

**CENTRO UNIVERSITÁRIO METODISTA DO IPA  
CURSO DE DIREITO**

**ADRIANA BEATRIZ BERNARDO**

**DA NÃO INCIDÊNCIA DO IRRF SOBRE O MONTANTE GLOBAL PAGO  
EXTEMPORANEAMENTE**

**PORTO ALEGRE**

**2012**

**ADRIANA BEATRIZ BERNARDO**

**DA NÃO INCIDÊNCIA DO IRRF SOBRE O MONTANTE GLOBAL PAGO  
EXTEMPORANEAMENTE**

O trabalho de conclusão de curso a ser apresentado à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Rede Metodista de Educação do Sul – IPA, como requisito parcial para a obtenção do Título de Bacharel em Direito, sob a orientação do Professor, Mestre Adler Baum.

**PORTO ALEGRE**

**2012**

**ADRIANA BEATRIZ BERNARDO**

**DA NÃO INCIDÊNCIA DO IRRF SOBRE O MONTANTE  
GLOBAL PAGO EXTEMPORANEAMENTE**

Este Trabalho de Conclusão de Curso do Curso foi julgado e aprovado para a obtenção do grau de Bacharel no Curso de Direito do Centro Universitário Metodista, do IPA.

Porto Alegre, 05 de junho de 2012.

---

Coordenador do Curso

*Apresentada à banca examinadora integrada pelos professores (as)*

---

Prof. Me Orientador Prof.  
Centro Universitário Metodista do IPA

---

Dr. Banca examinadora Centro  
Centro Universitário Metodista do IPA

**Dedico este trabalho à minha família, principalmente aos meus avós e ao meu namorado Anderson Góis, por todo o apoio e compreensão.**

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente gostaria de agradecer à Deus, por me dar força, sabedoria e persistência para seguir sempre em frente, e obter êxito em meu objetivo, que é a graduação no curso de Direito.

À minha família, em especial aos meus avós e pais de criação Daniel Cardoso da Silva e Beatriz Monteiro da Silva, por toda a compreensão, companheirismo e torcida de que conseguiria o objetivo tão sonhado.

Ao meu amado Anderson Góis, que tantas vezes aceitou com carinho e companheirismo minha ausência para que pudesse concluir com êxito este trabalho de pesquisa.

E por fim, um agradecimento mais que especial ao meu orientador, Professor Mestre, Adler Baum, por toda sua dedicação, presteza e sobre tudo paciência na difícil missão de orientar e direcionar a presente pesquisa, além de compartilhar não somente em sala de aula, mas também neste trabalho, seu vasto conhecimento em Direito Tributário, a sua dedicação e amor a este instituto do direito, dessa forma contagiando-me e fazendo com que eu escolhesse esta área do direito para seguir carreira, ao Sr. meus sinceros agradecimentos.

**“O Direito é – para nós – instrumento de trabalho, e não, tertúlia acadêmica. É simultaneamente teoria, realidade e vivência... Não compreendemos o Direito divorciado da lei e da orientação dos tribunais.”**

**Hely Lopes Meirelles.**

## RESUMO

O presente trabalho tem o escopo de tratar sobre a incidência do imposto de renda retido na fonte sobre o montante global pago extemporaneamente, ou seja, valor que deveria ser pago em diversos meses, e por vontade alheia do contribuinte, este auferindo tais valores em uma única parcela, dessa forma gerando imposto a recolher aos cofres públicos. Outro ponto a ser analisado é a competência do polo passivo na ação de repetição de indébito do servidor público tendo vista o art. 157 inciso I e 158 inciso I, ambos da Constituição Federal/88.

**Palavras-chaves: IRRF – Impostos – Incidência – União Federal.**

## **ABSTRACT**

The present work has the scope to address the incidence of income tax withholding on the total amounts paid out of time, ie, a value that should be paid in several months, and the taxpayer will of others, this earning such values in a single parcel, thus generating tax payable to the public coffers. Another point to be analyzed is the responsibility of the passive pole in action replay of undue public servant in view of art. 157 and 158 Item I Item I, both the Constitution Federal/88.

**Key words: Incore Tax Withholding – Taxes – Incidence – Federal Union**



**LISTA DE TABELAS**

<b>TABELA 1.....</b>	<b>31</b>
<b>TABELA 2.....</b>	<b>33</b>
<b>TABELA 3.....</b>	<b>38</b>
<b>TABELA 4.....</b>	<b>48</b>

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>2</b>	<b>IMPOSTO DE RENDA</b> .....	14
2.1	ORIGEM E FUNDAMENTOS LEGAIS.....	14
<b>2.1.1</b>	<b>Os Critérios do Imposto de Renda</b> .....	14
2.2	OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	16
2.3	SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	17
<b>2.3.1</b>	<b>Sujeito Ativo</b> .....	17
<b>2.3.2</b>	<b>Sujeito Passivo</b> .....	17
<b>2.3.3</b>	<b>Responsável Tributário</b> .....	17
2.4	FATO GERADOR.....	19
2.5	DEFINIÇÃO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA	20
2.6	BASE DE CALCULO .....	22
2.7	ALÍQUOTA.....	23
2.8	CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....	23
2.9	LANÇAMENTO .....	24
2.10	MODALIDADES DE LANÇAMENTO .....	26
<b>3</b>	<b>DA NÃO INCIDÊNCIA DO IRRF SOBRE O MONTANTE GLOBAL PAGO EXTEMPORANEAMENTE</b> .....	31
3.1	ASPECTOS GERAIS SOBRE A PROBLEMÁTICA .....	31
<b>3.1.2</b>	<b>O Lapso Temporal do Imposto de Renda e a Lei nº 7.713/88</b> .....	31
<b>3.1.3</b>	<b>A Instrução Normativa 1.127/2011 e seus Benefícios ao Contribuinte</b>	33
3.2	NINGUÉM PODE SE BENEFICIAR DA PRÓPRIA TORPEZA .....	35
<b>3.2.1</b>	<b>Repartição das Receitas Tributárias</b> .....	35
<b>3.2.2</b>	<b>Da Restituição do Indébito Tributário</b> .....	38
<b>3.2.3</b>	<b>Legitimidade para a Restituição Tributária</b> .....	39
<b>3.2.4</b>	<b>Repetição de Indébito Tributário</b> .....	40
<b>3.2.5</b>	<b>Sujeitos da Ação de Repetição de Indébito Tributário</b> .....	40
<b>3.2.6</b>	<b>Prazo Decadencial para Repetição de Indébito Tributário</b> .....	41

<b>3.2.7 A Repetição de Indébito e o Servidor Público</b> .....	41
<b>3.3 REGRA MATRIZ DE INCIDENCIA</b> .....	46
<b>3.3.1 Regime de Caixa</b> .....	46
<b>3.3.2 Regime de Competência</b> .....	46
<b>3.3.3 Regime de Caixa X Regime de Competência</b> .....	46
<b>4 CONCLUSÃO</b> .....	54
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	57

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho versa sobre a incidência do imposto de renda retido na fonte sobre o montante pago extemporaneamente, visando identificar a legitimidade das partes, o fato gerador do imposto, bem como a base de cálculo, a função social e os princípios constitucionais que o norteiam, com o objetivo de identificar a natureza do fato que gerou o imposto indevidamente.

Para que se consiga identificar o erro na incidência do imposto sobre o montante pago extemporaneamente é necessário que se faça um estudo muito detalhado, minucioso sobre o imposto de renda, para que se possa mostrar a União Federal que quando há pagamentos acumulados é necessário uma análise do que se está sendo pago, para que não haja incidência de imposto indevidamente, para que o contribuinte não saia prejudicado financeiramente.

O presente estudo tem por base o lapso temporal, preocupando-se em demonstrar a administração pública que o imposto de renda retido na fonte é indevido, por ser incidente sobre o montante pago em uma única parcela, mas que se refere a diversos meses e que se pago na devida data do vencimento, ou seria isento ou no máximo incidiria uma alíquota menor.

Em um dado momento da pesquisa estudaremos a Lei nº 12.350/2010, a qual positivou a análise dos pagamentos acumulados e também a IN 1.127/2011 da Receita Federal do Brasil, esta regula os pagamentos acumulados no ano de 2010 referente a anos anteriores.

A presente pesquisa se faz também sobre os valores recebidos efetivamente em anos anteriores a 2010 referentes a diversos meses, a qual a legislação para esses recebimentos será a Lei nº 7.713/88, no qual esses contribuintes são prejudicados, ferindo assim o princípio da isonomia.

Haverá também o estudo sobre a diferença entre o contribuinte comum e o servidor público, pois este último além de ter a incidência do imposto sobre o montante, também terá que descobrir quem será o sujeito passivo da ação judicial, se será a União Federal ou O Estado membro, esta celeuma se dará em face do art. 157 inciso I e 158 inciso I, ambos da Constituição Federal/88, o qual haverá um estudo minucioso.

Ao analisar o imposto de renda retido na fonte, perceberemos a importância deste aos cofres da União Federal e aos Estados membros, bem como dos Municípios.

Será estudada a Lei nº 7.713/88, lei esta que regula o imposto de renda, bem como todas as demais leis, instruções normativas e princípios constitucionais que norteiam o imposto em questão, será realizada também uma pesquisa doutrinária e jurisprudencial para que dessa forma possamos contribuir para uma solução na celeuma do IRRF sobre o montante pago extemporaneamente.

## 2 O IMPOSTO DE RENDA

### 2.1 ORIGEM E FUNDAMENTOS LEGAIS

O imposto de renda teve sua origem na Inglaterra, em meados do século XVIII, com a finalidade de angariar recursos para o financiamento da guerra. No Brasil, o imposto de renda institui-se com a Lei nº 317 de 21 de outubro de 1843, com a nomenclatura de imposto progressivo sobre os vencimentos, desde então, passou por varias modificações, porém entrou em vigor somente em 1922, com fulcro no artigo 31, da Lei nº 4.625 de 31 de dezembro, do mesmo ano, para o exercício de 1923<sup>1</sup>.

A arrecadação do imposto de renda retido na fonte (IRRF) é uma das modalidades do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, e tem suporte no âmbito da legislação ordinária, na Lei nº 7.713/88, no Código Tributário e na Constituição Federal, 1988. E será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, conforme parágrafo 2º, art. 153, da Constituição Federal.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

#### 2.1.1 Os critérios do imposto de renda

Generalidade significa que o tributo deve abranger todos os contribuintes, sem distinção alguma, que concorram com a hipótese de incidência para a obrigação tributária.

---

<sup>1</sup> Manual do Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte. Disponível em Site: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/histPrimordiosMundo.asp>>Acessado em 29/03/2012.

Universalidade este critério nos revela a lacuna que o legislador deixou no que se refere base de calculo, quando conceituou quaisquer renda e proventos auferidos pelo agente passivo, ou seja, toda e qualquer renda adquirida pelo contribuinte poderá ser tributada.

O critério de progressividade esta fundamento também no princípio da igualdade jurídica tributária, que está disposto no inciso I, do art.5º da CF/88<sup>2</sup>, instituto que ampara a igualdade de todos perante a lei.

Aplicando o princípio da igualdade no direito tributário, a legislação visa coibir privilégios no que tange o direito tributário, ou seja, todos aqueles que se encontram em igual situação, devem ter os mesmos direitos e obrigações, pois a lei não permite que se reserve tratamento fiscal diverso à cidadãos que se encontram na mesma condição.

A progressividade tem a função de graduar a capacidade econômica do contribuinte, através de alíquotas calculadas sobre faixas de valores estabelecidos em lei, ou seja, quanto maior o valor da base de calculo do imposto, maior será a alíquota.

O IRRF encontra previsão legal no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988, onde dá a nomenclatura a renda e proventos de qualquer natureza. Estipula também que a competência para legislar é da União, podendo a mesma delegar esse poder para outro órgão público, é uma fonte rica, pois recolhe valores a partir de um teto de rendimentos, estipulado todo o ano com alíquotas diferenciadas, pela Receita Federal do Brasil.

Hugo de Brito, explica que o IR é de competência federal, porque somente a União poderá usá-lo como forma de redistribuição de renda, para que dessa forma mantenha-se equilibrado o desenvolvimento do país<sup>3</sup>.

Tendo em vista que imposto de renda tem suma importância no orçamento da União Federal, sendo esta, a principal fonte de receita tributária, a incidência do

---

<sup>2</sup> BRASIL. **Constituição Federal de 1988**, paginação indeterminada Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)> acessado em 29 de mar. 2011.

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26. Ed. São Paulo. Malheiros Editores, 2005, p. 312 - 313.

Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), tem como missão prover o Estado de recursos para garantir o bem-estar social, prestar serviços de excelência à sociedade e prover segurança, confiança e facilitação para o comércio internacional, como informa os regulamentos de imposto de renda da Receita Federal do Brasil (RIR).

O imposto de renda retido na fonte, não tem vínculo com nenhuma atividade específica do Estado para com o contribuinte, ou seja, o imposto não tem um fim específico. O único requisito para a incidência do imposto é a aquisição de disponibilidade de renda.

Nas relações de Direito Tributário, o Estado atua como sujeito passivo da relação jurídica – obrigação tributária, enquanto o particular fica submetido ao cumprimento de uma obrigação tributária por ele imposta como sujeito passivo.

## 2.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Pedreira<sup>4</sup> entende que obrigação tributária é tudo aquilo que compreende todas as modalidades de relações obrigacionais reguladas pela lei tributária, independente do objeto. Sendo dividida a obrigação tributária em principal e acessória.

A obrigação principal é aquela, que tem por objeto a de tributo, surge com a ocorrência do fato gerador e extinguindo juntamente com a mesma, conforme disposto no art. 113, § 1º do CTN<sup>5</sup>.

A obrigação acessória é aquela que decorre da legislação tributária e tem por objeto a prestação (positiva ou negativa) nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos<sup>6</sup>, tendo em vista a não inobservância da desta obrigação, converte-se em obrigação principal (art. 113, § 3º do CTN)<sup>7</sup>.

---

<sup>4</sup> PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de Renda**. Justec Editôra 1971, Rio de Janeiro.

<sup>5</sup> BRASIL. **Código Tributário Brasileiro**. Paginação indeterminada Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> acessado em 30 de mar.2012.

<sup>6</sup> Ibid., paginação indeterminada

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

<sup>7</sup> PEDREIRA, 1971. p. 1.



## 2.3 SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O art. 153, inciso III, da Constituição Federal define o sujeito ativo do imposto de renda e o sujeito passivo é toda aquela pessoa física ou jurídica que adquirir disponibilidade econômica ou jurídica de renda, de fato, também disposto no mesmo dispositivo legal do sujeito ativo.

### 2.3.1 Sujeito ativo

O sujeito ativo da obrigação tributária é sempre pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento<sup>8</sup>, no caso do IR, será a União Federal e a Secretaria da Receita Federal a administração deste imposto.

### 2.3.2 Sujeito Passivo

O Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo<sup>9</sup> é o titular de renda ou proventos de qualquer natureza, também chamado de contribuinte desde que haja relação direta e pessoal que constitua o respectivo fato gerador. O inciso II do mesmo estatuto combinado com art. 45, do CTN<sup>10</sup>, atribui responsabilidade pela retenção e recolhimento aos cofres públicos do imposto à fonte pagadora <sup>11</sup>.

### 2.3.3 Responsável tributário

---

<sup>8</sup> BRASIL, **Código Tributário Brasileiro**. paginação indeterminada. Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

<sup>9</sup> BRASIL, **Código Tributário Brasileiro**. Paginação indeterminada .Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

<sup>10</sup> BRASIL, **Código Tributário Brasileiro**. Paginação indeterminada. Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

<sup>11</sup> BRASIL, **Código Tributário Brasileiro**. Paginação indeterminada. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O art. 12, § único, inciso II, do CTN<sup>12</sup>, indica como responsável pela arrecadação do tributo todo aquele que não concorre para a posição de contribuinte, ou seja, o sujeito passivo da obrigação tributária, porém torna-se responsável pela arrecadação em face do fato gerador da obrigação, isso quer dizer que aquela pessoa que tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Este será solidário no que se refere a arrecadação do imposto aos cofres públicos, conforme disposto no art. 124, inciso I<sup>13</sup>, combinado com art. 128<sup>14</sup> e art.45, § único<sup>15</sup>, todos do CTN.

Sabbag afirma que se o responsável pela retenção do IRRF, se omitir no que se refere a arrecadação do imposto, este poderá passar para o lado passivo da obrigação tributária e ainda poderá ser multado pelo não cumprimento da obrigação tributária, porém o imposto será cobrado do contribuinte que deveria tê-lo pago, na ocasião, assim como descreveu em sua obra:

“...Por conveniência da administrativa e sempre por meio de lei, visando a praticidade da arrecadação, a fonte pagadora pode ficar no polo passivo da relação jurídica na situação de *responsável* pelo recolhimento do tributo. No caso de omissão de retenção do IRRF, a fonte pagadora irá arcar com a multa pelo não cumprimento da obrigação, enquanto deve ser cobrado o imposto não recolhido da pessoa física, contribuinte do imposto. Urge mencionar que as pessoas jurídicas estrangeiras, que funcionam no País, serão igualmente consideradas como contribuintes<sup>16</sup>”.

---

<sup>12</sup> BRASIL, **Código Tributário Brasileiro**. paginação indeterminada. Art. 12. O disposto na alínea a do inciso IV do artigo 9º, observado o disposto nos seus §§ 1º e 2º, é extensivo às autarquias criadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes. II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

<sup>13</sup> BRASIL, **Código Tributário Brasileiro**. paginação indeterminada. Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

<sup>14</sup> BRASIL, **Código Tributário Brasileiro**. paginação indeterminada. Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

<sup>15</sup> BRASIL, **Código Tributário Brasileiro**. paginação indeterminada. Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

<sup>16</sup> SABBAG, Eduardo. **MANUAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. 2. Ed. 2. Tiragem. Saraiva, São Paulo. 2010. p. 1059.

Sacha<sup>17</sup>, lembra que no imposto de renda há dois tipos de contribuintes: as pessoas físicas (PF) e pessoas jurídicas (PJ). No cálculo do IR para a pessoa jurídica não é obrigatória a arrecadação do IR, no mês que ultrapassa a tabela de alíquota, sendo possível o pagamento do Imposto anualmente, sem prejuízo nenhum a pessoa jurídica, já na pessoa física quando este auferir algum valor que cujo fato gerador incida IR, este não tem a opção, primeiro desconta o imposto da pessoa física (PF), repassando aos cofres da União, sendo considerada a técnica de arrecadação antecipatória, depois o contribuinte na tentativa de reembolso do valor descontando, ele pode ou declarar imposto de renda na condição de pessoa física ou ajuizar ação contra a União.

## 2.4 FATO GERADOR

Tendo em vista que o fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, conforme disposto no art. 43, do CTN, isso equivale dizer que valores ainda não recebidos pelo contribuinte e que são apenas promessas de recebimentos, estes não somam na base de cálculo para o fato gerador da obrigação, da mesma forma ocorre com a permanência de valores de terceiros, isso porque estes contribuintes são os titulares do fato gerador, como dispõe o art. 45, do CTN<sup>18</sup>.

O fato gerador é a materialização da hipótese de incidência do imposto, representa o momento que se concretiza a hipótese estabelecida em lei, assim teremos a transformação da incidência do imposto em fato gerador<sup>19</sup>.

Falcão conceitua o fato gerador como "...o conjunto de fatos ou estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo, não é fato gerador quem gera a obrigação tributária, esta advém de lei própria, ressalta ainda que é requisito essencial o fato gerador estar definido em lei, em caso negativo será considerado para o direito tributário um fato irrelevante<sup>20</sup>.

---

<sup>17</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição Federal de 1988**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 418

<sup>18</sup> PAULSEN, Lenadro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 10. Ed. Porto Alegre: Revista Atual – Livraria do advogado - Smafe 2008. p. 54.

<sup>19</sup> SABBAG. 2010 p. 11.

<sup>20</sup> Coelho, 1999. Pág.2, 4 e 13.

Sabbag<sup>21</sup> afirma que a hipótese de incidência e o fato gerador podem ser divididos em cinco aspectos:

- Pessoal – sujeito passivo e sujeito ativo.
- Temporal – momento da ocorrência do fato gerador.
- Espacial – Lugar de ocorrência do fato gerador.
- Material – descrição do núcleo da hipótese de incidência.
- Quantitativo – base de cálculo e alíquota.

O imposto de renda tem o fato gerador instantâneo, isto é, quando é gerado num dado momento do tempo, se configurado por um ato, neste caso, aquisição de qualquer renda, dessa forma iniciando o fato gerador, e conseqüentemente uma obrigação tributária<sup>22</sup>.

## 2.5 DEFINIÇÃO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

É de competência exclusiva da União Federal, instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), conforme disposto no art. 153, inciso III, da Constituição Federal (CF/88) e art. 43, do Código Tributário Nacional (CTN). E tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica e discrimina como renda o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, sendo que proventos de qualquer natureza, seriam os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, como demonstra o art. 43, do CTN.

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

- I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da

---

<sup>21</sup> SABBAG, 2010 p. 11.

<sup>22</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. Ed. São Paulo:Saraiva, 2011. p. 593.

origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).

Tendo em vista que o fato gerador do IR, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica sobre a renda e proventos de qualquer natureza, pois bem, neste ponto o legislador deixa de conceituar o que se refere “proventos de qualquer natureza”.

Balieiro, menciona em sua obra, que o art. 145, §1º e 153, § 2º I, ambos da CF/88, nos remete ao pensamento que “o que interessa é surpreender a lei, real capacidade econômica da pessoa, de modo que o acréscimo patrimonial tributado seja efetivo<sup>23</sup>”

Paulsen neste sentido menciona que: “ O conceito de renda não esta à disposição do legislador infraconstitucional<sup>24</sup>”. A amplitude dos termos “renda” e “proventos de qualquer natureza” nos dá a base de calculo para saber o que incide ou não, à título de imposto de renda.

Considerando que vivemos em um Estado de Direito Democrático, a tributação é a receita que permite que se mantenha a estrutura política e administrativa do Estado e as ações do governo. “Mas a tributação arbitrária e excessiva pode, por si própria, ter efeitos perversos<sup>25</sup>”.

Tendo em vista, que o CTN ao interpretar o fato gerador dos tributos, não leva em consideração a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou seus efeitos, inciso I e II, do art. 118. Sendo assim podemos afirmar que o CTN legaliza a tributação sobre atividades ilícitas ou imorais.

Amaro, segue nesta mesma linha de raciocínio, quando afirma:

---

<sup>23</sup> BALIEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2006.

<sup>24</sup> PAULSEN. 2008. p. 296.

<sup>25</sup> Ibd. p. 1.

“o dispositivo afirma o princípio de que, para a incidência do tributo, não é relevante a regularidade jurídica do ato, ou a licitude do seu objeto ou dos seus efeitos, nem é decisivo indagar dos efeitos reais dos fatos ocorridos<sup>26</sup>”.

Considerando uma leitura gramatical do art. 118, do CTN, para que se constitua a obrigação tributária, pouco importa se esta tributação advém de um ato ilícito ou imoral, mas sim o efeito econômico dela decorrente<sup>27</sup>.

Amílcar justifica a tributação sobre atividades ilícitas levando em consideração que, “...não se pode dar a quem os pratica um tratamento menos gravoso do que o conferido aos que agem licitamente<sup>28</sup>. Esta teoria encontra subsídios no art. 150, II da CF/88.

Considerando que, atividade ilícita não é fato gerador de tributos, mas sim suporte fático de sanção, pois esta visa impedir ou desestimular um “negócio jurídico” não que tal ato esteja tipificado, mas irregular perante a lei, exemplo um advogado atuando no exercício da profissão, sem a devida habilitação, este não poderá se isentar do cumprimento de obrigação tributária, por estar irregular.

Amaro, citando Becker, afirma em sua obra, a Teoria Geral do Direito Tributário, que: “O problema está na fase de lançamento<sup>29</sup>”.

## 2.6 BASE DE CÁLCULO

Latorraca, citando Becker conceitua base de cálculo assim:

“na dissecação da hipótese de incidência do imposto de renda, em primeiro lugar, cumpre verificar se a base de cálculo (núcleo) do tributo é o fato econômico da existência de renda, pois somente no caso afirmativo é que estará diante de um imposto de renda... No segundo momento da dissecação da hipótese de incidência do imposto de renda, deve-se investigar o número e a natureza dos elementos adjetivos, que entram na sua composição...O gênero jurídico do tributo é resultante da natureza do núcleo e as espécies jurídicas daquele gênero jurídico de tributo são conferidos pelo elemento subjetivo<sup>30</sup>”.

<sup>26</sup> AMARO.2011 p. 301.

<sup>27</sup> BAUM, Adler. **Uma Leitura Constitucional da Tributação de Atividades Ilícitas**. Disponível em <http://www.adler.adv.br/artigos.html>. acessado em 14 abr 2012, paginação indeterminada.

<sup>28</sup> FALCÃO, Amícar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. Revista dos Tribunais – São Paulo, 1977. p. 90.

<sup>29</sup> AMARO. 2011. p. 302.

<sup>30</sup> BECKER apud Latorraca, Nilton. **Direito Tributário**. 14ª Edição, São Paulo, Editora Atlas S.A. – 1998. p. 152.

O fato gerador também é de suma importância para a base de cálculo do tributo, ou seja, o valor base a qual será aplicada a alíquota para se obter o valor do imposto<sup>31</sup>.

Amaro diz “chama-se *base de cálculo* a medida *legal* da grandeza do fato gerador”<sup>32</sup>. A base de cálculo do IR é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis, conforme disposto do art. 44, do CTN.

O imposto de renda retido na fonte tem como base de cálculo, para que o fato gerador possa gerar uma obrigação tributária, toda e qualquer importância adquirida pelo contribuinte à título de “renda ou proventos de qualquer natureza”, em fatos isolados e sobre a base de cálculo, definida em lei, aplica-se uma alíquota definida pela tabela progressiva mensal, tabela esta disponibilizada pela Receita Federal do Brasil.

## 2.7 ALÍQUOTA

Partindo de uma leitura textual do art. 43, da CF/88<sup>33</sup>, torna claro que o critério material da regra matriz para a incidência do imposto sobre a renda é o verbo “auferir” renda.

Tendo o imposto de renda a função social a distribuição de rendas, tentando manter um equilíbrio social, fundamentado no princípio da igualdade e um dos seus critérios será a progressividade, por isso, o imposto será calculado por uma alíquota de acordo com o valor estipulado em lei.

A alíquota aplicada sobre a base de cálculo do IRRF é um percentual que vai variar entre 7,5 à 27,5% e diminuindo o valor à deduzir também extraído da tabela progressiva, teremos o montante a recolher aos cofres públicos da União.

## 2.8 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

---

<sup>31</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed/4. Tiragem, Rio de Janeiro: 1999. p. 78.

<sup>32</sup> AMARO. 2011 p. 290.

<sup>33</sup> BRASIL, **Constituição Federal de 1988**. Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm) > acessado em 29 de mar. 2011, paginação indeterminada.

O crédito tributário advém da relação jurídica decorrente da hipótese de incidência do fato gerador, este irá de constituir após o lançamento do imposto, por parte da administração pública, conforme disposto no art. 139<sup>34</sup>, do CTN.

## 2.9 LANÇAMENTO

A simples ocorrência do fato gerador dá o nascimento da obrigação tributária, mas para que o imposto possa ser devidamente cobrado do contribuinte, esta obrigação deverá se transformar em crédito tributário, e isso somente será possível com o lançamento por parte da administração pública.

O lançamento é o ato privativo da administração pública, que tem como função constituir o crédito tributário, decorrente do fato gerador da obrigação correspondente, conforme disposto no art. 142, do CTN.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Dentre as finalidades e funções do lançamento tributário pode-se destacar: verificação do fato gerador, a determinação da matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e propor, se for o caso, aplicação da penalidade cabível<sup>35</sup>.

Becker afirma em sua obra que, mesmo antes do lançamento tributário o direito existe, porém a administração pública não pode exigir do contribuinte, pois o fato jurídico somente vai se dar, por completo após o lançamento tributário concluído, nos ditames da lei<sup>36</sup>.

---

<sup>34</sup> BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> acessado em 30 de mar. 2012.

<sup>35</sup> EDUARDO. 2011 p. 738 - 739.

<sup>36</sup> BECKER, Alfredo Augusto. p. 327.



Amaro nos lembra que no caso do imposto de renda, após a ocorrência do fato gerador, o sujeito passivo (contribuinte) tem o dever legal de recolher o montante apurado aos cofres públicos, sem que o sujeito ativo (administração pública) realize qualquer ato administrativo, ou seja, o lançamento<sup>37</sup>.

Considerando que, o lançamento é o procedimento administrativo documental de cobrança, que dá origem a relação jurídico-tributária pelo fisco. Neste ato, depois de confirmado o fato gerador da obrigação tributária, será identificado o sujeito passivo da obrigação, o valor do imposto devido, dessa forma tornando o valor da obrigação líquido e certo, que é em tese devido ao fisco<sup>38</sup>. Pode-se considerar no caso do imposto de renda, a lei ordena que o sujeito passivo (contribuinte) recolha aos cofres público, a importância referente ao imposto, independente da administração pública praticar qualquer ato, ou seja, o lançamento, conforme disposto no art. 150, do CTN<sup>39</sup>.

Na hipótese do sujeito passivo não cumprir com a obrigação tributária ou recolher a menor o valor do imposto, a administração pública deverá realizar a prática do ato de lançamento, com a finalidade de adquirir o seu direito subjetivo, que é a cobrança do imposto<sup>40</sup>, pois somente após o lançamento por parte da administração pública, que a obrigação tributária se tornará exigível.

O lançamento tem suma importância, pois este vai ser o marco temporal para o instituto da prescrição e decadência. Tendo em vista que a decadência inicia-

---

<sup>37</sup> AMARO. 2011. p. 360.

<sup>38</sup> BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> acessado em 30 de mar.2012.

<sup>39</sup> BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> acessado em 30 de mar.2012.

<sup>40</sup> AMARO. 2011. p. 361.

se no 1º dia posterior ao dia em que o lançamento poderia ter sido efetuado pela administração pública<sup>41</sup>.

Amaro lembra que, a simples “ocorrência do fato gerador dá o nascimento à obrigação tributária”. E que para se concretizar a obrigação tributária, ou seja, para que o fisco adquira o direito de cobrar do contribuinte o devido imposto, é necessário o lançamento por parte da administração pública, assim transformando a obrigação tributária em crédito tributário.

No caso do imposto de renda, a lei determina que primeiro haja o pagamento da obrigação, sem qualquer fiscalização por parte do sujeito ativo, no caso a União, dessa forma temos um lançamento por homologação<sup>42</sup>.

No imposto em questão, essa não é regra geral, pois para que se formule a obrigação tributária, basta ocorrer o fato gerador, assim o sujeito passivo tem a obrigação de recolher o imposto devido, mesmo que o sujeito ativo, neste caso a União, não tenha praticado nenhum ato ou lançamento, fica este somente com o encargo de receber o montante do tributo e quitá-lo, porém com a anuência desta obrigação posterior<sup>43</sup>.

## 2.10 MODALIDADE DE LANÇAMENTO

Tendo em vista que o lançamento é um ato privativo da administração pública, não podemos desconsiderar que o sujeito passivo da obrigação também tem sua importância neste ato. O código tributário nos revela três tipos de lançamento, quais sejam:

- a) Direto, de ofício ou ex officio (art. 149, I do CTN)<sup>44</sup> ;
- b) Misto ou por declaração (art. 1477 do CTN)<sup>45</sup> ;

---

<sup>41</sup> BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> acessado em 30 de mar. 2012.

<sup>42</sup> MACHADO. 2000. p. 307.

<sup>43</sup> AMARO. 2011. p. 360-361.

<sup>44</sup> BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> acessado em 30 de mar. 2012.

c) Por homologação ou autolançamento (art.150 do CTN)<sup>46</sup>

Lançamento por declaração esta disposto no art. 147, do CTN<sup>47</sup>. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiros, tal declaração não é considerado ato de lançamento, só assim o será quando a administração pública efetivar, documentalmente o ato de lançamento<sup>48</sup>.

Lançamento de ofício ou ex officio, esta disciplinado no art. 149, do CTN<sup>49</sup>, neste caso o lançamento é efetuado de ofício pela administração pública e a mesma autoridade fará a revisão de ofício<sup>50</sup>.

Lançamento por homologação é exclusivo dos impostos incidentes sobre fatos geradores instantâneos, ou seja, aqueles onde o sujeito passivo tem o dever legal de recolher o imposto antes que o sujeito ativo se manifeste , conforme disposto no art. 150, do CTN<sup>51</sup>.

Neste caso a administração pública vai homologar o lançamento, ou seja, depois de certificar-se por meio de declaração, que o imposto foi devidamente recolhido, a autoridade homologará o lançamento, e este será extinto pelo seu pagamento<sup>52</sup>.

Caso, após a verificação da obrigação tributária, pela administração pública, o sujeito ativo detectar que há alguma irregularidade (não pagamento ou pagamento

---

<sup>45</sup> BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> acessado em 30 de mar.2012.

<sup>46</sup>BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> acessado em 30 de mar.2012.

<sup>47</sup>BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> acessado em 30 de mar.2012.

<sup>48</sup>AMARO. 2011. p. 384.

<sup>49</sup> BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> acessado em 30 de mar.2012.

<sup>50</sup> AMARO. 2011. p. 386.

<sup>51</sup> BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> acessado em 30 de mar.2012

<sup>52</sup> AMARO. 2011. p. 389.

a menor), este fará o lançamento da obrigação tributária, neste caso a lei prevê penalidade aplicadas ao sujeito passivo pelo descumprimento do seu dever legal.

Constatando alguma irregularidade na obrigação tributária, cabe ao sujeito ativo, a União Federal, após concluir o lançamento, notificar o sujeito passivo do seu descumprimento quanto a obrigação tributária e que este quite a obrigação em aberto, dentro do prazo notificado, sob pena de cobrança judicial. Esta anuência chama-se lançamento por homologação e esta regulamentada no art. 150, do CTN<sup>53</sup> e o Decreto Lei nº 1.967/88, a qual atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento da obrigação tributária, mesmo sem o prévio exame da administração pública.

Há duas correntes no que se refere a natureza do lançamento da obrigação tributária, sendo uma que concorda que o lançamento tem caráter declaratório e a corrente que diz que este tem caráter constitutivo da obrigação.

A corrente que defende a natureza declaratória do lançamento da obrigação tributária, é a maior delas, pois acreditam que o lançamento não tem o poder de modificar ou extinguir direitos, apenas o de declarar o direito do sujeito ativo, em cobrar a obrigação tributária, sendo que esta surge com a ocorrência do fato gerador.

Carraza afirma que, o lançamento não dá origem à obrigação tributária, apenas declara seu montante<sup>54</sup>, aliando-se a corrente que defende que o lançamento é de natureza declaratória.

Sacha, citando Alberto Pinheiro Xavier, afirma que o lançamento tributário tem natureza declaratória, pois somente com este ato por parte da administração pública é que se pode exigir a obrigação tributária<sup>55</sup>.

Falcão<sup>56</sup> também entende que o lançamento tem natureza declaratória, pois este ato limita-se apenas a "...reconhecer, valorar qualitativa e quantitativamente,

---

<sup>53</sup>BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> acessado em 30 de mar.2012.

<sup>54</sup>CARRAZA, Roque Antonio. **Imposto Sobre a Renda**. Malheiros Editores Ltda: São Paulo, 2005. p. 405.

<sup>55</sup>COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Lançamento Tributário e Decadência**. Co-edição. Dialética: São Paulo, 2002. p. 396.

<sup>56</sup>FALCÃO.,1977. p. 104.

liquidar em suma a obrigação tributária que lhe é preexistente, que nasce quando da ocorrência do fato gerador...”.

A outra corrente defende a natureza constitutiva do lançamento, fundamentando-se basicamente em uma leitura gramatical do art. 142, do CTN.

Filho menciona em sua obra que “constituir o crédito tributário pelo lançamento nada mais é do que formalizar um título jurídico dotado de certeza e liquidez, hábil, conseqüentemente, para compelir o contribuinte a cumprir o seu dever legal<sup>57</sup>”.

Há uma terceira corrente, esta defende a tese que o lançamento tem natureza híbrida, ou seja, misturam as duas naturezas, tanto a declaratória como a constitutiva, estes acreditam que o fato gerador determina a obrigação tributária e o lançamento determina o crédito tributário, tornando a obrigação um título líquido, certo e exigível, em face de um procedimento administrativo próprio, no caso do IR, da União.

Sabbag entende que o lançamento tributário tem natureza jurídica mista ou dúplice, tendo em vista que é constitutiva do crédito tributário e declaratória da obrigação tributária<sup>58</sup>.

A afirmação de Sabbag, advém de uma leitura textual do art. 142, *caput*, do CTN que diz “(...) é procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente (...)”, ou seja, a natureza declaratória do lançamento, com efeito *ex tunc*, confirmando a ocorrência do fato gerador. Continuando a leitura do art. 142, do CTN, no que se refere ao lançamento: “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento (...)”, aqui se explica a natureza constitutiva do lançamento, com efeito *ex nunc*, no surgimento da obrigação tributária<sup>59</sup>.

Da Rosa Jr. assim como Sabbag, também considera a natureza do lançamento tributário mista, pois afirma que o dispositivo que institui o lançamento

---

<sup>57</sup> FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. **Lançamento Tributário e Decadência**. Dialética: São Paulo, 2002. p. 24.

<sup>58</sup> SABBAG. 2010. p. 740.

<sup>59</sup> *Ibdi*. p 740.

que constitui o crédito tributário e natureza declaratória quando se refere a obrigação tributária<sup>60</sup>.

Neto, citando Carvalho, afirma em sua obra que o fato do crédito tributário não ser pago pelo contribuinte, não poderá haver homologação do lançamento<sup>61</sup>.

Para tanto, sendo o objeto da homologação a atividade de apuração do sujeito passivo, mesmo não havendo a quitação antecipada do crédito tributário, o contribuinte poderá ser inscrito em dívida ativa, desde que devidamente notificado pelo sujeito ativo da obrigação tributária<sup>62</sup>.

---

<sup>60</sup> ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 16. ed Renovar: Rio de Janeiro - São Paulo. p. 549.

<sup>61</sup> LYRIO NETO, Gilberto. Noções Sobre o Lançamento Tributário. Disponível em: <http://webartigos.com/artigos/nocoos-sobre-o-lacamento-tributario/1652/>. Acessado em 02 maio 2012. Paginação indeterminada.

<sup>62</sup> LYRIO NETO, Gilberto. Noções Sobre o Lançamento Tributário. Disponível em: <http://webartigos.com/artigos/nocoos-sobre-o-lacamento-tributario/1652/>. Acessado em 02 maio 2012. Paginação indeterminada.

### 3 DA NÃO INCIDÊNCIA DO IRRF SOBRE O MONTANTE GLOBAL PAGO EXTEMPORANEAMENTE

#### 3.1 ASPECTOS GERAIS DA PROBLEMÁTICA

Pretende-se neste segundo capítulo apresentar o aspecto geral sobre a problemática, da incidência do imposto de renda sobre o montante global pago extemporaneamente.

Tendo em vista que a lei do imposto retido sobre a renda é muito clara, quando discrimina o lapso temporal para a incidência do imposto, ou seja, deve ser calculado instantaneamente, da ocorrência do fato gerador, isto é, somente será retido o IR sobre rendimentos recebidos dentro do mês, caso haja mais de um pagamento dentro do mesmo mês e da mesma fonte pagadora, a soma destes servirão como base de cálculo para o imposto, aplicando-se a alíquota correspondente, conforme tabela progressiva do imposto de renda, de acordo com a Lei nº 11.482/2007, lei esta que efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física, como por exemplo a tabela para 2012, abaixo:

**Tabela – 1 Tabela Progressiva para o cálculo mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para o exercício de 2013, ano-calendário de 2012.**

<b>Base de cálculo mensal em R\$</b>	<b>Alíquota %</b>	<b>Parcela a deduzir do imposto em R\$</b>
Até 1.637,11	-	-
De 1.637,12 até 2.453,50	7,5	122,78
De 2.453,51 até 3.271,38	15,0	306,80
De 3.271,39 até 4.087,65	22,5	552,15
Acima de 4.087,65	27,5	756,53

Fonte: BRASIL, Secretaria da Receita Federal. Disponível em

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Alíquotas/ContribFont2012a2015.htm>. acessado em 02 maio 2012.

#### 3.1.2 O lapso temporal do imposto de renda e a Lei nº 7.713/88

Considerando o lapso temporal do imposto e a Lei nº 7.713/88, mais especificamente o art. 12, que diz:

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. (Vide: Lei nº 8.134, de 1990, Lei nº 8.383, de 1991, Lei nº 8.848, de 1994, Lei nº 9.250, de 1995 ).

Durante muito tempo a Receita Federal do Brasil juntamente com a Procuradoria da Fazenda Nacional, levaram a risca o artigo acima citado, ou seja, utilizavam-se do regime de caixa para análise da incidência do imposto, desconsiderando o fato de que ,o valor que estava sendo recebido pelo contribuinte era acumulado de vários meses, talvez até de anos, dessa forma fazendo incidir o imposto sobre valores acumulados, valores estes que deveriam ser recebido pelo contribuinte em varias parcelas, em meses diversos, e que por motivos alheios a sua vontade, só foi possível, muitas vezes mediante a processo judicial e, por isso, o valor recebido ultrapassou a tabela progressiva do imposto de renda, fazendo incidir o imposto de renda em sua alíquota máxima, ferindo assim o princípio da isonomia.

Tendo o contribuinte se sentido prejudicado com a retenção do imposto, inúmeras foram as demandas judiciais, para a restituição do imposto retido, todas com a tese de que se tivessem recebido os valores corretamente, nos meses em que deveriam ter recebidos, não haveria a incidência do imposto de renda.

Em face de tantas demandas a jurisprudência derrubou a tese de sistema de caixa da Receita Federal do Brasil, tanto nas instâncias ordinárias como nos Tribunais superiores, foram declaradas procedentes aos contribuintes prejudicados, devendo ser feita a análise mês a mês, ao qual deveriam ter sido recebidos tais rendimentos, verificando dessa forma que foi indevidamente recolhido o imposto.

Diante de tal entendimento jurisprudencial, a MP 497, que foi convertida na Lei nº 12.350, ambas de 2010, tal qual positivaram o entendimento jurisprudencial, o qual deveria ser analisada a hipótese de incidência mês a mês, para que o contribuinte não saísse prejudicado.

Considerando o entendimento pacífico dos tribunais a Receita Federal do Brasil publicou a Instrução Normativa nº 1.127, em 08/02/2011, regulamentando a



apuração da incidência do imposto de renda sobre o montante pagos em 2010 referente a anos anteriores.

### 3.1.3 A Instrução Normativa 1.127/2011 e seus benefícios ao contribuinte

A verificação de hipótese de incidência do imposto de renda retido na fonte, após a IN 1.127/2011, da Receita Federal do Brasil, se dará, com a utilização da Tabela Progressiva abaixo, extraída do próprio órgão regulamentador:

**Tabela 2** - Composição da Tabela Acumulada PARA O ANO-CALENDÁRIO DE 2012.

Base de Cálculo em R\$	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do Imposto (R\$)
Até (1.637,11 x NM)	-	-
Acima de (1.637,12 x NM) até (2.453,50 x NM)	7,5	122,78 x NM
Acima de (2.453,51 x NM) até (3.271,38 x NM)	15	306,80 x NM
Acima de (3.271,39 x NM) até (4.087,65 x NM)	22,5	552,15 x NM
Acima de (4.087,65 x NM)	27,5	756,53 x NM

BRASIL, Secretaria da Receita Federal . Disponível em

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2011/in11272011.htm>. acessado em 02 maio 2012.

NM = Número de meses a que se refere o pagamento acumulado.

Para melhor visualização da problemática em questão, vejamos um caso prático, como segue:

A fonte pagadora está calculando o rendimento recebido acumuladamente no ano-calendário de 2012, referente a 10 (dez) meses relativos a diferenças salariais devidas em 2009. Considerando-se, como exemplo, um rendimento recebido acumuladamente no valor de R\$ 20.000,00:

a) pela aplicação da tabela progressiva fonte/mensal (sem aplicação da nova regra):

rendimento acumulado = R\$ 20.000,00

alíquota aplicável = 27,5%

Imposto = R\$ 4.743,47;

**b)** pela aplicação da nova regra – tabela considerando o período de 10 meses:

rendimento acumulado = R\$ 20.000,00

alíquota aplicável= 7,5%

**Imposto = R\$ 272,20.**

Uma observação muito importante, descrita na IN 1.127/2011 da Receita Federal do Brasil, é que quando do preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, a ser entregue pelo contribuinte pessoa física, o valor será informado no campo “rendimentos recebidos acumuladamente”.

A problemática deste trabalho acadêmico, esta justamente neste ponto. Tendo em vista que a IN 1.127/2011 da Receita Federal do Brasil que regulamenta a hipótese de incidência sobre o montante pago extemporaneamente a partir dos valores recebimentos em 2010 relativos a anos anteriores, contudo os valores recebidos efetivamente em anos anteriores a 2010, estes foram regradados pela Lei 7.713/88, ou seja, foram tributados exclusivamente na fonte, no mês do crédito ou do pagamento, fundamentado art. 12<sup>63</sup>, da mesma lei, que diz claramente que no caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá sobre o valor total dos rendimentos recebidos e no mês do mesmo.

Estes contribuintes, cujo recebimento fático dos seus rendimentos acumulados extemporâneo se deu antes de 2010, estes não são beneficiados pela IN 1.127/2011, com isso a única possibilidade de receber os valores arrecadados à título de IRRF, seria a via judicial, pois a IN 1.127/2011 beneficia apenas aqueles contribuintes que receberam os rendimentos até 2010, mesmo sendo relativos a

---

<sup>63</sup> BRASIL. **Lei 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. (Vide: Lei nº 8.134, de 1990, Lei nº 8.383, de 1991, Lei nº 8.848, de 1994, Lei nº 9.250, de 1995 )

anos anteriores, ferindo dessa forma o princípio da igualdade e justiça, garantido pela Constituição Federal do Brasil, 1988.

Podemos destacar que o contribuinte que recebeu o montante acumulado antes de 2010, este poderá quando ingressar com ação judicial, tutelar além do imposto retido indevidamente, também a repetição do indébito.

## 3.2 NINGUÉM PODE SE BENEFICIAR DA PRÓPRIA TORPEZA

### 3.2.1 Repartição das receitas tributárias

A repartição das receitas tributárias, não tem relação com o contribuinte, apenas os Entes Estatais tem interesse nessa atividade financeira do Estado<sup>64</sup>.

Mesmo a Constituição Federal outorgando competência privativa à União Federal, no caso do imposto de renda retido na fonte, ela mesmo (Constituição Federal), outorga o mecanismo de participação de uma entidade no produto de arrecadação de imposto de outra entidade<sup>65</sup>.

Tendo em vista que os impostos em geral, podem ter suas receitas repartidas com outros Entes Estatais, em face de que sua incidência é independente de qualquer atividade estatal relativo ao contribuinte, ou seja, imposto não-vinculado, conforme disposto no art. 167, inciso IV da CF/88, como podemos verificar:

Art. 167. São vedados:

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

---

<sup>64</sup> HARADA, kyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed Revista e Ampliada – São Paulo – Atlas 2005. p. 70.

<sup>65</sup> Ibd., p. 71.

O art. 153, inciso III da CF/88 dá a União Federal a competência de instituir o imposto de renda e proventos de qualquer natureza e dá a Secretaria da Receita Federal do Brasil a administração da arrecadação do mesmo imposto, porém o art. 157, inciso I, também da CF/88, informa que todo e qualquer valor arrecadado à título de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sobre rendimentos de seus agentes públicos, incidente na fonte, ficará com a entidade arrecadadora, ou seja, o imposto arrecada pelo Estados e pelo Distrito Federal, ficarão com entes estatais, e o art. 158 inciso I da CF/88, estende este mesmo direito aos municípios, como podemos ver:

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Harada, faz dá algumas conotações ao artigos 157 e 158, ambos da CF/88, diz que o capítulo I da Constituição que fala sobre a repartição de receitas tributárias, estabeleceu três modalidades diferentes de repartição das receitas tributária aos Estados, Distrito Federal e Municípios, distinguindo-as assim:

“a) participação direta dos Estados, DF e Municípios no produto de arrecadação de impostos de competência impositiva da União; B) participação no produto de impostos de receita partilhada; c) participação em fundos.”<sup>66</sup>

Ainda no pensamento de Harada, explica-se as modalidades assim:

A primeira modalidade, a participação direta dos estados, DF e Municípios esta explicita, nos art. 157, inciso I e 158 inciso I, ambos da Constituição Federal/88, o qual dão autonomias aos Entes públicos quando recolherem IRRF, poderão reter em seus cofres públicos, sem o repasse a União Federal.

A segunda modalidade, esta disposta no art. 157 inciso II, art. 158 inciso II, III, IV e 159 inciso II da Constituição Federal/88, que dá aos Estados, Distrito Federal e Municípios uma participação do imposto recolhido aos cofres da União, ou seja, apenas parte do que o Ente Estatal repassar a União Federal lhe será devolvido.

A terceira modalidade esta ligada ao imposto sobre a renda e o imposto sobre produtos industrializados, previsto no art. 159, da CF/88, essa modalidade descreve a participação nos fundos, ou seja, a entidade beneficiada tem uma expectativa de receber um valor que lhe cabe<sup>67</sup>.

Fazendo uma leitura textual do art. 157, inciso I da CF/88, verificamos que a União Federal dá autonomia aos Estados e Distritos Federais, de não repassar a União Federal o valor arrecadado a título de imposto sobre de renda e proventos de qualquer natureza incidentes na fonte, sobre rendimentos pagos pelos seus agentes públicos.

Com o mesmo intuito segue o art. 158 inciso I, da CF/88, que também permite aos municípios reterem para si os valores arrecadados à título de imposto de renda incidentes sobre os vencimentos de seus servidores.

No imposto de renda retido na fonte, a lei atribui a responsabilidade tributária à fonte pagadora, por isso, no momento em que o Estado e o Distrito Federal, bem como os Municípios, efetuam a arrecadação do imposto de renda retido na fonte de seus agentes públicos, não será necessário o repasse aos cofres da União Federal, pois o art. 157, inciso I e 158, inciso I, ambos da CF/88, lhe permite reter

---

<sup>66</sup> HARADA. 2005. p. 74.

<sup>67</sup> Ibd., p. 75 - 76.

para si, os valores arrecadados à título de IRRF, nos vencimentos dos seus agentes públicos<sup>68</sup>.

Para que possamos ter uma melhor visão de hipóteses de repartição de receitas tributárias apresentamos o quadro a seguir:

**Tabela 3**

TRIBUTOS	DESTINO	OBSERVAÇÕES
IRPF (FONTE)	100% para os Estados.	100% do IR, retido na fonte, incidente sobre pagamentos aos seus funcionários.
IRPF ( FONTE)	100% para os Municípios.	100% do IR, retido na fonte, incidente sobre pagamentos aos seus funcionários.
Impostos oriundos da competência residual da União	20% para os Estados.	Art. 154, I c/c ART 157, II ambos da CF/88

Fonte: <http://piam.wordpress.com/2009/09/11/reparticao-de-receitas-tributarias/>.

### 3.2.2 Da restituição do indébito tributário

A súmula nº 71 do STF, diz que o imposto indireto, mesmo recolhido aos cofres públicos indevidamente não será restituído ao contribuinte, in verbis:

**STF Súmula nº 71** - 13/12/1963 - *Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal - Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 57.*

**Pagamento Indevido - Restituição de Tributo Indireto – Cabimento**

Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto.

Considerando que o imposto de renda retido na fonte é um imposto direto, pois sua incidência se dá diretamente sobre a aquisição de renda do contribuinte, o mesmo se beneficiará sobre a Súmula nº 546 do STF, que diz:

**Súmula 546**

CABE A RESTITUIÇÃO DO TRIBUTOS PAGO INDEVIDAMENTE, QUANDO RECONHECIDO POR DECISÃO, QUE O CONTRIBUINTE "DE JURE" NÃO

<sup>68</sup>[HTTP://piam.wordpress.com/2009/09/11/repartcao-de-receitas-tributarias](http://piam.wordpress.com/2009/09/11/repartcao-de-receitas-tributarias). Acessado em 14/05/2012.

RECUPEROU DO CONTRIBUINTE "DE FACTO" O "QUANTUM" RESPECTIVO.

**Data de Aprovação**

Sessão Plenária de 03/12/1969

**Fonte de Publicação**

DJ de 10/12/1969, p. 5935; DJ de 11/12/1969, p. 5951; DJ de 12/12/1969, p. 5999.

Tendo em vista que o imposto somente deve ser recolhido aos cofres públicos, mediante lei, ainda assim há muitos erros na compreensão de sua incidência e, por isso, o contribuinte acaba pagando indevidamente ou maior o valor do imposto, porém quando isso acontece o contribuinte tem o direito de pleitear junto ao órgão estatal que recebeu o valor a título de imposto, a restituição do mesmo, pago indevidamente, este direito esta fundamento do princípio que veda o locupletamento sem causa.

O direito à restituição dos valores pagos indevidamente, referente ao imposto, se dará independentemente da forma de pagamento realizada pelo sujeito passivo, juntamente como pela modalidade de lançamento do crédito tributário e esta regulamentado pelo art.. 165 do Código Tributário, in verbis:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

### **3.2.3 Legitimidade para a restituição tributária**

Somente poderá pleitear a restituição do imposto de renda, o sujeito passivo do crédito tributário, ou em caso de transferência a terceiro deve ser expressamente autorizado a receber a restituição, conforme disposto no art. 166, do CTN, in verbis:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

A via por ação judicial é aquela onde o contribuinte faz o pedido da restituição tributária junto a justiça, o qual tem o prazo de 5 (cinco) anos a contar da extinção do crédito tributário, conforme disposto no art.165 inciso I do CTN<sup>69</sup>.

### 3.2.4 Repetição de indébito tributário

A repetição de indébito tributário é o direito do contribuinte em reaver o valor que lhe foi descontado a título de imposto de renda retido na fonte e outros impostos, por meio judicial, no qual tem o condão de inibir o enriquecimento sem causa.

Este instituto não é exclusivo do direito tributário, pois quem cuida das atividades financeira do Estado é o direito financeiro<sup>70</sup> e esta, fundamentado no § único do art. 42 Código de Defesa do Consumidor, o qual estabelece que o consumidor que foi cobrado indevidamente terá direito a repetição de indébito, por igual ao dobro, acrescido de correção monetária e juros legais, in verbis:

Art. 42. Na cobrança de débitos, o consumidor inadimplente não será exposto a ridículo, nem será submetido a qualquer tipo de constrangimento ou ameaça.

Parágrafo único. O consumidor cobrado em quantia indevida tem direito à repetição do indébito, por valor igual ao dobro do que pagou em excesso, acrescido de correção monetária e juros legais, salvo hipótese de engano justificável.

### 3.2.5 Sujeitos da ação de repetição de indébito tributário

---

<sup>69</sup> BRASIL, **Código Tributário Nacional**. Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)> acessado em 30 de mar.2012.

<sup>70</sup> ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio f da. 2002. p. 17.



Na ação de repetição de indébito existem dois sujeitos, sendo o sujeito ativo e o sujeito passivo.

O sujeito ativo da ação de repetição de indébito tributário será o sujeito passivo da obrigação, ou seja, o contribuinte, pois foi ele quem efetivamente concluiu o pagamento indevidamente do imposto.

O sujeito passivo da ação de repetição de indébito será em regra geral o sujeito ativo da obrigação tributária, ou seja, a administração pública, pois foi para os cofres públicos o valor do imposto pago indevidamente pelo contribuinte.

### **3.2.6 Prazo decadencial para repetição de indébito tributário**

O art. 168 do CTN, estabelece que o contribuinte que se sentir prejudicado terá o prazo de cinco anos para ingressar com ação judicial a contar da extinção do crédito tributário conforme disposto no inciso I ou da data que se tornar definitiva a decisão administrativa, inciso II do mesmo diploma.

### **3.2.7 A repetição de indébito e o servidor público**

Considerando que o IRRF é privativo da União Federal conforme disposto no art. 153, inciso III da Constituição Federal/88<sup>71</sup> e que a competência tributária é indelegável, salvo as funções de arrecadação ou fiscalização, conforme disposto no art. 7º e incisos do CTN, in verbis:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

---

<sup>71</sup> BRASIL, **Constituição Federal 1988**. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: Art. III - renda e proventos de qualquer natureza. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm) > acessado em 29 de mar. 2011, paginação indeterminada.

Porem analisando o art. 157 e 158 e seus incisos, da Constituição Federal/88, os quais constituem a seção VI – Da Repartição das Receitas Tributárias, instituído este redigido pelo direito financeiro, estes artigos nos revelam que todas a arrecadação do imposto da União Federal sobre a renda e proventos de qualquer natureza, incidentes na fonte, que for arrecadado pelos Estados, Distrito Federal e os Municípios, estes valores ficaram nos cofres públicos dos respectivos entes, sem que haja a necessidade do repasse a União Federal.

Neste ponto inicia-se a celeuma de quem é a obrigação da repetição de indébito tributária ao servidor público, referente ao IRRF, pago indevidamente, tendo em vista que este imposto é privativo da União Federal, porém a Constituição delega aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios, que estes possam reter em seus cofres o valor arrecadado à título de IRRF, incidentes a seus servidores.

Fazendo uma leitura textual da Constituição Federal, mais especificamente dos art. 153 inciso I<sup>72</sup> a legitimidade passiva na ação de repetição de indébito seria da União Federal, porém em face dos art. 157 inciso I e art. 158 inciso I, ambos da Constituição Federal, a jurisprudência tem delegado a legitimidade passiva aos Estados e Municípios, conforme demonstrado abaixo:

AC  
(Acórdão)  
TRF1  
JUIZ FEDERAL RENATO MARTINS PRATES (CONV.)  
e-DJF1 DATA:28/10/2011 PAGINA:927  
Decisão: 13/09/2011

TRIBUTÁRIO - AÇÃO ORDINÁRIA - IRRF - SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL - (I)LEGITIMIDADE PASSIVA DO ESTADO - RENDIMENTOS (PRETÉRITOS) PAGOS NA VIA JUDICIAL ACUMULADAMENTE: SUBMISSÃO ÀS TABELAS E ALÍQUOTAS VIGENTES AO TEMPO DA ORIGEM DOS CRÉDITOS - STJ: RESP Nº 1.118.429/SP + ART. 543-C/CPC - LEI Nº 7.713/88 (ART. 12) - JUROS DE MORA DECORRENTES DE VERBA TRABALHISTA: VERBA INDENIZATÓRIA -

---

<sup>72</sup> BRASIL, **Constituição Federal 1988**. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:III - renda e proventos de qualquer natureza. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm) > acessado em 29 de mar. 2011, paginação indeterminada.

REPETIÇÃO: ART. 1º-F DA LEI N. 9.494/97. 1- Ainda que o pedido tenha ambiência na observância das tabelas e alíquotas das épocas a que se referem os rendimentos que sofreram a exação indevida, o que não dispensa retificação das declarações anuais de IR do autor, que deve ser apresentadas para a SRFB para se verificar em qual faixa de renda ele se encontrava em cada competência bem como se há valores a serem restituídos, entende a Turma, vencido no ponto o Relator, que o Estado tem legitimidade para figurar no pólo passivo da ação. 2- O STJ (REsp nº 1.118.429/SP), em precedente submetido ao rito do art...

Existem duas correntes no que se refere a celeuma da legitimidade passiva nas ações de repetição de indébito tributário, onde agente ativo é o servidor público, há doutrinadores que indica o agente passivo desta ação como sendo a União Federal e há quem indica Estado membro como agente passivo, em face deste ter ficado com o valor do imposto pago indevidamente.

Um dos doutrinadores que seguem a corrente que indica a União Federal como sujeito passivo da ação de repetição de indébito tributário, tendo como sujeito ativo o servidor público é Leandro Paulsen<sup>73</sup>, que diz:

O art. 157, I e o art. 158, I são dispositivos que tratam da repartição de receitas tributárias. Não cuidam, de modo algum, de competência tributária. A competência para a instituição do IR e da União (art. 153, III), que o faz por lei federal. O sujeito ativo e, também, a União sendo tal tributo administrado pela SRF(...) Eventual questionamento contra o IR por servidor estatal, contudo, deve ser dirigido contra o sujeito ativo desse imposto, qual seja, a União. Não há que se confundir as figuras.

Neste mesmo sentido, segue a Relatora Federal Monica Neves Aguiar da Silva, que proferiu seu voto no sentido:

AC 200942000001575

(Acórdão)

TRF1

JUÍZA FEDERAL MONICA NEVES AGUIAR DA SILVA

e-DJF1 DATA:03/02/2012 PAGINA:771

Decisão: 24/01/2012

TRIBUTÁRIO - AÇÃO ORDINÁRIA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VERBAS PERCEBIDAS POR SERVIDORES PÚBLICOS - TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS - RESTITUIÇÃO - PRESCRIÇÃO QUINQUENAL - ILEGITIMIDADE PASSIVA DA

---

<sup>73</sup> PAULSEN. 2008. p.427.

FUNAI. 1. Prevalece a aplicação da prescrição quinquenal, em detrimento da jurisprudência dominante (decadência na modalidade "5+5"), à míngua de recurso da autora no ponto: ajuizada a demanda em 15 JAN 2009, decadentes os recolhimentos anteriores a 15 JAN 2004. 2. É a União Federal que detém a legitimidade para figurar no pólo passivo de demanda voltada à repetição do indébito, na qualidade de sujeito ativo do tributo e por ter recebido os valores indevidamente retidos dos vencimentos dos servidores, em razão de sua responsabilidade pelo custeio do regime próprio de previdência (STJ, AGREsp 200900678780, T2, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJE 31...

A outra corrente é aquela que atribui ao Estado membro a legitimidade passiva no caso de ação de repetição de indébito, tendo como agente ativo o servidor público, é jurisprudência, in verbis:

(Acórdão)

TRF1

JUIZ FEDERAL RENATO MARTINS PRATES (CONV.)

e-DJF1 DATA:28/10/2011 PAGINA:927

Decisão: 13/09/2011

TRIBUTÁRIO - AÇÃO ORDINÁRIA - IRRF - SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL - (I)**LEGITIMIDADE PASSIVA DO ESTADO** - RENDIMENTOS (PRETÉRITOS) PAGOS NA VIA JUDICIAL ACUMULADAMENTE: SUBMISSÃO ÀS TABELAS E ALÍQUOTAS VIGENTES AO TEMPO DA ORIGEM DOS CRÉDITOS - STJ: RESP Nº 1.118.429/SP + ART. 543-C/CPC - LEI Nº 7.713/88 (ART. 12) - JUROS DE MORA DECORRENTES DE VERBA TRABALHISTA: VERBA INDENIZATÓRIA - REPETIÇÃO: ART. 1º-F DA LEI N. 9.494/97. 1- Ainda que o pedido tenha ambiência na observância das tabelas e alíquotas das épocas a que se referem os rendimentos que sofreram a exação indevida, o que não dispensa retificação das declarações anuais de IR do autor, que deve ser apresentadas para a SRFB para se verificar em qual faixa de renda ele se encontrava em cada competência bem como se há valores a serem restituídos, entende a Turma, vencido no ponto o Relator, que o Estado tem legitimidade para figurar no pólo passivo da ação. 2- O STJ (REsp nº 1.118.429/SP), em precedente submetido ao rito do art. 543-C do CPC, que, por tal, ostenta especial eficácia vinculativa... **(grifo nosso)**.

Neste mesmo sentido é o voto do relator ministro Luiz Fux, in verbis:

REsp 989419 /RS

2007/0222590-5

Relator(a)

Ministro LUIZ FUX (1122)

Órgão Julgador

S1 - PRIMEIRA SEÇÃO

Data do Julgamento

25/11/2009

Data da Publicação/Fonte

DJe 18/12/2009

Ementa

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESTITUIÇÃO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. LEGITIMIDADE PASSIVA DO ESTADO DA FEDERAÇÃO. REPARTIÇÃO DA RECEITA TRIBUTÁRIA.

1. Os Estados da Federação são partes legítimas para figurar no pólo passivo das ações propostas por servidores públicos estaduais, que visam o reconhecimento do direito à isenção ou à repetição do indébito relativo ao imposto de renda retido na fonte. Precedentes:

AgRg no REsp 1045709/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2009, DJe 21/09/2009; REsp 818709/RO, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 11/03/2009; AgRg no Ag 430959/PE, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 15/05/2008; REsp 694087/RJ, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, DJ 21/08/2007; REsp 874759/SE, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 07/11/2006, DJ 23/11/2006; REsp n. 477.520/MG, rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 21.03.2005; REsp n. 594.689/MG, rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005.

2. "O imposto de renda devido pelos servidores públicos da Administração direta e indireta, bem como de todos os pagamentos feitos pelos Estados e pelo Distrito Federal, retidos na fonte, irão para os cofres da unidade arrecadadora, e não para os cofres da União, já que, por determinação constitucional "pertencem aos Estados e ao Distrito Federal." (José Cretella Júnior, in Comentários à Constituição Brasileira de 1988, Forense Universitária, 2a edição, vol. VII, arts. 145 a 169, p. 3714).

3. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Diante de tantas demandas judiciais, o STJ procurando amenizar a celeuma em face da legitimidade do pólo passivo das ações re repetição de indébito do imposto de renda retido na fonte, editou em 05/05/2010 a Súmula 447, que diz:

**Súmula 447:** "Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto de renda retido na fonte proposta por seus servidores".

Considerando que o IRRF dos servidores públicos fica retido aos cofres dos Estados Membros e Municípios, administrados pela Secretaria da Receita Federal, por conta da repartição das receitas tributárias, conforme disposto no art. 157 inciso I e 158 inciso I <sup>74</sup>, ambos da Constituição Federal e quando o servidor público ingressa

<sup>74</sup>Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

com ação de repetição de indébito tributário, em busca dos seus direitos, sendo a União Federal condenada a atuar no polo passivo desta ação, os Estados Membros e os Municípios, usufruirão dos valores arrecadados à título de IRRF enquanto a União Federal quem irá arcar com a repetição de indébito tributário, em face do art. 153<sup>75</sup>, inciso III, o qual dá a União Federal o poder privativo de instituir o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

### 3.3. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

A regra matriz é quem vai definir a incidência do tributo, incidência, fato gerador, base de cálculo e suas consequências.

Carvalho<sup>76</sup> conceitua a regra-matriz como:

a regra-matriz é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição.

#### 3.3.1 Regime de caixa

O regime de caixa é aquele que considera as entradas e saídas de valores na data do efetivo recebimentos e pagamentos.

#### 3.3.2 Regime de competência

O regime de competência é aquele regime que reconhece os períodos em que ocorreram os fatos, independentemente de terem efetivamente concluído os recebimento ou pagamentos.

#### 3.3.3 Regime de caixa x Regime de competência

---

<sup>75</sup> BRASIL, **Constituição Federal 1988**. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
III - renda e proventos de qualquer natureza. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm) > acessado em 29 de mar. 2011, paginação indeterminada.

<sup>76</sup> Carvalho, Paulo de Barros. 2007. Pág. 260.

Durante muito tempo a Receita Federal do Brasil juntamente com a Procuradoria da Fazenda Nacional, seguiu a risca de forma literal do art. 12 da Lei 7.713/88<sup>77</sup>, dessa forma fazendo incidir IRRF sobre o valor total recebido pelo contribuinte, sem nenhuma análise da incidência, ou seja, aquele valor que deveria ter sido recebido pelo contribuinte em vários meses, e que foi efetivamente paga em uma única parcela, assim incidindo a maior alíquota sobre o montante acumulado.

O parágrafo único do art. 3º da Lei nº 9.250/95, consagra o regime de caixa, como critério temporal do IRRF, tendo em vista que o imposto deverá ser calculado sobre os rendimentos auferidos efetivamente em cada mês pelo contribuinte, ou seja, pelo regime de competência, ficando assim:

Art. 3º O imposto de renda incidente sobre os rendimentos de que tratam os [arts. 7º, 8º e 12, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988](#), será calculado de acordo com a seguinte tabela progressiva em Reais:  
(...)

Parágrafo único. O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês.

O dispositivo acima citado, é quem define que o imposto sobre a renda incidente sobre rendimentos, será calculado de acordo com uma tabela progressiva, instituída pela Lei 9.250/95, a qual vem sendo devidamente atualizada.

Considerando que o IRRF tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, de renda, e sendo o contribuinte obrigado a ingressar judicialmente para fazer valer seu direito, no que se refere a valores complementares a seus rendimentos mensais, este será prejudicado pela tabela progressiva a qual o IRRF é submetido para cálculo.

Neste ponto é que se dá a celeuma da incidência do imposto, pois no regime de caixa, aquele contribuinte que auferir efetivamente um dado valor acumulado em uma única parcela, o qual deveria lhe ser pago em meses adversos, será prejudicado, pois o valor do imposto a recolher provavelmente será pela alíquota

---

<sup>77</sup>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. (Vide: Lei nº 8.134, de 1990, Lei nº 8.383, de 1991, Lei nº 8.848, de 1994, Lei nº 9.250, de 1995 )

maior, quando se recebesse na época em que deveria, ou não teria imposto a recolher ou no máximo uma alíquota menor, sendo obrigado o contribuinte a buscar seus direitos judicialmente ou administrativamente.

Para melhor visão do problema, vejamos os comparativos para os dois módulos de sistema:

Atualmente a tabela progressiva para o cálculo do IRRF , instituída pela Lei 9.250/95 esta assim:

**Tabela 4 - Tabela Progressiva para o cálculo mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para o exercício de 2013, ano-calendário de 2012.**

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.637,11	-	-
De 1.637,12 até 2.453,50	7,5	122,78
De 2.453,51 até 3.271,38	15,0	306,80
De 3.271,39 até 4.087,65	22,5	552,15
Acima de 4.087,65	27,5	756,53

Fonte Receita Federal do Brasil

No sistema de caixa um contribuinte recebeu R\$ 15.000,00 em 01/05/2012 em uma única parcela, referente a 10 meses de diferenças salariais relativas a 2010.

No sistema de caixa o valor do IRRF a recolher ficará:

Rendimento acumulado: R\$ 15.000,00

Alíquota aplicável: 27,5%

Imposto a recolher: R\$ 4.125,00

No sistema por competência, tendo em vista que a quantidade de meses era 10 o valor total divide-se pelo número de meses reclamados e assim chega-se a um denominador comum, ficaria assim:

Rendimento acumulado: R\$ 15.000,00 dividido por 10 meses= 1.500,00 por mês

Alíquota aplicável: zero



Imposto a recolher: zero

**Vejamos outro exemplo:**

Um contribuinte que recebeu, R\$ 30.000,00 em 01/05/2012, em uma única parcela, referente a 12 meses de diferenças salariais relativas a 2010. No sistema de caixa o valor do IRRF a recolher será:

Rendimento acumulado: R\$ 30.000,00

Alíquota aplicável: 27,5%

Imposto a recolher: R\$ 8.250,00

No sistema por competência dividindo o valor total pelos meses reclamados fica assim:

Rendimento acumulado: R\$ 30.000,00, dividido por 12 meses = R\$ 2.500,00

Alíquota: 15%

Imposto a recolher: R\$ 375,00 x 12 meses = R\$ 4.500,00

Tendo em vista que o pagamento acumulado ao contribuinte é simplesmente reposição de vários meses, que este deixou de receber, não pode o contribuinte sair lesado, prejudicado financeiramente, tendo em vista que o erro na demora do efetivo recebimento, não ocorreu por culpa do contribuinte, mas sim do sujeito ativo da obrigação tributária, que deixou de pagá-lo na devida data.

Neste mesmo sentido, temos o voto do Relator Juiz Federal Joel Llan Paciornik<sup>78</sup>, que diz:

VOTO

As questões ventiladas nos presentes embargos foram adequadamente enfrentadas no julgado, ainda que tenham merecido tratamento jurídico diverso do preconizado pela embargante, não estando o Juízo vinculado aos dispositivos indicados pela parte em sua apelação.

Conforme ressaltei no voto de fls. 70/73, não se pode, simplesmente, subsumir ao comando literal da lei o caso concreto sem aprofundamento aos seus vieses semânticos. Na hipótese dos autos, se houve aquisição de disponibilidade econômica, não foi, porém, nos termos em que tributada. Se o

---

<sup>78</sup> BRASIL, TRF4 – 1º Turma, Apelação Cível nº 2001.71.00.008890-8/RS. Rel Juiz Federal Joel Llan Paciornik, Porto Alegre, 2/04/2006 – DJU 10/05/2006.

autor tivesse percebido os valores na época própria, o montante a ser retido seria menor, devido ao correto enquadramento das alíquotas. Não pode, então, a autarquia previdenciária descontar dos valores pagos em parcela única - em razão de pagamentos atrasados ou acumulados oriundos de concessão ou revisão de benefícios - o imposto de renda na fonte sob alíquota máxima, quando o tributo, se devido fosse, o seria a uma alíquota menor, se considerado o pagamento individualizado do benefício, ou seja, mês a mês.

Neste contexto, se o resultado não favoreceu integralmente a tese da embargante, deve ser interposto o recurso adequado, não se concebendo a reabertura da discussão da lide em sede de embargos declaratórios para consolidarem-se efeitos modificativos que somente em situações excepcionais são admissíveis no âmbito deste recurso.

Considerando que os embargos de declaração são instrumento de aperfeiçoamento da prestação jurisdicional e tendo em vista o disposto nas Súmulas nºs 282 e 356 do STF, para efeito de prequestionamento, explícito que o acórdão não negou vigência e está em conformidade com os dispositivos legais citados pelos embargantes: art. 12 da Lei nº 7.713/88, art. 56 do Decreto nº 3.000/99 e art. 97 da CF/88.

Ante o exposto, voto no sentido de acolher em parte os embargos de declaração tão-somente para efeito de prequestionamento.  
Relator Juiz Federal Joel Ilan Paciornik

Levando em conta que o IRRF tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, conforme disposto no art. 43, inciso I e II do CTN<sup>79</sup>, este conceito de renda não é compatível com o conceito de renda do art. 7º, inciso II § 1º da Lei 7.713/88<sup>80</sup>, tendo em vista que não houve o efetivo aumento de renda, apenas o recebimento acumulado de diversos meses, por isso, não pode ser confundido com aquisição de renda nova para fins de cálculo do imposto de renda retido na fonte.

---

<sup>79</sup> BRASIL, Código Tributário Nacional. Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. Disponível em [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm) > acessado em 30 de mar.2012.

<sup>80</sup> BRASIL, LEI 7.713,88. Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei: (Vide: [Lei nº 8.134, de 1990](#), [Lei nº 8.383, de 1991](#), [Lei nº 8.848, de 1994](#), [Lei nº 9.250, de 1995](#) )

II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7713.htm)

I - os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

A IN nº 1.127/2011 da Receita Federal do Brasil, é o instrumento que regulamentou a Lei n 7.713/88, mais especificamente o art. 12, incluídos pela Lei n 12.350/2010, a qual designou o regime de competência para aqueles contribuintes que receberam valores acumulados de vários meses, os denominados RRA (rendimentos recebidos acumuladamente) em uma única parcela, valores este recebidos a partir de julho de 2010, referentes a anos anteriores, conforme disposto no art. 2º da IN 1.127/2011, in verbis:

**Art. 2º** Os RRA, a partir de 28 de julho de 2010, relativos a anos-calendário anteriores ao do recebimento, serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, quando decorrentes de:

I - aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios; e

II - rendimentos do trabalho.

De acordo com a instrução normativa acima, verifica-se que somente aqueles contribuintes que efetivamente receberam seus RRA até julho de 2010, serão beneficiados pela IN 1.1.27/2011, tendo assim assegurados os seus direitos e não sendo, enquanto os contribuintes que receberam algum valor acumulado não tem a mesma segurança, de reaver seus valores que foram descontados à título de IRRF, dessa forma ferindo o princípio da isonomia tributária. Qual o critério para a devolução desses valores? Pois esta arrecadação indevida estaria provendo o locupletamento ilícito da União sobre verbas isentas e não tributáveis.

Tendo em vista, que a incidência ou não do IR sobre valores pagos acumuladamente, nada altera nos caixas das empresas (empregador), estes ainda tem duvidas, se descontam ou não, pois a súmula nº 368/2005, TST, ainda em vigor, diz exatamente o contrario da IN nº 1.127/2011, ou seja, que o IR deve incidir sobre o montante acumulado na data do recebimento pelo contribuinte.

A questão toda agora é saber qual norma aplicar, pois temos uma antinomia entre as normas. O princípio costumeiro, nos diz que se aplica a lei mais nova, contudo a súmula nº 368/2005, ainda não foi revogada, deixando para os ministros a difícil tarefa de decidir qual será usada no caso concreto.

O Ministro Ives Granda da Silva Martins Filho, que preside a Comissão de Jurisprudência do TST, declarou que: a questão terá que ser analisada pelo pleno do tribunal”e que “ No mês passado, numa tentativa de solucionar a questão, a comissão propôs à Corte uma alteração da Súmula 368. Mas ainda não há uma previsão de data para um posicionamento do pleno, integrado pelos 27 ministros do tribunal<sup>81</sup>.

**Súmula nº 368 - TST - Res. 129/2005 - DJ 20, 22 e 25.04.2005 - Conversão das Orientações Jurisprudenciais nºs 32, 141 e 228 da SDI-1**

**Descontos Previdenciários e Fiscais - Competência - Responsabilidade pelo Pagamento - Forma de Cálculo**

**I** - A Justiça do Trabalho é competente para determinar o recolhimento das contribuições fiscais. A competência da Justiça do Trabalho, quanto à execução das contribuições previdenciárias, limita-se às sentenças condenatórias em pecúnia que proferir e aos valores, objeto de acordo homologado, que integrem o salário-de-contribuição. (ex-OJ nº 141 - Inserida em 27.11.1998) (Alterado) - Res. 138/2005, DJ 23, 24 e 25.11.2005

**II** - É do empregador a responsabilidade pelo recolhimento das contribuições previdenciárias e fiscais, resultante de crédito do empregado oriundo de condenação judicial, devendo incidir, em relação aos descontos fiscais, sobre o valor total da condenação, referente às parcelas tributáveis, calculado ao final, nos termos da Lei nº 8.541/1992, art. 46 e Provimento da CGJT nº 01/1996. (ex-OJ nº 32 - Inserida em 14.03.1994 e OJ nº 228 - Inserida em 20.06.2001)

**III** - Em se tratando de descontos previdenciários, o critério de apuração encontra-se disciplinado no art. 276, § 4º, do Decreto nº 3.048/99 que regulamentou a Lei nº 8.212/91 e determina que a contribuição do empregado, no caso de ações trabalhistas, seja calculada mês a mês, aplicando-se as alíquotas previstas no art. 198, observado o limite máximo do salário de contribuição. (ex-OJ nº 32 - Inserida em 14.03.1994 e OJ 228 - Inserida em 20.06.2001)

Considerando que o imposto de renda tem como função social a redistribuição de renda, com o objetivo de manter o equilíbrio e o desenvolvimento econômico das diversas regiões do país e, por isso, justifica ser de competência da União Federal<sup>82</sup> e sendo IR a maior fonte de arrecadação tributária da União, porém sendo administrado pela Secretária da Receita Federal, somente os contribuintes que efetivamente arrecadaram o imposto de renda após da promulgação da IN 1.127/2011, serão beneficiados pela mesma lei, dessa forma ferindo o princípio da isonomia e da justiça.

Aplicando o direito à igualdade no direito tributário, visa coibir privilégios no

<sup>81</sup> FILHO, Ives Granda da Silva Martins. Jusbrasil.com.br em 20.10.2011

<sup>82</sup> Machado, Hugo de Brito. 2005. pág. 312 e 313.

que tange o direito tributário, ou seja, todos aqueles que se, encontram em igual situação, devem ter os mesmos direitos e obrigações, pois a lei não permite que se reserve tratamento fiscal diverso a cidadãos que se encontram na mesma condição, no que se refere a capacidade contributiva.

## CONCLUSÃO

Como demonstrado no presente estudo, o contribuinte durante muitos anos foi prejudicado pela incidência do imposto de renda retido na fonte sobre o montante pago extemporaneamente, ou seja, durante muitos anos foi seguida a risca a Lei nº 7.713/88, mais precisamente o art. 12, sem nenhuma análise do fato gerador do imposto.

Para que se pudesse chegar a alguma conclusão foi necessário um estudo aprofundado do IRRF, sua origem, natureza jurídica, função social, sujeito ativo e passivo, a importância do imposto para a União Federal e também como é feita a repartição desta receitas com os Estados membros e Municípios.

Após todo o estudo da parte estrutural do IRRF, compreende-se que a problemática se dá na regra-matriz do imposto, ou seja, fato gerador, base de cálculo, pois é ela quem vai definir a incidência fiscal, pois não sendo observado o fato real da aquisição de renda, ocorrerá uma incidência indevida de imposto e o contribuinte será prejudicado financeiramente, ferindo dessa forma o princípio da isonomia tributária.

Tendo em vista que o fato gerador é dos pontos mais cruciais, pois é nesse momento que nasce a obrigação tributária, para este estudo é também é de suma importância, tendo em vista que o contribuinte deveria ter recebido certos valores à título de vencimentos em determinados meses, e por vontade alheia, somente recebeu em uma única parcela um montante global, qual seria o momento efetivo do fato gerador? O momento do efetivo recebimento ou o momento em que deveria por direito ter recebido?

A jurisprudência diante tantas demandas pacificou a celeuma, devolvendo ao contribuinte o que lhe é de direito, diante deste entendimento jurisprudencial nasce a MP 497, qual foi convertida na Lei nº 12.350, ambas de 2010, o qual positivou a entendimento de que é de suma importância a análise mês a mês, para a incidência do IRRF.

Diante do entendimento jurisprudencial e a Lei nº 12.350/2010, a Receita Federal do Brasil, a qual é responsável pela administração do IRRF, publicou a

Instrução Normativa nº 1.127/2011, regulamentando a incidência do IRRF sobre o montante pago em 2010 referente a anos anteriores.

Inicia-se aqui a celeuma dos valores efetivamente recebido pelo contribuinte antes de 2010 referentes a anos anteriores, ferindo o princípio da igualdade jurídica tributária, oriundo do inciso I, artigo 5º da Constituição Federal/88, instituto que ampara a igualdade de todos perante a lei, que diz: “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações”.

Dessa forma ferindo também o princípio da capacidade contributiva, que tem como função igualar, as despesas coletivas do contribuinte junto ao Estado, desde que esteja de acordo com sua capacidade contributiva, ou seja, paga mais quem ganha mais e paga menos quem ganha menos. Como fica o contribuinte que recebeu valores acumulados em uma única parcela antes de 2010, este cidadão não terá seus direitos amparados, somente obrigações.

Outro ponto muito problemático estudado foi quanto ao contribuinte comum e o servidor público. Tendo em vista que o contribuinte, aquele amparado pelo art. 45, da CF/88, ao se sentir prejudicado financeiramente, este irá requerer a restituição do seu crédito tributário, pela via judiciária ou administrativa, junto a União Federal, já o servidor público não tem tanta certeza absoluta de quem tem a legitimidade passiva na sua ação judicial, quando requerer a restituição do IRRF sobre valores acumulados. Isso se dá em face do art. 157 inciso I e 158 inciso I, ambos da Constituição Federal/88, o qual trata das repartições das receitas tributárias, dando aos Estados membros e Municípios o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, pago por eles, sua autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.

Diante desta celeuma o entendimento jurisprudencial ainda não esta pacificado, temos no judiciário, duas posições, uma que declara a União Federal como sujeito passivo legítimo na ação de repetição de indébito ajuizada pelo servidor público, tendo em vista que a o IRRF é de competência privativa da União Federal, independentemente da forma da repartição de receitas tributária estabelecida nos art. 157 inciso I e 158 inciso I, ambos da Constituição Federal/88.

A outra posição declara os Estado membros, Distrito Federal e Municípios, sujeitos passivos pela restituição do imposto, fundamentado suas decisões também

no art. 157 inciso I e 158 inciso I, ambos da Constituição Federal/88, no qual dá aos Entes Estatais o direito de reterem em seus cofres públicos o valor arrecadado a título de IRRF, sem a necessidade de repassarem a União Federal, mesmo tendo este Ente Federal a competência privativa deste imposto, conforme disposto no art. 153 inciso III, da Constituição Federal/88. Essa posição jurisprudencial entende que como não é a União Federal quem recebe o valor à título de IRRF, não é ela quem deve restituir o contribuinte que pagou indevidamente o imposto.

Este estudo demonstra o quanto a doutrina e a jurisprudência juntos buscam a sintonia dos princípios constitucionais tributário para atender necessidade dos contribuintes, neste caso o entendimento jurisprudencial fez com que se observasse com atenção o conceito de “aquisição de renda”, para que não fosse confundido com os RRA's (rendimentos recebidos acumuladamente), fazendo com que o contribuinte não saia prejudicado financeiramente, ficando apenas, ainda a lacuna dos contribuintes que receberam valores acumulados anterior a julho de 2010, estes continuam desprotegidos por lei.

Portanto, os contribuintes que pretendem reaver os valores que lhes foram descontados à título de IRRF, quando do recebimento antes de julho de 2010, valores estes referentes à anos anteriores terão que ingressar com ação judicial, porem não terão a segurança de que terão de volta o que pagaram, ferindo assim os princípios da isonomia tributária e da justiça.



## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ÀVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. Saraiva: São Paulo, 2010.

BALIEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BAUM, Adler. Uma Leitura Constitucional da Tributação de Atividades Ilícitas. Disponível em: <http://www.baum.adv.br/artigos.html>

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Edição Saraiva, São Paulo, 1963.

BRASIL. **Código Civil**. Disponível em :  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm)

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em :  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em:  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)

BRASIL. **Receita Federal do Brasil**. Disponível em:  
<http://www.receita.fazenda.gov.br/>

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em:  
[http://www.stj.gov.br/portal\\_stj/publicacao/engine.wsp](http://www.stj.gov.br/portal_stj/publicacao/engine.wsp)

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em :  
<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>

BRASIL. **Tribunal Superior do Trabalho**. Disponível em:  
<http://www.tst.jus.br/sumulas>

CAMPOS, Dejalma de. **Direito Processual Tributário**, 8. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto Sobre a Renda**. ed. Malheiros Editores Ltda – São Paulo, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. Ed. Saraiva, São Paulo, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 10. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Lançamento Tributário e Decadência**. Co-edição, Dialética, São Paulo, 2002.

DA ROSA JR, Luiz Emygdio F. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. 16. Edição, Renovar, Rio de Janeiro- São Paulo, 2002.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. ed. Revista dos Tribunais – São Paulo, 1977.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed./4. tiragem. Forense: Rio de Janeiro, 1999.

FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. **Lançamento Tributário e Decadência**. Dialética, São Paulo, 2002.

GRECO, Marco Aurélio; Pontes, Helenilson Cunha. **Inconstitucionalidade da Lei Tributária, Repetição do Indébito**. Dialética: São Paulo, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 14. Ed. Revista e Ampliada – São Paulo – Editora Atlas S.A – 2005.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira, **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, 12. ed. Saraiva, 2011.

LATORRACA, Nilton. **Direito Tributário**. 14. Ed. Atlas S.A. – São Paulo, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2000.

NETO, Gilberto Lyrio. **Noções Sobre o Lançamento Tributário**. [Http://werbartigos.com/artigos/nocoos-sobre-o-lacamento-tributario/1652/](http://werbartigos.com/artigos/nocoos-sobre-o-lacamento-tributario/1652/).

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**, 10. ed. Revista Atual – Porto Alegre – Livraria do Advogado: Esmafe, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**, 6. Ed. Porto alegre, Livraria do Advogado, 2011.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões – **Impôsto de Renda**, ed. Justec Editôra – Rio de Janeiro, 1971.

RENCK, Renato Romeu. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – Critérios Constitucionais de Apuração da Base de Cálculo**, Porto alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário**. Disponível em: [www.professorsabbag.com.br](http://www.professorsabbag.com.br)

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. edição, 2. tiragem, Ed. Saraiva, São Paulo, 2010