



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DISIT/SRRF01

Despacho Simples nº: 01/2012 – Disit/SRRF01 (art. 5º, §§ 3º e 4º, da OS Cosit nº 1/2011)
SCI analisada: SCI SRRF10/Disit nº 1/2012 (Processo administrativo digital nº 11080.721965/2012-55)
Data: 2 de maio de 2012
Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF.

Ementa: IRPF. RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. TRIBUTAÇÃO. ANO-CALENDÁRIO DE 2010. PROVIMENTO JUDICIAL.

Análise da aplicação espontânea do art. 12-A da Lei nº 7.713/1988 pelo contribuinte, na hipótese em que esteja amparado por provimento judicial determinando que “para o cálculo do imposto de renda incidente sobre valores pagos acumuladamente (ou em atraso), devem ser consideradas as tabelas e alíquotas vigentes à época em que deveriam ter sido percebidos os rendimentos” conforme jurisprudência do STJ.

Questões atinentes à consulta apresentada pela DRF/Novo Hamburgo e pela proposta de Solução de Consulta Interna SRRF10/Disit nº 1, de 2012.

Proposta de alteração da redação de ementa.

DESPACHO SIMPLES

O processo administrativo nº 11080.721965/2012-55 trata de consulta interna elaborada pela DRF/Novo Hamburgo/RS analisada nos termos da Solução de Consulta Interna SRRF10/Disit nº 1, de 26 de março de 2012.

Em que pese a pertinência da análise elaborada pela SRRF10/Disit, válido complementar que para a elaboração do texto (itens 48 a 54 da EMI nº 111

/MF/MP/ME/MCT/MDIC/MT¹) que resultou no art. 12-A da Lei nº 7.713/1988, frente à firme posição do Superior Tribunal de Justiça (STJ), buscou-se “[...] estabelecer forma de tributação mais justa para os rendimentos do trabalho e aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social, quando recebidos acumuladamente.”

[...]

52. Trata-se da tributação de pessoa física que não recebeu o rendimento à época própria, recebendo em atraso o pagamento relativo a vários períodos. Nos termos do art. 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, esses rendimentos seriam tributados no mês do recebimento mediante a aplicação da tabela mensal, o que muitas vezes resulta em um imposto de renda muito superior àquele que seria devido caso o rendimento fosse pago no tempo devido.

[...]. [grifado]

Evidencia-se, pois, no caso concreto, a vontade transformadora e indiscutivelmente eficiente do legislador e a evolução do Direito Positivo². De fato, a redação do artigo 12-A da Lei nº 7.713/1988 vai ao encontro da vontade do contribuinte e da jurisprudência consolidada do STJ, ainda que não tenha sido adotada a forma de tributação pelo chamado “regime de competência”. Como sustentado pela SRRF10/Disit³, “A edição da já referida MP nº 497, de 2010, faz surgir novo panorama jurídico para a matéria, eis que o dispositivo que a norma inclui na Lei nº 7.713, de 1988, o art. 12-A, estabelece regime de tributação vantajoso, na maioria dos casos, não apenas em relação ao tradicional regime de caixa, mas também em relação à sistemática fixada pelas decisões judiciais, baseada na aplicação das tabelas e alíquotas vigentes na competência do rendimento.”

¹ <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Exm/EMI-111-MF-MP-ME-MCT-MDIC-MT-MPV-497-10.htm>

² Ao discorrer acerca da vontade do legislador, Carlos Maximiliano (*Hermenêutica e Aplicação do Direito*, 20ª ed., Editora Forense, 2011, p. 17) leciona: “O Direito Positivo é o resultado de ação lenta e reação oportuna. O ambiente age sobre a inteligência, moderando-a, imprimindo-lhe caracteres determinados; afinal o indivíduo reage sobre a natureza, dominando-a, por sua vez, com a sua atividade modificadora, transformadora, indiscutivelmente eficiente. A natureza humana amolda as instituições jurídicas; por sua vez estas reagem sobre aquela; dessa influência recíproca afinal resulta o equilíbrio almejado, uma situação relativamente estável.” Acrescenta (*op cit*, p. 17), “Enfim a ação do ambiente é decisiva nas linhas gerais do Direito, quanto mais este se especializa, mais se faz sentir o fator individual: entra o progresso, em todos os seus aspectos, a depender da consciência Jurídica, habilidade, tato, previdência e decisão do legislador. Aparece este como órgão coordenador e transmissor do pensamento da coletividade.” [grifado]

Documento assinado digitalmente em 02/05/2012 por PAULO HENRIQUE PASSOS TEIXEIRA DANTAS, Assinado digitalmente em 03/05/2012 por RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Item 4 da proposta de Solução de Consulta Interna SRRF10/Disit nº 001/2012.

Oportuno recordar que “[...] os direitos são bens e vantagens conferidos pela norma, enquanto as garantias são meios destinados a fazer valer esses direitos, *são instrumentos pelos quais se asseguram o exercício e gozo daqueles bens e vantagens*”, ou seja, “[...] as garantias constitucionais são também direitos, não como outorga de um bem e vantagem em si, mas *direitos instrumentais*, porque destinados a tutelar um *direito principal*”⁴. O art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal de 1988 (CF/1988)⁵ é cláusula pétrea que exprime a garantia ao direito adquirido. Assim, possível compreender que determina vedação para que a lei possa retroagir em *detrimento* de direitos adquiridos. Por conseguinte, em respeito ao “direito subjetivo à estabilidade dos negócios jurídicos”⁶, não caberia ao legislador ordinário “[...] desnaturar, nos casos concretos, os direitos já incorporados ao patrimônio jurídico dos seus titulares [...]”⁷.

Não se afigura, na hipótese sob análise, o prejuízo do contribuinte que principiou a ação judicial transitada em julgado em seu favor. Logo, entende-se que não se trata de relativização da coisa julgada ou de ofensa ao art. 5º, XXXVI, da CF/1988, mas sim do exercício de livre escolha do contribuinte pela opção (critério subjetivo) que mais o beneficia frente ao novo comando de lei aplicável desde 1º de janeiro de 2010.

Note-se que as alterações promovidas pelo art. 12-A da Lei nº 7.713/1998 não instituem nem majoram tributo. Ao contrário, determinam a utilização de “[...] tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se refiram os rendimentos [...]”, adotando uma inteligência de cálculo “[...] mensal e não global”⁸ para a definição da alíquota/tributação. De modo “similar”, como definido pela Turma Nacional de Uniformização dos Juizados Especiais Federais⁹, “[...]a jurisprudência de ambas as Turmas do STJ com competência em matéria tributária é no sentido de que, no cálculo do imposto de renda incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente, devem ser levadas em consideração as tabelas e

⁴ Da Silva, José Afonso, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 29ª ed., Malheiros Editores, 2007, pp. 412 (grifado) e 417.

⁵ CF/1988. Art. 5º, XXXVI: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”

⁶ Da Silva, José Afonso, *op. cit.*, p. 416.

⁷ Mendes, Gilmar Ferreira e Branco,, Paulo Gustavo Gonet, *Curso de Direito Constitucional*, 6ª ed., Editora Saraiva, 2011, p. 148.

⁸ EMI nº 111 /MF/MP/ME/MCT/MDIC/MT (item 48): <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Exm/EMI-111-MF-MP-ME-MCT-MDIC-MT-MPV-497-10.htm>

⁹ Apreciação de Pedido de Uniformização pela Turma Nacional de Uniformização dos Juizados Especiais Federais, em 28 e 29 /05/2009: “A sentença é o título que habilita o beneficiário a perceber o acréscimo patrimonial; os efeitos retroativos da declaração, por outro lado, implicam a disponibilidade jurídica desse acréscimo nas épocas próprias. Assim, a disponibilidade econômica atual – recebimento acumulado das parcelas – resultante da eficácia condenatória, não se sobrepõe à disponibilidade jurídica pretérita decorrente da eficácia declaratória da sentença. Desse modo, os créditos recebidos por força de decisão judicial ou administrativa, devem sofrer a tributação nos termos em que incidiria o tributo se percebidos à época própria.”

<<https://www2.jf.jus.br/phpdoc/virtus/pdfs/inteiroteor/200670570000900280509.pdf>>

alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos, como pode ser conferido com a análise dos seguintes precedentes atuais:

‘Esta Turma, ao julgar o REsp 424.225/SC (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 19.12.2003, p. 323), assim se referiu ao art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo 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.’ (grifouse). Com efeito, ao dispor sobre os rendimentos recebidos acumuladamente, 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. Portanto, não procede a alegação de contrariedade ao art. 97 da Constituição da República. Consoante já proclamou a Quinta Turma desta Corte, ao julgar os EDcl no REsp 622.724/SC (REVJMG, vol. 174, p. 385), ‘não há que se falar em violação ao princípio constitucional da reserva de plenário (art. 97 da *Lex Fundamentalis*) se, nem ao menos implicitamente, foi declarada a inconstitucionalidade de qualquer lei’ (STJ, 1ª Turma, Ag Rg no REsp nº 1.055.182/RJ, Rel. Min. Denise Arruda, DJe 01.10.2008)

‘No caso de rendimentos pagos acumuladamente, devem ser observados para a incidência de imposto de renda, os valores mensais e não o montante global auferido’ (STJ, 2ª Turma, REsp nº 1.075.700/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Dje 17.12.2008).” [grifado]

A referência ao Pedido de Uniformização (nota de rodapé 9) no presente documento é pertinente, posto que, à época (2009), foi apreciado julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF/4ª), que jurisdiciona a cidade de Novo Hamburgo/RS. Nesse mesmo sentido, considerando que o RE 614.406¹⁰ (*leading case*) aprecia julgado do TRF/4ª, cabe analisar se eventual decisão judicial que declare a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713/1988 prejudica a inteligência do art. 12-A da mesma lei.

Com efeito, as declarações de inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713/1988 proferidas (sem redução de texto) pelo TRF/4ª¹¹, motivadas por alegada ofensa aos

¹⁰ Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 614.406/RS.

Autenticado digitalmente em 02/05/2012 por PAULO HENRIQUE PASSOS TEIXEIRA DANTAS. Assinado digitalmente em 02/05/2012 por PAULO HENRIQUE PASSOS TEIXEIRA DANTAS, Assinado digitalmente em 03/05/2012 por

princípios da isonomia e da capacidade contributiva¹² (arts. 153, § 2º, I e 145, § 1º, da CF/1988), deram causa à apresentação de Recurso Extraordinário pela Fazenda Nacional e à aprovação do Parecer PGFN/CRJ nº 2.331, de 27/10/2010¹³.

“[...]. O Tribunal de origem, sem redução do texto legal a versar a incidência do imposto de renda, declarou inconstitucional a interpretação que desaguasse na cumulatividade das parcelas mensais vencidas para saber-se a faixa percentual do contribuinte.”¹⁴ Por óbvio, é despropositado crer que tais alegações de inconstitucionalidade possam afetar a aplicação do art. 12-A da Lei nº 7.713/1998, que, como visto, prestigia a utilização de “[...] tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se refiram os rendimentos [...]”, adotando uma inteligência de cálculo “[...] mensal e não global”. Além do aspecto material, também não se vislumbra que processualmente a matéria em discussão possa afetar artigo distinto do art. 12 da Lei nº 7.713/1998, posto que essa foi a restrição imposta pelo julgado original (exclusivamente a pretensa inconstitucionalidade do art. 12).

Tecidas tais considerações, entende-se como correto o entendimento da DRF/Novo Hamburgo/RS, esposado pela SRRF10/Disit, de que, caso o contribuinte tenha

¹² Arguição de Inconstitucionalidade nº 2002.72.05.000434-0/SC. Adotando parecer do Ministério Público, o TRF/4ª, em sessão de 22/10/2009, pautou-se, em síntese, no entendimento de que:

“Ora, recebendo o contribuinte remuneração diferida em relação a um mês, e somando-se com a de outros meses de competências diversas, aplicando-se a alíquota correspondente ao somatório dos valores acumulados, tal procedimento vai de encontro ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que há uma fictícia e ilusória demonstração de riqueza quando da percepção concentrada de valores relativos a competências diversas. O montante acumulado recebido de uma só vez gerou uma artificial majoração da base de cálculo, fazendo com que o contribuinte passasse da situação de isento do imposto de renda, ou de uma faixa menor para uma faixa com alíquota maior, sem que efetivamente computasse aumento de riqueza a ponto de justificar uma majoração do imposto de renda em seus rendimentos mensais.

E é justamente aí que o art. 12 da Lei nº 7.713/88 acaba por vulnerar os princípios constitucionais antes destacados: o da progressividade, porque enquadrado o contribuinte numa alíquota maior do que aquela que deveria incidir sobre seus rendimentos; o da capacidade contributiva porque faz com que o sujeito passivo pague mais imposto do que deveria, se considerada a base econômica distribuída nas diversas competências; o da isonomia, porque a carga tributária que irá suportar é desigual se cotejada com contribuintes que se encontram em idêntica situação econômico-financeira quando adotado o regime de competência como medida da riqueza.

O referido dispositivo legal acaba por criar um sistema híbrido, transformando em regime de caixa o regime de competência do imposto de renda.

Em casos tais, há que se adotar para a tributação o regime de competência, e não o de caixa, sob pena de total vulneração dos princípios constitucionais da progressividade, da capacidade contributiva e da isonomia.”

¹³ “Ora, a declaração de inconstitucionalidade de lei federal por um tribunal regional federal gera um desequilíbrio violento na Federação, pois estabelece, no âmbito de competência desse tribunal, a inaplicabilidade de uma lei que, por sua natureza, deve vigorar sobre todo o território nacional. A falta de uniformidade da aplicação da legislação federal corresponde à grave violação a princípios basilares de Direito, como o da isonomia, o da segurança jurídica e o da livre concorrência, máxime em se tratando de tributos federais, que devem irradiar seus efeitos jurídicos sobre todo o território nacional de maneira uniforme.”

aproveitado o regime especial de apuração estabelecido pelo art. 12-A da Lei nº 7.713/1988 em sua Declaração de Ajuste Anual (ano-calendário 2010), mesmo na hipótese de possuir provimento judicial assegurando a aplicação do regime de competência (jurisprudência do STJ), inexistente óbice para que tal regramento legal (art. 12-A) seja utilizado na análise da tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente a partir de 1º de janeiro de 2010, respeitadas as limitações pertinentes à natureza dos rendimentos recebidos definidas pelo artigo da lei.

Contudo, entende-se que a redação da ementa da SCI SRRF10/Disit nº 1/2012, a ser publicada na imprensa oficial, deveria ser mais restritiva, expressando literalmente a limitação do artigo 12-A da Lei nº 7.713/1998 em relação à natureza dos rendimentos acumulados (art. 2 da IN RFB nº 1.127/2011) e à data do recebimento (a partir de 1º de janeiro de 2010). Assim, tomando como base o texto original, sugere-se a seguinte redação:

RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE – RRA.
REGIME DE APURAÇÃO. DECISÃO JUDICIAL. SUPERVENIÊNCIA
DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA.

Os rendimentos acumulados referidos pelo art. 12-A da lei nº 7.713, de 1988, recebidos a partir de 01/01/2010 por contribuinte que possui decisão judicial, transitada em julgado ou não, declarando o direito de tributar tais rendimentos por outro critério que não o regime de caixa, podem ser tributados pelo regime especial previsto pelo artigo citado. Excetua-se do exposto a hipótese de o art. 12-A da Lei nº 7.713, de 1988, ter sido utilizado como fundamento da decisão judicial e essa estabelecer regime diverso.

Efetuada a revisão da Solução de Consulta Interna SRRF10/Disit nº 1, de 2012, propõe-se que a SCI seja submetida à aprovação da Cosit, com proposta de alteração da redação da ementa.

À consideração superior,

Paulo Henrique Passos T. Dantas

Chefe da Equipe de Tributação/Disit/SRRF01

De acordo. Conforme proposto, em conformidade com o disposto no art. 5º, §§ 3º e 4º, da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 2011, encaminhe-se o processo à Cosit.

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Chefe da Disit/SRRF01

CÓPIA