

A APLICAÇÃO DO REGIME DE CAIXA NA APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE AS VERBAS PAGAS A DESTEMPO, ACUMULADAMENTE, POR FORÇA DE DECISÃO JUDICIAL

Nelson Yoshiaki Kato¹

RESUMO: O presente artigo aborda a questão da forma de cálculo do imposto de renda nos casos de verbas pagas em atraso, de forma acumulada, em decorrência de determinação judicial, bem como a incidência, ou não, do imposto de renda sobre os respectivos juros moratórios embutidos. Visa esclarecer, se para efeito de apuração do imposto de renda, deve ser aplicada as tabelas, as bases de cálculo e as alíquotas vigentes à época em que o pagamento era devido, observando-se o regime de competência ou a tributação só deve ocorrer com base nos parâmetros fiscais em vigor no momento da efetivação do pagamento, adotando-se o regime de caixa. No mais, se independentemente do regime de tributação, deve haver incidência do imposto de renda sobre os juros moratórios, que integram o montante acumulado pago ao trabalhador ou assemelhado. Após apurar que tanto o valor principal, quanto os juros moratórios se enquadram no conceito legal de fato gerador do imposto de renda, que tais verbas só ingressam no campo da disponibilidade econômica de alguém, no momento da efetivação do pagamento, a conclusão do trabalho é no sentido de que deve ocorrer a incidência do imposto de renda sobre o montante total recebido a destempo, acumuladamente, pelo trabalhador ou assemelhado, por força de decisão judicial, adotando-se o chamado “regime de caixa”.

¹ Procurador do Município de Diadema/SP. E-mail do autor: katolegal@aasp.org.br

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário. Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. Formas de cálculo sobre pagamentos efetuados em atraso, de forma acumulada, em decorrência de determinação judicial. Natureza jurídica dos embutidos juros moratórios. Regime de caixa. Regime de competência.

1 Introdução

O presente trabalho tem por escopo analisar se, para efeito de cálculo do imposto de renda, sobre as verbas recebidas acumuladamente, e em atraso, por força de decisão judicial, deve ser utilizado o chamado regime de caixa ou o de competência.

A questão ora levantada é de extrema relevância, porquanto, em tese, a adoção do regime de caixa favorece o fisco, sendo que o do regime de competência, em regra, beneficia o contribuinte, pelo que, hodiernamente, incontáveis demandas judiciais têm sido propostas por quem recebe os valores para o fim de obter a restituição das quantias retidas, a título de imposto de renda, por ocasião do pagamento acumulado, a destempo, das verbas em virtude de determinação judicial, pois se cada parcela mensal tivesse sido paga na época devida, não estaria sujeita à incidência do imposto de renda ou, na pior das hipóteses, incidiria alíquota inferior.

Assim, inicialmente, serão estudados os vários aspectos do imposto de renda, mormente do seu fato gerador, culminando-se com a diferenciação entre o regime de caixa e o de competência.

Além disso, será abordado o ponto relacionado à natureza jurídica dos juros moratórios incorporados no montante total pago por força de decisão judicial.

Ao final, neste estudo, será demonstrado que, a despeito das divergências doutrinárias e jurisprudenciais, deve prevalecer o entendimento de que, para a apuração do montante do imposto de renda sobre os valores pagos em atraso, acumuladamente, se aplica as tabelas e alíquotas vigentes à época do efetivo pagamento, momento em que se verifica a disponibilidade econômica, observando-se o regime de caixa, sob pena de flagrante ilegalidade

2 Dos aspectos gerais do imposto de renda

Os impostos são tributos não vinculados a uma atuação estatal específica. Diferem, assim, das taxas que são devidas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, bem como das contribuições de melhoria, que resultam da valorização imobiliária decorrente de obras públicas.

A imposição de pagamento dos impostos em geral, apesar de odiosa, mostra-se necessária à manutenção da máquina pública, ou seja, da própria sociedade que o indivíduo integra, sendo que o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é o principal instrumento do Estado de arrecadação de fundos ao erário.

No que tange ao tributo em comento, o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é previsto expressamente na Constituição Federal, sendo que a sua instituição compete à União, conforme estatuído no art. 153, inciso III, *in verbis*:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

Por não ser função da Carta Política, pode-se afirmar que não traz em seu bojo a precisa definição de renda, nem de proventos de qualquer natureza.

Esta missão cabe à legislação infraconstitucional, no caso, a Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional), que, literalmente, define o que é renda, bem como o que são proventos de qualquer natureza para efeito de incidência do imposto em comento:

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.

Do dispositivo legal, pode-se extrair de forma cristalina que se considera renda, todo e qualquer acréscimo patrimonial decorrente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. E, que se consideram proventos, por exclusão, todos os demais ganhos que se incorporam ao patrimônio de alguém.

Assim, o fato gerador da obrigação de pagar o imposto em questão é a incorporação de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza no patrimônio do contribuinte, ou seja, o ingresso de riqueza nova na esfera patrimonial de alguém.

A lei considera toda e qualquer aquisição da disponibilidade de acréscimo patrimonial como renda ou como proventos de qualquer natureza.

Assim, as verbas principais recebidas acumuladamente, por força de decisão judicial, em razão do vínculo de trabalho, por implicarem na majoração do patrimônio do beneficiário, enquadram-se perfeitamente no conceito legal de renda.

Ademais, o imposto de renda também deve incidir sobre os juros moratórios embutidos na totalidade das verbas, porquanto o acessório segue a sorte do principal.

A existência dos juros moratórios está condicionada à existência do principal, pelo que se deve atribuir àqueles a mesma natureza remuneratória deste. Se a verba principal tem caráter remuneratório, aos acessórios não poderão ser atribuídos natureza indenizatória.

No caso em tela, os juros moratórios implicam em acréscimo ao patrimônio do contribuinte, o que configura, conforme a legislação vigente, fato gerador da obrigação de pagar o correspondente tributo, especificamente o imposto de renda.

Todavia, consoante consagrado no Art. 43 do CTN, não basta a existência da renda, porquanto o fato gerador somente ocorre com a sua disponibilidade.

Resta assim, a resolução da questão da forma de cálculo do imposto de renda nesses casos: deve-se observar o regime de competência ou o de caixa?

3 Confronto entre o regime de competência e o de caixa

Tanto o regime de competência, quanto o regime de caixa são técnicas financeira-contábeis para apuração de despesas ou receitas.

O regime de competência determina que os efeitos das transações sejam reconhecidos nos períodos de ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do recebimento ou pagamento. Nesta metodologia, a movimentação financeira deve ser registrada por ocasião da ocorrência do evento, desconsiderando-se o momento do efetivo pagamento ou recebimento.

Por seu turno, o regime de caixa preconiza que os efeitos das operações de recebimentos e pagamentos de valores devem ser considerados por ocasião da efetivação do pagamento ou do recebimento, independentemente da ocorrência, ou não, do fato gerador das receitas ou das despesas. Neste sistema, portanto, os recebimentos e os pagamentos são contabilizados somente quando, efetivamente, se recebe ou se paga o respectivo numerário.

Assim, para cálculo do imposto de renda sobre o montante recebido, por força de decisão judicial, de forma acumulada e em períodos posteriores aos da ocorrência dos fatos geradores, a fixação do método de cálculo é ponto crucial, porquanto que, pelo regime de competência, o fisco deverá considerar a tabela, a base de cálculo e as alíquotas vigentes à época de ocorrência de cada fato gerador

e, pelo regime de caixa, deverá aplicar a legislação tributária em vigor no momento do efetivo ingresso do numerário no patrimônio do beneficiário.

Neste tópico, o presente estudo espousa a linha de raciocínio de que, ante aos vários dispositivos legais expressos, deve prevalecer o regime de caixa, aplicando-se a tributação sobre a totalidade dos rendimentos recebidos por alguém, incluindo-se os juros moratórios, acumuladamente e em atraso, por força de determinação judicial, no momento do efetivo pagamento, independentemente das ocasiões em que ocorreram os fatos geradores da obrigação de pagar o imposto de renda.

4 Legalidade da adoção do regime de caixa

Repise-se que o fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza é o efetivo ingresso de ganho econômico no patrimônio de alguém, seja decorrente do produto do capital, do trabalho, da conjugação de ambos, bem como de outras fontes.

Assim, no caso em questão, o contribuinte só passa a ser obrigado a pagar o imposto de renda no exato momento em que as verbas entram na sua esfera de disponibilidade, que decorre do real recebimento do valor judicialmente reconhecido, pelo que o tributo deve incidir sobre a totalidade da renda com aplicação das tabelas e alíquotas contemporâneas ao efetivo pagamento das verbas judiciais, respeitando-se o regime de caixa.

A legalidade da adoção do regime de caixa aos casos como em comento é notória, posto que expressamente autorizada por vários dispositivos legais.

O parágrafo único do art. 22 do Decreto-Lei 5.844/43 já regulamentava que, na determinação da base de cálculo do imposto "serão computados todos os rendimentos que, no ano considerado, estiverem juridicamente à disposição do beneficiado, inclusive os originados em época anterior".

Nos tempos atuais, o art. 12 da Lei 7.713/88 estatui, expressamente, que, na hipótese de verbas recebidas de forma acumulada, o imposto de renda incidirá por ocasião do efetivo ganho patrimonial sobre a totalidade do montante, com exclusão, se o caso, das despesas processuais e honorários advocatícios:

"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."

Com fulcro, no dispositivo legal supramencionado, o jurista Marcus de Freitas Gouvêa², afirma, categoricamente, que " O IRPF obedece o regime de caixa e incide sobre a renda no momento em que é auferida."

Por seu turno, o art. 46 da Lei 8.541/92, também, de forma expressa, reza que o imposto de renda sobre os rendimentos pagos por força de determinação judicial incidirá apenas no momento em que o rendimento ingressa na esfera de disponibilidade do contribuinte. Em complemento, o § 2º do dispositivo legal em comento, impõe que deverá ser aplicada a tabela vigente nesta época:

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

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

No mais, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) quanto à Interpretação e Integração da Legislação Tributária, estatui, *in verbis*:

² GOUVÊA, Marcus de Freitas. Tributos em espécie. Editora JusPODIVM. 2014

Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

Assim, ante a existência de dispositivos expressos e cristalinos quanto a incidência do imposto de renda sobre o montante total acumuladamente recebido em atraso em virtude de decisão judicial, não há nem espaço para interpretação, muito menos para integração das normas legais ora em estudo.

Todavia, formou-se uma corrente de pensamento no sentido de que a interpretação literal dos dispositivos legais supramencionados contraria os princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

Até a presente data, no entanto, a literalidade de nenhum dos preceitos legais acima transcritos foi declarada inconstitucional, pelo que deve prevalecer o entendimento que, em observância ao regime de caixa, a tributação de ocorrer, sobre o total dos rendimentos recebidos pelo beneficiário, no momento da efetiva disponibilização do numerário, em que se verifica, concretamente, a elevação patrimonial da qual decorre a obrigação de pagar o imposto de renda. Assim, interpretação diversa contraria dispositivos legais expressos revestidos de absoluta clareza, razão pela qual não merece guarida.

5 Conclusão

Conforme conceituação legal, renda deve ser entendida como o produto do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos.

Assim, as verbas recebidas pelo beneficiário em decorrência do trabalho assalariado ou assemelhado enquadram-se, perfeitamente, no conceito legal de renda.

Igualmente, considerando-se que os acessórios seguem a mesma sorte dos principais, os juros moratórios que decorrem das verbas principais pagas em atraso, que apresentam natureza remuneratória, devem integrar a base de cálculo do devido imposto de renda, mormente, por também acarretarem acréscimos patrimoniais ao beneficiário.

No mais, o art. 43 do Código Tributário Nacional, estatui, de forma expressa e iníndia, que o imposto em comento tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza.

Assim, a simples existência de renda não faz nascer o dever de pagar o respectivo imposto. Somente, no momento, do seu ingresso na esfera de disponibilidade do beneficiário, acarretando a ocorrência da elevação patrimonial, surge a obrigação tributária, pelo que devem ser considerados os parâmetros (tabelas, base de cálculo e alíquotas) contemporâneos e previstos na legislação fiscal da época.

Na mesma esteira, o art. 12 da Lei nº 7.713/88 estabelece, como regra geral, que, no caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos.

No mesmo diapasão, o art. 46 da Lei nº 8.541/92 reza que o imposto de renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, no

momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário.

O art. 108 do Código Tributário Nacional, por sua vez, prescreve que na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

A matéria estudada neste artigo, que consiste no método de cálculo do imposto de renda sobre verbas de natureza trabalhista pagas em atraso, acumuladamente, por força de decisão judicial, está expressamente regulamentada pelos dispositivos supramencionados, que, cabalmente, determinam que a tributação deve ocorrer sobre o total dos rendimentos pagos, no exato momento da disponibilização econômica do numerário, ou seja, na ocasião em que efetivamente se verifica a elevação do patrimônio do beneficiário, observando-se o regime de caixa.

Assim, repise-se que, ante a vigência de normas legais expressas e cristalinas, não há como prevalecer entendimento diverso, apesar de respeitável, de que, sob pena de chancela de injustiça fiscal, na apuração do imposto de renda incidente sobre as verbas pagas a destempo, acumuladamente, em virtude de determinação judicial devem ser aplicadas as tabelas, as bases de cálculo e as alíquotas vigentes à época em que eram devidas, respeitando-se o regime de competência, em prestígio aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da isonomia fiscal.

Conclui-se, então, que, nos casos de atrasado pagamento acumulado de valores decorrentes da relação de trabalho ou assemelhado, em decorrência de decisão judicial, deve, a incidência do imposto de renda, ser apurada pelo chamado regime de caixa, por questão de legalidade, ainda que, eventualmente, não seja o mais justo sob o aspecto fiscal.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao compilado.htm. Acesso em 22/05/2014.

BRASIL. Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/decreto-lei/Del5844.htm>. Acesso em 25/05/2014.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 25/05/2014.

BRASIL. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em 25/05/2014.

BRASIL. Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8541.htm. Acesso em 25/05/2014.

GOUVÊA, Marcus de Freitas, Tributos em espécie, Editora JusPODIVM, 2014.