note-se que o §8º do artigo de lei em comento<sup>15</sup> que estabeleceria aplicação retroativa foi vetado com as seguintes razões:

---

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 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.

15. Eis o texto que constou no Projeto de Lei de Conversão: “§ 8º O disposto neste artigo aplica-se retroativamente aos fatos geradores não alcançados pela decadência ou prescrição”.

- a) geraria insegurança jurídica sobre as situações definitivamente constituídas, tendo efeitos de difícil mensuração nas esferas administrativa e judicial; e
- b) contrariaria norma geral do Direito Tributário estabelecida no art. 144 segundo a qual o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

A lei atribuiu à Receita Federal a tarefa de disciplinar o assunto, o que foi feito pela IN RFB n. 1.127, de 07/02/2011 e alterações posteriores.

O novel regramento é de aplicação restrita aos rendimentos do trabalho e de aposentadoria, pensão, reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados do Distrito Federal e dos Municípios, aplicando-se aos rendimentos decorrentes de decisões das Justiças do Trabalho, Federal, Estaduais e do Distrito Federal, abrangendo o décimo terceiro salário e quaisquer acréscimos e juros deles decorrentes, não alcançando os rendimentos pagos por previdência complementar.

Nessa sistemática cada parcela de 13º salário corresponderá a um mês.

Se o contribuinte receber mais de um RRA no mesmo mês, a cada recebimento somam-se todos os valores e refaz-se os cálculo, a cada novo cálculo deve ser deduzido o imposto retido anteriormente.

Semelhante procedimento no caso de pagamento de parcelas de RRA ou pagamento complementar, pois se calcula o imposto sobre o total, deduzindo-se o que já foi retido nos pagamentos anteriores.

Na opção pela tributação exclusivamente na fonte, se ao final apurar-se que o valor retido foi maior do que o indicado no cálculo feito sobre o total não se admite compensação ou restituição.

De outro giro, quando houver pagamentos de parcelas em anos-calendários diferentes a apuração poderá ser efetuada de forma independente.

O opção pela tributação exclusivamente na fonte ou sujeita ao ajuste anual é única para o ano-calendário, porém pode ser individualizada entre RRA de titular e RRA de dependentes.

Mantendo a tradição da Receita Federal, a opção pela tributação no ajuste anual é exercida com a entrega da Declaração de Ajuste Anual (DAA), cuja alteração da opção somente será aceita dentro do prazo fixado para apresentação da DAA<sup>16</sup>.

De outro giro, os rendimentos não abrangidos pelo art. 12-A da Lei 7.713/1988 - ou porque não sejam rendimentos de trabalho nem pagos pela Previdência Oficial ou por terem sido pagos até 31/12/2009 - regem-se pelo art. 12 da Lei 7.713/1988, adiante estudado.

## **5. O art. 12 da Lei 7.713/1988**

### **5.1. Consolidação da jurisprudência do STJ**

As discussões sobre a incidência do imposto de renda sobre o montante total recebido e no momento do recebimento, tal como preconizado pelo art. 12 da Lei 7.713/1988, envolveram revisão de benefícios previdenciários mensais, benefícios previdenciários mensais reconheci-

---

16. Referentemente ao exercício 2001, foi estabelecida a possibilidade de modificar a opção até 31/12/2011 no caso de o exercício da opção ser prejudicado por culpa da fonte pagadora, conforme previsto no § 3º do art. 7º c/c § 2º, inciso II, “b” da IN RFB n. 1.127/2011, incluído pela IN RFB n. 1.170/2011.

dos e pagos com atraso, reajustes mensais de servidores públicos pagos em atraso e pagamentos mensais em atraso devido a retorno ao serviço ativo, e foram tratadas sob diversos enfoques, como pode ser verificado a partir da análise de alguns dos julgados que consolidaram a jurisprudência do STJ.

- a) aposentadoria por tempo de serviço concedida e paga pelo INSS com anos de atraso - RESP 758.779/SC;
- b) revisão de benefícios mensais do INSS – RESP 492.247/RS (Relator Ministro Luiz Fux);
- c) diferenças salariais mensais relativas à Unidade de Referência de Preços – URP criada pelo Plano Bresser – RESP 424.225/SC (Relator Ministro Teori Zavascki);
- d) valores mensais de Benefícios previdenciários e assistenciais pagos por precatório – RESP 505.081/RS (Relator Ministro Luiz Fux);
- e) valores mensais de benefícios previdenciários RESP 1.075.700/RS (Relatora Ministra Eliana Calmon); RESP 723.196/RS – Relator Ministro Franciulli Netto; RESP 667.238/RJ; RESP 667.238/RJ (Relato Ministro José Delgado); RESP 613.996/RS Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima; RESP 783.724/RS Relator Ministro Castro Meira;
- f) valores mensais de rendimentos de servidor público – Ag Rg. AI 766.896/SC, Relator Ministro José Delgado.

Os principais fundamentos adotados pelo Tribunal Superior são assim resumidos<sup>17</sup>:

---

17. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão ac. 2802-00.713, de 16/03/2011. Disponível em [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br). Acesso em 08 set. 2012.

- a) tratamento justo ao caso (equidade); resultado: direito a restituição do que foi retido sobre valores que seriam isentos se recebidos do INSS na época própria<sup>18</sup>;
- b) equidade, princípios da legalidade e da isonomia; resultado: direito a restituição do que foi retido sobre valores que seriam isentos se recebidos do INSS na época própria<sup>19</sup>;
- c) resolução de aparente antinomia entre o art. 521<sup>20</sup> do RIR/1980 (Decreto 85.450/80) e o art. 12 da Lei 7.713/88 que se resolve pela seguinte exegese: este último disciplina o momento da incidência; o outro, o modo de calcular o imposto; resultado: direito a restituição do que foi retido sobre valores que seriam isentos se recebidos do INSS na época própria<sup>21</sup>;
- d) ao dispor sobre os RRA, o art. 12 da Lei 7.713/88 disciplina o momento da incidência do Imposto de Renda, porém nada diz a respeito da alíquota aplicável a tais rendimentos, adotou a jurisprudência dominante e assentou que não havia declaração de inconstitucionalidade da lei<sup>22</sup>;
- e) se o rendimento mensalmente era isento, ao ser recebido de uma só vez não perde essa natureza<sup>23</sup>; e

---

18. \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 758.779/SC. Relator Ministro José Delgado. Julgamento em 20/04/2006. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.

19. \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 492.247/RS. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento em 21/10/2003. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

20. Art. 521. Os rendimentos pagos acumuladamente serão considerados nos meses a que se referirem.

21. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 719.774/SC. Recurso Especial 901.945, julgamento em 02/08/2007. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Disponíveis em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

22. \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 424.225/SC. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Julgamento em 04/12/2003. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

23. \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 505.081/RS. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento em 06/04/2004. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

- f) não há violação do art. 12 da Lei n.º 7.713/88 e art. 56 do Decreto n.º 3.000/99, pois o acórdão recorrido está alinhado com a jurisprudência do Tribunal<sup>24</sup>.

A matéria foi julgada na sistemática dos Recursos Repetitivos (art. 543-C do CPC) no RESP 1118429/SP que foi assim ementado:

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.<sup>25</sup>

Vários julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF foram proferidos a partir da consolidação do entendimento no STJ e da publicação do Ato Declaratório PGFN n. 1/2009 que dispensava a interposição de recursos em ações baseadas exclusivamente na tributação de rendimentos acumulados.

Foram casos em que foi verificado nos autos do processo administrativo que os valores recebidos foram discriminados por competência (trabalhista), possibilitando aplicar o entendimento do STJ a cada caso

---

24. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.075.700/RS. Relatora Ministra Eliana Calmon, Julgamento em 05/11/2008. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

25. \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1118429/SP, Relator Ministro Herman Benjamin, 24/03/2010. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

no sentido de reconhecer que os valores estavam isentos (sujeitos à alíquota zero) ou deveriam ter sido apurados conforme a alíquota correspondente a cada mês de competência trabalhista.

Com o reconhecimento da repercussão geral pelo STF a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) suspendeu a eficácia do Parecer PGFN/CRJ n. 287/2009, e conseqüentemente tornou insubsistentes o Ato Declaratório PGFN n. 1, de 27 de março de 2009 e o Parecer PGFN /CAT 815/2010.

Ao apreciar os Recursos Extraordinários 614406 e 614232 motivados pelo fato de o TRF da 4ª Região ter declarado a inconstitucionalidade, sem redução de texto, do art. 12 da Lei 7.713/88, o STF mudou de entendimento quanto à repercussão geral como se depreende da ementa seguinte:

*Ementa* TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE VALORES RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. ART. 12 DA LEI 7.713/88. ANTERIOR NEGATIVA DE REPERCUSSÃO. MODIFICAÇÃO DA POSIÇÃO EM FACE DA SUPERVENIENTE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI FEDERAL POR TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL. 1. A questão relativa ao modo de cálculo do imposto de renda sobre pagamentos acumulados - se por regime de caixa ou de competência - vinha sendo considerada por esta Corte como matéria infraconstitucional, tendo sido negada a sua repercussão geral. 2. A interposição do recurso extraordinário com fundamento no art. 102, III, b, da Constituição Federal, em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade parcial do art. 12 da Lei 7.713/88 por Tribunal Regional Federal, constitui circunstância nova suficiente para justificar, agora, seu caráter constitucional e o reconhecimento da repercussão geral da matéria. 3. Reconhecida a relevância jurídica da questão, tendo em conta os princípios constitucionais tributários da isonomia e da uniformidade geográfica. 4. Questão de ordem acolhida para: a) tornar sem efeito a decisão monocrá-

tica da relatora que negava seguimento ao recurso extraordinário com suporte no entendimento anterior desta Corte; **b) reconhecer a repercussão geral da questão constitucional;** e c) determinar o sobrestamento, na origem, dos recursos extraordinários sobre a matéria, bem como dos respectivos agravos de instrumento, nos termos do art. 543-B, § 1º, do CPC<sup>26</sup>. (grifos acrescentados).

No âmbito do contencioso administrativo, com a suspensão da eficácia do Parecer PGFN 287/2009, a questão voltou a ser debatida, com as limitações inerentes à vedação ao Tribunal Administrativo de afastar a aplicação de lei (art. 12 da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988) ou decreto por inconstitucionalidade<sup>27</sup>, porém diante da imposição regimental de reproduzir o entendimento do STJ quando proferido na sistemática do art. 543-C do CPC.

Afastar a aplicação do art. 12 da Lei n. 7.713/88 com fulcro em ofensa à legalidade, à isonomia e mesmo sob o fundamento de buscar o tributo justo está fora da órbita de competência dos membros do CARF. Outrossim, há vedação legal expressa quanto ao emprego da equidade para dispensar a exigência de tributo (§2º do art. 108 do CTN).

Não obstante, não se trataria de afastar a aplicação de lei, nem de reconhecer sua inconstitucionalidade e sim dar à lei federal a interpretação legitimada pelo STJ, desde que baseado nos acórdãos do STJ que se fundamentaram na interpretação do art. 12 da Lei n. 7.713/1988, no sentido de que o momento do recebimento dos rendimentos define a ocorrência do fato gerador, porém no cálculo do tributo aplicam-se as

---

26. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral na Questão de Ordem no Ag.Reg. no Recurso Extraordinário 614406 AgR-QO-RG/RS. Relatora Min. Ellen Gracie, Julgamento em 20/10/2010. Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em 01 set. 2012

27. Limitações impostas pelo art. 26-A do Decreto 70.235/1972 com a redação dada pela Lei 11.941/2009, art. 62 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria n. 256, de 22 de junho de 2009 e Súmula CARF n. 2.



alíquotas e tabelas próprias das competências a que os valores se referem (RESP 424.225/SC e RESP 901.945).

Essa solução encontrava respaldo também na jurisprudência do STF, que vinha reconhecendo que com esse fundamento o STJ não está declarando a inconstitucionalidade da norma legal, mas apenas interpretando a legislação infraconstitucional aplicável ao caso. Baseada em jurisprudência pacífica, a Corte Suprema vinha decidindo pelo não-cabimento de recursos extraordinários nesses casos<sup>28</sup>.

Não se tratando de afastar aplicação da lei, mas tão somente de dar ao dispositivo legal vigente a interpretação pacificada no âmbito de seu intérprete mais abalizado, a admissão de repercussão geral, por si só, não teria o efeito de alterar a situação a ponto de impedir a aplicação do entendimento consolidado no STJ.

Entretanto, a partir de 22/12/2010, o Regimento Interno do CARF passou a prever a reprodução obrigatória do entendimento do STJ, quando julgado no rito do art. 543-C do CPC, e o sobrestamento do julgamentos dos recursos cuja matéria tenha sido admitida como de repercussão geral com determinação expressa para sobrestar o julgamento na Corte Suprema<sup>29</sup>, razão pela qual os julgamentos encontram-se sobrestados no Tribunal Administrativo.

## 5.2. O Julgamento no STF

As razões do deferimento da repercussão geral foram a declaração de inconstitucionalidade superveniente e a relevância jurídica corres-

---

28. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 572580/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 03/06/2008. Recurso Extraordinário 563.347/SC, Relator Ministro Gilmar Mendes; e AI 636303/SC, Relator Ministra Cármen Lúcia, julgado em 01/07/2008. Disponíveis em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.

29. Art. 62-A parágrafo único do art. 62-A do Regimento Interno do CARF c/c Portaria CARF n. 1/2012.

pondente à presunção de constitucionalidade das leis, a necessidade de garantir a unidade do ordenamento jurídico, a uniformidade da tributação federal (art. 151, I da Constituição) e a isonomia (art. 150, II da Constituição).

Sob relatoria da Ministra Ellen Gracie, teve início o julgamento do RE 614406/RS.<sup>30</sup>

A Ministra Ellen Gracie reputou constitucional o art. 12 da Lei 7.713/1988 e julgou improcedente a pretensão de submeter, sem previsão legal, os rendimentos percebidos acumuladamente ao regime de competência, pois a regra do referido dispositivo legal é mero desdobramento da sistemática de tributação adotada pelo legislador quanto ao imposto de renda das pessoas físicas (o regime de caixa), não sendo correto aplicar as tabelas vigentes na época das competências a que aludiriam os pagamentos, porquanto o fato gerador sequer ocorrera nos meses e nos anos em que não teriam sido percebidos os rendimentos, logo inexistiria direito adquirido. Sustentou, ainda, que:

- a) essa forma de tributar é a que melhor afere a possibilidade de contribuir, uma vez que exige o pagamento do imposto à luz dos rendimentos efetivamente percebidos, independentemente do momento em que surgido o direito a eles, opção legítima do legislador por ocasião da instituição do imposto de renda;
- b) a tributação estabelecida pelo art. 12 da Lei 7.713/1988 trata a todos os contribuintes com igualdade, e que, ao contrário, a isonomia seria violada quando alguns contribuintes recebem tratamento diferenciado por se considerarem injustamente onerados em virtude da incidência da exação

---

30. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Boletim Informativo 628, de 23 a 27/05/2011. Recurso Extraordinário 614232 AgR-QO/RS; Recurso Extraordinário **614406** AgR-QO/RS. Relatora Ministra Ellen Gracie, julgamento em 20.10.2010. Disponíveis em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.

sobre valores elevados percebidos de uma só vez. Desta forma, a circunstância de o pagamento acumulado implicar tributação possivelmente superior à que aconteceria se o pagamento tivesse sido realizado na época oportuna não seria suficiente para obstar a incidência do texto legal e tampouco justificaria a criação de solução híbrida, mediante a combinação de regimes, sem amparo legal;

- c) a adoção do regime de competência para a tributação de valores recebidos acumuladamente exigiria que fossem refeitas todas as declarações de renda correspondentes às competências abrangidas, em procedimento complexo e, por vezes, impossível; e
- d) há ainda o §2º do art. 46 da Lei 8.541/1992 que determina a utilização da tabela vigente no mês de pagamento para valores pagos em cumprimento de ação judicial.

O Ministro Marco Aurélio votou pela inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/88 por entender que:

- a) o contribuinte não poderia ser “apenado” duas vezes: uma por não receber as parcelas na época própria; outra por ser tributado com alíquota superior em razão do acúmulo de valores;
- b) o texto legal ofende os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, tendendo a um confisco e a uma majoração da alíquota do imposto de renda.

O Ministro Dias Toffoli acompanhou o voto do Ministro Marco Aurélio. Em seguida, a Ministra Cármen Lúcia pediu vistas e o julgamento encontra-se suspenso<sup>31</sup>.

---

31. Quando da elaboração deste artigo (setembro de 2012) a última informação sobre o julgamento dos Recursos Extraordinários 614232 foi divulgada no Boletim Informativo 628, de 23 a 27/05/2011.

Ao indicar falta de previsão legal para estabelecer o cálculo do imposto pelo regime de competência, o voto da relatora leva à conclusão que o STF incluiu em deliberação uma possível violação à Constituição (art. 150, I) referente à aplicação do entendimento consolidado no STJ<sup>32</sup>.

### 5.3. Análise acerca do entendimento do STJ

O STJ formulou o entendimento baseado em interpretação sistemática e não apenas literal<sup>33</sup>, método de interpretação que é prestigiado quando aplicado a outros casos de RRA que forem compatíveis, tais como: a) ações da Justiça do Trabalho, pois não há distinção suficiente entre as ações do empregado do setor privado e o servidor público ou o segurado do INSS; e b) acordos formulados na Justiça do Trabalho que contenham precisa discriminação tanto da natureza das verbas como dos respectivos meses de competência.

São requisitos para a equiparação aos casos de RRA aqui tratados: a) que o acúmulo não decorra da vontade do contribuinte<sup>34</sup>; e b) que haja nos autos a discriminação das verbas por natureza e pelos respectivos meses de competência.

Todavia, uma melhor compreensão dos impactos da adoção da forma de cálculo indicada pelo STJ pode ser obtida a partir de análise das tabelas progressivas anuais dos exercícios de 1993 a 2001<sup>35</sup> e de 5

---

32. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Boletim Informativo n. 628. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 08 set. 2012.

33. MACHADO. Hugo de Brito. Imposto de Renda na Fonte e Rendimentos Mensais Acumulados. 2004. p. 6. Disponível em [www.dominipublico.gov.br](http://www.dominipublico.gov.br). Acesso em 10Set.2012. Hugo de Brito Machado enfatizou ainda o elemento tópico por valorizar as circunstâncias do caso concreto.

34. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. MS 7577 Relator(a): Min. HENRIQUE D'AVILA, Julgamento: 21/09/1960

35. BRASIL. Tabelas Progressivas do IRPF. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/tabprogressiva.htm>. Acesso em 08 set. 2012

casos hipotéticos, elaborados de forma muito resumida por fins didáticos.

**Caso “A”** (tributação mês a mês é benéfica ao contribuinte)

Recebimento de rendimentos acumulados em 2001 fruto de ação judicial referente a rendimentos tributáveis de aposentadoria no valor mensal de R\$700,00 de janeiro de 1994 (exercício 1995) a dezembro de 1995 (exercício 1996). Nesse período não houve qualquer outro rendimento tributável nem qualquer dedução. Nenhum outro rendimento tributável em 2001.

Rendimentos mensais – R\$700,00

Rendimentos anuais de 1994 e 1995 – R\$8.400,00 (12 x 700)

Total acumulado recebido em 2001 – R\$16.800,00 (24 x 700)

Valor apurado mês a mês – Base de Cálculo R\$8.400,00 - Alíquota Zero (isenção).

Valor apurado de forma acumulada: Base de Cálculo R\$16.800,00 – Alíquota de 15%.

**Caso “B”** (tributação mês a mês é prejudicial ao contribuinte)

Semelhante ao anterior, porém nos anos de 1994 e 1995 houve recebimento de outros rendimentos tributáveis anuais no valor de R\$22.000,00 sem qualquer dedução. Nenhum outro rendimento tributável em 2001.

Valor apurado mês a mês – Base de Cálculo R\$30.400,00 (22.000 + 8.400) - Alíquotas 26,6% (ex. 1995 e 1996).

Valor apurado de forma acumulada – Base de Cálculo R\$16.800,00 (8.400 + 8.400) - Alíquota de 15%.

**Caso “C”** (tributação mês a mês é prejudicial ao contribuinte)

Semelhante ao Caso “A”, porém nos anos de 1994 e 1995 foram recebidos outros rendimentos tributáveis anuais no valor de R\$172.000,00 e em 2001 foram recebidos outros rendimentos tributáveis no valor de R\$20.000,00

Valor apurado mês a mês – Base de Cálculo R\$180.400,00 (172.000 + 8.400) - Alíquotas 35% (ex. 1995 e 1996).

Valor apurado de forma acumulada – Base de Cálculo 36.800,00 (20.000 + 8.400 + 8.400) - Alíquota de 27,5%.

**Caso “D”** (tributação mês a mês é prejudicial ao contribuinte)

Situação semelhante ao Caso “C”, porém com deduções de R\$16.800 em 2001 (dependentes, despesas médicas, pensão alimentícia).

Valor apurado mês a mês - Base de Cálculo R\$180.400,00 (172.000 + 8.400) - Alíquotas 35% (ex. 1995 e 1996).

Valor apurado de forma acumulada – Base de Cálculo 20.000,00 (20.000 + 8.400 + 8.400 – 16.800) - Alíquota de 15%.

**Caso “E”** (tributação mês a mês é prejudicial ao contribuinte)

Situação semelhante ao Caso “C”, porém em 2000 o contribuinte é acometido de cardiopatia grave (inciso XIV do art. 6º da Lei 7.713/1988) devidamente comprovada por laudo pericial emitido por serviço médico oficial expedido em 2000.

Valor apurado mês a mês – Base de Cálculo R\$180.400,00 (172.000 + 8.400) - Alíquotas 35% (ex. 1995 e 1996).

Valor apurado de forma acumulada – rendimento isento.

Na prática a apuração do Imposto Anual é mais complexa, porém o principal objetivo da simulação acima é mostrar (a) que não se pode

tratar a retenção na fonte como tributação definitiva e esquecer dos demais valores que compõem o ajuste anual do ano-calendário respectivo ou mesmo o ano-calendário em que os valores são recebidos e (b) que, ao contrário do que ordinariamente ocorre, a solução pode implicar em tributação anual pelas mesmas alíquotas ou mais gravosa ao contribuinte, o que no momento da decisão não é possível conhecer.

A solução encontrada pelo STJ representa uma forma híbrida entre regimes de caixa (definir o momento do fato gerador) e competência (cálculo da base de cálculo e alíquota) e suscita alguns novos problemas:

- a) Apontou-se aparente antinomia entre texto de lei em vigor e um decreto revogado desde 12 de janeiro de 1994, quando foi publicado o RIR/1994 (decreto 1.041/1994), e cujo fundamento de validade estava tacitamente revogado. Ressalta-se que não se admite Decreto autônomo para fixar alíquota e base de cálculo e que o Regulamento do Imposto de Renda é uma consolidação da legislação tributária. Em geral seus dispositivos consolidam as leis tributárias, porém, não raro, é constituído de dispositivos sem matriz legal. Estivesse o Decreto em vigor, o aparente conflito resolver-se-ia pelo critério hierárquico<sup>36</sup>. Com a revogação antes do momento da ocorrência dos fatos geradores, melhor seria refutar a antinomia.
- b) Estabeleceu a apuração da base de cálculo e da alíquota com fundamento no art. 521 do RIR/1980 que é dissociado de matriz legal, afastando-se da exigência de lei no sentido estrito<sup>37</sup>.

---

36. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 255534, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, julgamento em 20/08/2002. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

37. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 443910/PR Relator Ministro Luiz Fux, julgamento em 12/11/2002. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

- c) Dissociou-se da norma do art. 144 do CTN segundo a qual o lançamento reporta-se à lei vigente quando ocorrido o fato gerador, pois a solução híbrida vai de encontro a essa norma geral do Direito Tributário uma vez que define o momento da ocorrência do fato gerador no efetivo recebimento acumulado, porém exige a aplicação de *legislação* vigente antes do fato gerador e já revogada quando este ocorreu. Como premissa exigiu menção expressa em lei<sup>38</sup> para que seja aplicada a tabela progressiva vigente quando da ocorrência do fato gerador, o que é dispensável em virtude do art. 144, bem como desconsiderou que há previsão expressa no §2º do art. 46 da Lei 8.451/92, quanto às tabelas progressivas vigentes no mês do pagamento e que as leis posteriores que se reportaram ao art. 12 da Lei 7.713/1988 indicaram expressamente a aplicação da tabela progressiva do ano-calendário de recebimentos dos rendimentos (art. 5º da Lei 8.383/1991, art. 1º da Lei 8.848/1994 e art. 3º da Lei 9.250/1995).
- d) Equiparou a situação de alíquota zero *no momento da retenção* a um direito adquirido à isenção, independente do ajuste anual, transformando em exclusivamente na fonte uma retenção prevista em lei como antecipação do imposto anual.
- e) Julgado na sistemática do 543-C do CPC vinculou as demais instâncias julgadoras que preocupadas em assegurar tratamento isonômico e por uma interpretação sistemática devem aplicar a mesma tese a outros casos (ações na Justiça do Trabalho, inclusive nos acordos cuja discriminação das verbas atende à finalidade de apuração do tributo mês a mês), contudo, em muitas situações, a execução desses julgados tornou a forma de apuração do imposto complexa e até mesmo impraticável, por ex.: por falta da comprovação

---

38. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 424.225/SC. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Julgamento em 04/12/2003. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.



de quanto era o valor em cada mês, por falta de discriminação da natureza das parcelas em cada mês (se tributável, não tributável ou tributável exclusivamente na fonte), porque em certos casos a forma de apuração assinalada era mais gravosa, pela eliminação das declarações de ajuste nas quais estavam assinalados os demais rendimentos e deduções a serem levados ao ajuste anual, por mudanças de condições pessoais do contribuinte ao longo dos anos (idade superior a 65 anos, isenções, dependentes, pensões alimentícias, etc).

Não obstante, a posição adotada pelo STJ merece elogios na busca da justiça do caso concreto, notadamente quando sobressai que o recebimento acumulado distorce a valoração da capacidade contributiva de quem foi vítima de ato do Poder Público, que, portanto, não possui legitimidade para arrecadar tributos unicamente como prêmio pela inércia em pagar valores devidos.

## **6. Conclusão**

A tributação dos RRA referentes a rendimentos do trabalho e proventos de inatividade pagos pela Previdência Oficial a partir de 1º de janeiro de 2010 é regida pelo art. 12-A da Lei 7.713/1988, que instituiu sistemática de retenção exclusivamente na fonte, com utilização de tabela progressiva proporcional ao número de meses a que os rendimentos acumulados se referem, facultando ao contribuinte opção irretroatável pelo ajuste anual. Modalidade mais justa que a anterior e atenta ao princípio da praticidade.

Os demais RRA continuam regidos pelo art. 12 da Lei 7.713/1988 e despertam uma série de indagações, que se espera sejam solucionadas a partir da decisão dos Recursos Extraordinários 614232 e 614406.

O esforço do STJ em dar a cada caso o tratamento justo é o que o cidadão espera do Poder Judiciário, porém é preciso assegurar que a flexibilização dada a institutos nucleares do Direito Tributário não

conduza à incerteza referente ao quantum devido e que não se crie regras casuísticas de apuração do tributo à margem do regime jurídico adotado pelo legislador, a saber: o regime de caixa, o sistema de bases correntes e o de retenção como antecipação do imposto devido no ajuste anual.

A tutela jurisdicional precisa ser efetiva, o que pode ser prejudicado se na execução dos julgados surgem obstáculos de ordem prática (inexistência de documentos, de informações, cálculos complexos e de difícil assimilação pelo contribuinte-médio), o que recomenda incluir na ponderação também o princípio da praticidade.

A avaliação de casos individualmente leva à conclusão de que a busca de prestigiar a Constituição (ao exigir o tributo justo) pode implicar outra violação à Constituição quando da definição de critério de apuração de tributo sem base legal (regime híbrido entre caixa e competência com tributação exclusivamente na fonte) que nem sempre é mais benéfico ao contribuinte, além de pecar por depender de apuração excessivamente complexa diante das peculiaridades de cada caso concreto e do longo tempo decorrido.

A revogação da matriz legal do art. 521 do RIR/1980 pela Lei 7.713/1988, e do próprio RIR/1980, em 1994, sinaliza que não há antinomia entre estes dispositivos e que o regime híbrido adotado pelo STJ deixa de aplicar as normas gerais instituídas pelo art. 144 do CTN, afasta-se do regime geral de tributação por bases correntes e coloca o Poder Judiciário como legislador positivo.

A modificação do lançamento para atender ao regime híbrido corresponde a uma alteração significativa no fundamento jurídico do lançamento o que equipara o ato assim produzido a um novo lançamento, sujeito, portanto, à regular notificação ao sujeito passivo que terá o direito de manifestar-se, se assim desejar, pois tem o direito de discordar quanto ao exato cumprimento do critério jurisprudencial. Hipótese em

que corre contra o Fisco o prazo decadencial, que não raro já terá sido ultrapassado.

O momento de ocorrência do fato gerador é o critério temporal para definir as condições pessoais do contribuinte e o regime jurídico tributário.

As dúvidas acerca das conseqüências de adotar um regime misto justificam que se reconheça a constitucionalidade do regime de caixa para os RRA, tal como instituído pelo art. 12 da Lei 7.713/1998.

O grande problema da tributação dos RRA não é causado pela adoção de tabela e alíquotas segundo regime de caixa, e sim pelo emprego de tabela progressiva anual de 12 meses.

Cabe uma interpretação sistemática de normas da Lei 7.713/1988 e das leis posteriores que foram moldando o atual regime de tributação do IRPF: a) o regime de caixa dos RRA; b) a tributação do 13º salário exclusivamente na fonte separado dos demais rendimentos tributáveis (art. 5º da Lei n. 7.959, de 21 de dezembro de 1989; c) Declaração de Ajuste Anual com a tabela progressiva anual correspondente à multiplicação da tabela progressiva mensal por doze e tabela proporcional ao número de meses nos casos de declaração final de espólio e de saída definitiva do país (parágrafo único do art. 12 e art. 15 da Lei 8.134/1990).

A tributação justa pode ser alcançada sem a criação de regime misto diverso do que foi escolhido legitimamente pelo legislador. E a forma juridicamente possível, operacionalmente de menor complexidade e que melhor atende aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da pessoalidade e da razoabilidade é interpretar o bloco normativo construído a partir do art. 12 da Lei 7.713/1988 no sentido de que, quando o acúmulo de rendimentos não decorrer da vontade do contribuinte e houver discriminação suficiente tanto da natureza dos rendimentos como dos meses pretéritos a que se referem, a tabela progressiva deve ser proporcional ao número de meses a que os RRA se referem.

Acertadamente foi essa a solução adotada pela Lei 12.350/2010.

Em síntese conclusiva: de um lado a legalidade como um dos mais relevantes princípios da tributação, de outro a justiça como um dos maiores valores jurídicos.

## 7. Referências

BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Súmula CARF n. 12. Disponível em [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br). Acesso em 08 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Acórdão 9202-01.984, 2ª Turma CSRF, 16/02/2012. Relator Conselheiro Marcelo Oliveira. Disponível em [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br). Acesso em 08 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Acórdão 9202-001.970, Relator Conselheiro Gonçalo Bonnet Allage, 16/02/2012. Disponível em [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br). Acesso em 08 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Acórdão ac. 2802-00.713, de 16/03/2011. Disponível em [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br). Acesso em 08 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Súmula CARF n. 38. Disponível em [www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br). Acesso em 08 set. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 636303/SC, Relator Ministra Cármen Lúcia, julgado em 01/07/2008. Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Boletim Informativo 628, de 23 a 27/05/2011. Recurso Extraordinário 614232 AgR-QO/RS; Recurso Extraordinário 614406 AgR-QO/RS. Relatora Ministra Ellen Gracie, julgamento em 20.10.2010. Disponíveis em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Mandado de Segurança 7577 Relator: Ministro Henrique D'ávila, Julgamento: 21/09/1960. Disponível em <http://www.stf.jus.br>. Acesso em 08 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário 172058/SC, Relator Ministro Marco Aurélio, julgamento em 30/06/1995. Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Extraordinário 572580/RS, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, julgado em 03/06/2008.

\_\_\_\_\_. Repercussão Geral na Questão de Ordem no Ag.Reg. no Recurso Extraordinário 614406 AgR-QO-RG/RS. Relatora Min. Ellen Gracie, Julgamento em 20/10/2010. Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 909660/RS. Ministro Mauro Campbell Marques, Julgamento em 03Mar.2009. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.

\_\_\_\_\_. AgRg nos Edcl no Recurso Especial 1232796/RS, Relator Ministro Humberto Martins. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 928.950/SP. Relatora Ministra Eliana Calmon, julgamento em 16/10/2008. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 719.774/SC. julgamento em 15/03/2005. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 901.945, julgamento em 02/08/2007. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 424.225/SC, julgamento em 04/12/2003. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.

\_\_\_\_\_. AgRG no AG 1392900/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 05/05/2011. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 838829/RJ; Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgamento em 08/08/2006. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 808488/AL, julgado em 20/06/2006; Relator Ministro Teori Albino Zavascki, 08/08/2006; Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 758.779/SC. Relator Ministro José Delgado. Julgamento em 20/04/2006. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 08 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 492.247/RS. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento em 21/10/2003. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 719.774/SC. Recurso Especial 901.945, julgamento em 02/08/2007. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 424.225/SC. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Julgamento em 04/12/2003. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 505.081/RS. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento em 06/04/2004. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 1.075.700/RS. Relatora Ministra Eliana Calmon, Julgamento em 05/11/2008. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 1118429/SP, Relator Ministro Herman Benjamin, 24/03/2010. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 255534, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, julgamento em 20/08/2002. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 443910/PR Relator Ministro Luiz Fux, Julgamento em 12/11/2002. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

\_\_\_\_\_. Recurso Especial 424.225/SC. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Julgamento em 04/12/2003. Disponível em [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br). Acesso em 01 set. 2012.

BRASIL. Tabelas Progressivas do IRPF. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/tabprogressiva.htm>. Acesso em 08 set. 2012.

DA GAMA, MOZART. *A reforma e o novo Regulamento do Imposto de Renda. Direitos e deveres dos Contribuintes*. São Paulo: Livraria Editora Freitas Bastos, 1942.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. Imposto de Renda na Fonte e Rendimentos Mensais Acumulados. 2004. Disponível em [www.dominiopublico.gov.br](http://www.dominiopublico.gov.br). Acesso em 10 set. 2012.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1977.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, s.d.

