

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

VANESSA ALINE SCANDALO ROCHA MARDEGAN

**O ASPECTO TEMPORAL DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA E OS
REGIMES DE CAIXA E COMPETÊNCIA NAS AÇÕES DE CUMPRIMENTO DE
SENTENÇA JUDICIAL TRABALHISTA**

**LONDRINA
2013**

VANESSA ALINE SCANDALO ROCHA MARDEGAN

**O ASPECTO TEMPORAL DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA E OS
REGIMES DE CAIXA E COMPETÊNCIA NAS AÇÕES DE CUMPRIMENTO DE
SENTENÇA JUDICIAL TRABALHISTA**

Artigo de conclusão de curso apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET como requisito final para obtenção do Certificado de Conclusão do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário.

**LONDRINA
2013**

Dedico este trabalho a minha família, por todo o suporte e amor, em especial a minha mãe pela enorme paciência e ao meu pai por toda a ajuda.

Ao Fabrício por todo carinho e apoio nesta caminhada.

ROCHA, Vanessa Aline Scandalo. **O aspecto temporal do imposto de renda pessoa física e os regimes de caixa e competência nas ações de cumprimento de sentença judicial trabalhista**. Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Londrina, 2013.

RESUMO

O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é o tributo de competência da União. Incidente sobre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; bem como sobre proventos de qualquer natureza, como os acréscimos patrimoniais não compreendidos anteriormente. Rege-se pelos princípios que compõem o regime jurídico tributário e, ainda, os princípios da generalidade, universalidade e progressividade. A sua norma jurídica, quanto ao seu aspecto temporal, na doutrina jurídico-contábil apresenta duas vertentes: pode ser delimitado pelo Regime de Caixa, que impõe a contabilização e apuração das receitas e despesas somente quando do seu efetivo recebimento e pagamento e o Regime de Competência (considerado um dos princípios fundamentais da Ciência Contábil), determinando que as receitas e despesas devam ser atribuídas aos períodos em que foram incorridas e não quando são recebidas ou pagas. Comparando-se os dois regimes, o de competência se mostra melhor para espelhar fielmente as modificações havidas no patrimônio e respectiva renda, sendo mais utilizado pelas pessoas jurídicas face às suas dificuldades técnicas de aplicação. A legislação do imposto de renda faculta a aplicação do Regime de Caixa para determinadas pessoas jurídicas, podendo também as pessoas físicas optar por este regime de apuração. Esta pesquisa pretende enfrentar a polêmica que surge quando da aplicação do desconto do imposto de renda nos rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial: caberia o pagamento do imposto pelo regime de caixa ou de competência? A legislação atual impõe o emprego do Regime de Caixa em que o imposto deverá ser retido na fonte no momento em que o rendimento se torne disponível para o beneficiário. Porém, na aplicação do Regime de Competência o imposto de renda devido deve ser calculado mês a mês, incidindo sobre o crédito as alíquotas devidas às épocas, bem como as deduções, limitações e isenções de cada mês, nos termos da lei, resultando na efetiva Justiça Fiscal com uma carga tributária menor para o contribuinte.

Palavras-chave: Imposto de Renda. Regime de Caixa. Regime de Competência. Justiça Fiscal.

ROCHA, Vanessa Aline Scandalo. **The Secular Aspect of the Income tax and the Cash Basis and Accrual Basis in the Actions of Fulfillment of Labor Judicial Sentence.** Course Conclusion Project in Master Degree, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Londrina, 2013.

ABSTRACT

The tax on income and revenues of any nature is a tribute of Union competence. Incident on the acquisition of the economic or legal availability of income, thus understood as the product of the capital, the work or the combination of both; as well as on revenues of any nature, not understood on the patrimonial additions previously recognized. It is conducted by the principles that compose the juridical-tributary regime and also the principles of general, universal and progressive taxation. Its juridical norm, in relation to its secular aspect, in the legal-countable doctrine presents two possibilities: it can be delimited by the cash basis method, that imposes the accounting and verification of revenues and expenses only when they are actually received and paid or the accrual basis accounting (considered on of the most important Accounting Principle) determining that the revenues and expenses should be recognized when they are accrued, regardless when the actual cash is received or paid out. Comparing the two methods, the accrual shows to be the best way to reflect the modifications happened in the patrimony and respective income, being most used by the legal entity due its difficulties application techniques. The legislation of income tax allows the use based on cash basis to some legal entity, as well any person can choose this accounting method. This research pretends to face the controversy that appears when the discount of income tax in the incomes paid after fulfillment of judicial sentence: should the payment be based on Cash basis or Accrual basis? The current legislation imposes the use of Cash Basis where the tax will be restrained at source on the moment the income becomes available for the beneficiary. However, in the application of the Accrual basis the paid of income tax must be made month by month, incising on the credit the aliquot relative to the time, as well the deductions, limitations and exemptions of each month, in the terms of the law, resulting in the effective Fiscal Justice with a lower tax burden for the contributor.

Keywords: Income Tax. Cash Basis. Accrual Basis. Fiscal Justice.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE REGEM O IMPOSTO DE RENDA	7
3. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	10
3.1. HIPÓTESE TRIBUTÁRIA: CRITÉRIO MATERIAL	11
3.1.1. O conceito constitucional de renda	11
3.1.2. O conceito de renda no Código Tributário Nacional	12
3.2. HIPÓTESE TRIBUTÁRIA: CRITÉRIO ESPACIAL	14
3.3. HIPÓTESE TRIBUTÁRIA: CRITÉRIO TEMPORAL	15
3.4. RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	16
3.4.1. Critério pessoal: sujeitos ativo e passivo	16
3.4.2. Critério quantitativo: base de cálculo e alíquota	18
4. LANÇAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA E REGIMES CONTÁBEIS	20
4.1. REGIME DE CAIXA	22
4.2. REGIME DE COMPETÊNCIA	23
5. AS AÇÕES DE CUMPRIMENTO DE SENTENÇA JUDICIAL TRABALHISTA E A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA PELO REGIME DE COMPETÊNCIA E O REGIME DE CAIXA	25
6. CONCLUSÃO	32
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	34

1. INTRODUÇÃO

Os rendimentos tributáveis recebidos de forma acumulada, em cumprimento de decisão judicial, têm enfrentado grande polêmica quanto ao regime que deverá ser empregado para o desconto do Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza: cabendo o Regime de Caixa, a incidência se dará sobre o montante global obtido no mês de seu recebimento; no caso do Regime de Competência, deverão ser observados os valores mensais, recaindo sobre os créditos as alíquotas e deduções cabíveis à época.

O Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é tributo de competência da União, possuidor de finalidades fiscais e extrasfiscais, com expressiva participação na arrecadação dos tributos federais.

A tributação consubstancia no mais importante instrumento para a manutenção da estrutura administrativa e política do Estado, ao propiciar recursos para as ações de governo. Por outro lado, não se pode jamais imaginar que esta mesma tributação, que tem uma importante função na sociedade, venha a extrapolar suas funções, tornando-se excessiva e arbitrária, asfixiando a atividade econômica.

Impõe-se o respeito aos princípios constitucionais, que no caso do Imposto de Renda, além dos princípios gerais que compõem o regime jurídico tributário, subordina-se aos princípios da generalidade, universalidade e progressividade.

A regra-matriz de incidência tributária responsável por determinar a hipótese de incidência do tributo e os critérios de sua relação jurídica, deverá prever que todos pagarão o tributo devido, eliminando-se qualquer privilégio ou discriminação entre os contribuintes; as rendas e proventos de qualquer natureza serão tributados de forma geral, sem qualquer distinção em função de sua natureza, origem ou destino; e a tributação será proporcional ao acréscimo patrimonial do sujeito passivo.

O presente trabalho objetiva elaborar uma análise teórica sobre os critérios que devem ser observados no momento do cálculo das respectivas deduções fiscais nas Ações de Cumprimento de Sentença Judicial, pautando-se nos aspectos constitucionais que definem o Imposto de Renda e a sua regra-matriz de incidência tributária, aplicando o regime contábil que resultará em uma carga tributária menor e mais justa para o contribuinte, em consonância com os princípios constitucionais e garantias individuais a ele assegurados.

2. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE REGEM O IMPOSTO DE RENDA

O conteúdo comum das normas tributárias é disciplinar relações que se instalam em torno do tributo, cuja definição está no artigo 3º do Código Tributário Nacional:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.¹

Tributo é uma prestação imposta ao sujeito passivo (contribuinte) diante dos fatos tributários; deve ser efetuado em dinheiro, excluindo-se, desse modo, o pagamento por meio da prestação de serviços ou de bens diversos do dinheiro; baseado em uma relação jurídica lícita, não se confundindo com a penalidade; que obedece ao princípio da legalidade, ou seja, está previamente previsto em lei; e que não se sujeita ao critério subjetivo e pessoal da autoridade administrativa.

O presente trabalho tem por objetivo tratar do imposto previsto no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal: o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, mais conhecido como Imposto de Renda. Trata-se de um tributo de competência da União, que tem por critério material da hipótese tributária a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza.

Como todo e qualquer tributo o Imposto de Renda, quando da sua instituição, deve respeitar as limitações ao poder de tributar contidos na Constituição Federal, onde se encontram os princípios jurídicos fundamentais da tributação.

Os princípios como forma de interpretação e integração entre o sistema jurídico e as normas vigentes se mostram de extrema importância. São preceitos dotados de força vinculante, imprescindíveis ao bom funcionamento do ordenamento, como afirma Roque Carraza:

São os princípios que conferem ao ordenamento jurídico estrutura e coesão. Estes princípios, de seu turno, entremostram-se hierarquizados no mundo do Direito. De fato, alguns deles, mais abrangentes, fulcram todo o sistema jurídico – são os princípios jurídico-constitucionais –, irradiando efeitos sobre outros, de conotação mais restrita. Estes, de sua parte, acabam condicionando novos princípios mais

¹ BRASIL. Código Tributário Nacional: Art. 3º. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 fev. 2013.

particularizados, e, deste modo, escalonada e sucessivamente, até as normas específicas, numa vasta cadeia, cujo enredo só o jurista tem condições de entender.²

Uma tributação válida é aquela que respeita o disposto no texto constitucional. A relação de tributação, como relação jurídica que é, e não simplesmente de poder, inegavelmente é regida pelos princípios ali previstos. Dentre esses princípios, que têm por função essencial a defesa do cidadão contra os abusos do Estado no exercício de sua soberania, destacam-se o da igualdade, da legalidade, da anterioridade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e o da liberdade de tráfego. São princípios pertencentes a todos os sistemas jurídicos, daí serem considerados universais³.

O Imposto de Renda, como um tributo de sublime relevância no sistema tributário brasileiro, e como meio de alcançar a igualdade na distribuição da carga tributária na busca pela justiça social, deve respeitar vários princípios, como por exemplo: **igualdade**, neste caso seria a igualdade material onde os iguais seriam tratados igualmente e os desiguais de forma desigual; **capacidade contributiva**, a tributação deve se basear na justiça social e fiscal, devendo a contribuição do sujeito passivo ser proporcional a sua capacidade econômica, isto é, aquele com maior riqueza contribuirá mais ao Estado, do que aquele com menos; **legalidade**, qualquer alteração ou instituição de novo tributo, somente poderá ser procedida mediante lei, que deve se ajustar ao preceito constitucional, trazendo consigo os elementos definidores do fato jurídico e da relação obrigacional; **anterioridade**, este princípio procura dar certa segurança jurídica ao contribuinte, impedindo a incidência tributária no ano em que a lei é publicada, ficando sua eficácia reservada para o próximo exercício financeiro, evita-se a surpresa do sujeito passivo ao ser colhido por uma nova exigência fiscal, dando-lhe a possibilidade de que faça um planejamento fiscal de seus negócios.

A Constituição Federal também determina que o imposto de renda obedeça aos seguintes princípios constitucionais específicos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
(...)
III - renda e proventos de qualquer natureza;
(...)
§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

² CARRAZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 49.

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 22 ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 39 a 50.

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;⁴

De acordo com tais critérios, o Imposto de Renda incidirá sobre todos os rendimentos do contribuinte (generalidade), será pago por todos (universalidade) e terá suas alíquotas graduadas em função do aumento da base de cálculo (progressividade).

O legislador ordinário, ao criar a norma geral e abstrata do Imposto sobre a Renda – a regra-matriz de incidência tributária –, deverá respeitar esses princípios. Ou seja, as rendas ou proventos de qualquer natureza deverão ser tributados de modo geral, sem qualquer distinção com base em sua natureza, origem ou destino. Essa tributação também deverá ser gradual, baseando-se no aumento da base de cálculo, isto é, quanto maior for o acréscimo patrimonial do sujeito passivo, maior será a alíquota que incidirá sobre esse montante. Por fim, tanto a pessoa física como a jurídica, que praticarem o fato jurídico tributário, serão consideradas contribuintes do Imposto de Renda.

⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Artigo: 153. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 07 fev. 2013.

3. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal, ao autorizar as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a criarem tributos, delimita a matéria que estes poderão versar, determinando a hipótese tributária possível e os sujeitos da relação jurídica que se instalará com a realização do fato. Este conjunto de determinações constitucionais irá compor a regra-matriz de incidência de cada tributo, norma que deverá ser respeitada pelo legislador infraconstitucional quando da criação do tributo *in abstracto*.

A regra-matriz de incidência tributária ou norma-padrão de incidência caracteriza-se por ser uma norma de conduta que se correlaciona com a criação ou extinção da relação jurídica. É ela que irá definir qual a conduta do sujeito passivo resultará na obrigação de pagar o tributo:

Regra matriz de incidência tributária é a norma de conduta que prescreve a obrigação de pagar tributo, ou seja, é a que estabelece um vínculo jurídico entre um antecedente, que descreve um fato de possível ocorrência que não seja um fato-conduta ilícito, e um conseqüente, que prescreve uma relação jurídico-formal, na qual tal norma impõe (obriga) a um sujeito de direito (sujeito passivo – o contribuinte) a conduta de entregar certa quantia em dinheiro a outro sujeito de direito (sujeito ativo)⁵.

A definição apresentada diferencia dois elementos fundamentais para a construção da norma tributária – a hipótese e o conseqüente. A **hipótese** define quais os critérios para identificar um fato tributário, ou seja, descreve o fato do mundo comum e não-jurídico que uma vez realizado implica na **conseqüência tributária**. Essa indica os critérios para o reconhecimento da relação jurídica, que se formará entre o Estado (sujeito ativo) e o contribuinte – pessoa física ou jurídica (sujeito passivo) e o seu objeto, no caso, uma prestação de natureza pecuniária.

Ao examinar tais conceitos, distinguem-se três aspectos importantes da formação da hipótese tributária, quais sejam: a) O aspecto material, formado por um verbo, seguido pelo seu complemento, que dão a estrutura do núcleo, em ações voluntárias, involuntárias e reflexivas, como por exemplo, “auferir renda” etc.; b) O aspecto espacial, que demarca os locais que o fato deva ocorrer; e c) O aspecto temporal, em que a norma tributária estabelece o momento que ocorre o fato jurídico.

⁵ QUEIROZ, Luís Cezar Souza de. Regra matriz de incidência tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord). Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 239.

Já o elemento conseqüente da norma, que fornece parâmetros para definir a relação jurídico-tributária, caracteriza-se por: a) Aspecto pessoal possibilita a identificação dos sujeitos da obrigação; b) Aspecto quantitativo ou objeto, que se traduz na base de cálculo e na alíquota, grandezas pelas quais o legislador dimensiona o fato jurídico tributário.

Passa-se agora a análise de cada um desses critérios na definição da regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

3.1. HIPÓTESE TRIBUTÁRIA: CRITÉRIO MATERIAL

O critério material da hipótese tributária caracteriza-se por descrever uma situação específica de fato: uma conduta, da pessoa física ou jurídica, condicionada às circunstâncias de espaço e de tempo. O critério material é o que informa o núcleo dessa conduta, sendo representado por um verbo pessoal seguido de seu complemento.

No caso do Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, que deve ter caráter pessoal, geral, universal e progressivo e obedecer ao princípio da capacidade contributiva, a expressão é “renda e proventos de qualquer natureza”, que funciona como o complemento, deve se unir ao verbo *auferir*.

3.1.1. O conceito constitucional de renda

A Constituição da República, ao outorgar competência tributária à União para instituir imposto sobre a renda, restringe-se em definir que o imposto incidirá sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sem entrar em qualquer conceituação adicional.

Isto não significa que haja permissão ao legislador ordinário para ampliar o alcance da expressão “renda e proventos de qualquer natureza”. A Lei Maior ao utilizar tal terminologia como critério material da regra-matriz de incidência tributária, e ao definir a divisão da competência tributária impositiva, que cabe à União, estabelece, dentro da sua natureza de lei tributária fundamental, as diretrizes básicas a todos os tributos, dando implicitamente o conceito de renda e proventos de qualquer natureza.

O conceito de renda não está explicitamente disposto no texto

constitucional, assim, impõe-se inferir um conceito de renda pressuposto na Constituição Federal. Na realidade, a Constituição faz um “amplo balizamento conceitual”⁶ sujeitando o conceito de renda e proventos aos princípios tributários gerais e aos específicos do Imposto de Renda concluindo-se, que a renda e proventos de qualquer natureza só estarão sujeitos à incidência do tributo em questão, quando representarem um ganho, um aumento, ao patrimônio do contribuinte, respeitando o princípio da capacidade contributiva.

O conceito de renda pressuposto constitucionalmente pode ser entendido como “saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas, ocorridas ao longo de um dado período”.⁷ Em outras palavras, a renda pode ser identificada “como fato jurídico-constitucional, qual seja, a expressão da base calculada em moeda, com valor constante que represente, quantitativamente, a totalidade do acréscimo de riqueza obtida pelo contribuinte num período”.⁸

Pode-se dizer, portanto, que a renda é a mutação positiva do patrimônio, resultante da diferença entre os resultados positivos e os negativos, durante um determinado intervalo de tempo. É imprescindível que haja um resultado positivo do confronto entre as entradas e saídas durante o período determinado pela lei, para se ter renda tributável pelo Imposto de Renda.

3.1.2. O conceito de renda no Código Tributário Nacional

Firmado o conceito de renda pressuposto na Constituição Federal e a sua importância, passa-se ao conceito de renda disposto no Art. 43 do Código Tributário Nacional⁹.

Embora a renda configure o núcleo da hipótese de incidência do imposto de renda, ela (a renda) entra para a composição desta hipótese cercada de elementos adjetivos da

⁶ SAKAKIHARA apud PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 288.

⁷ GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a renda pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 179.

⁸ RENCK, Renato Romeu. Imposto de renda da pessoa jurídica: critérios constitucionais de apuração da base de cálculo: uma proposta de interpretação sistemática do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 163.

⁹ “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.” BRASIL. CTN: Artigo 43. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 22 fev. 2013.

mais diversa natureza (econômica ou jurídica).¹⁰ Assim, a sua definição pressupõe o estudo das expressões que a completam.

A primeira delas é a “*aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica*”. *Disponibilidade econômica* ocorre quando a renda já está nas mãos do titular, foi incorporada ao seu patrimônio, é a renda auferida no sistema de *cash basis*, conhecido no Brasil como Regime de Caixa. *Disponibilidade jurídica* se dá nos casos que o contribuinte possui o título jurídico de percepção da renda, mas não esta em si. É a renda produzida, mas ainda não percebida, ou seja, auferida no sistema *accrual basis*, ou Regime de Competência.

A necessidade da disponibilidade econômica ou jurídica da renda para ser tributada é consequência do princípio da capacidade contributiva, onde o Estado não pode exigir que o contribuinte pague o imposto se nem ao menos possuir recursos para tanto. “Se alguém é titular de renda, mas não tem a disponibilidade desta, evidentemente não tem como destinar parte dessa renda ao pagamento do imposto. Não é razoável exigir-se que pague Imposto de Renda se não dispõe dos meios para fazê-lo”.¹¹

De acordo com o Código, que vincula o conceito de renda e proventos de qualquer natureza a acréscimo, não haverá renda nem proventos, se não houver um acréscimo patrimonial. Os valores auferidos por um indivíduo só serão considerados como acréscimo desde que superiores ao mínimo vital que cada pessoa necessita para sobreviver, e atualmente, em termos de imposto de renda, tal mínimo vital corresponde à parcela de renda isenta ou não tributável da tabela de incidência mensal ou anual do imposto de renda.

Por fim, passa-se a distinção entre “renda” e “proventos”. *Renda* “consiste no fruto periódico de uma fonte permanente, que pode ser o capital, o trabalho, ou ambos”¹². Nestes termos, a renda aparece com sentido restrito, e não com a mesma amplitude de quando citada na Constituição Federal.

Proventos de qualquer natureza “é todo ingresso que acresce o patrimônio, passível de avaliação em moeda, não importando se foi consumido ou reinvestido”¹³. Tem-se aqui um conceito residual, ou seja, todos aqueles acréscimos patrimoniais que não estão incluídos no conceito de renda, dessa forma que não sejam fruto do trabalho ou decorrente do capital, serão considerados como proventos de qualquer natureza.

Importante salientar que independente do conceito que se atribua a renda ou

¹⁰ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 397.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional. São Paulo: Atlas, 2003. Vol.I. p. 433.

¹² RIBEIRO, Ana Maria. In: TORRES, Helena Laveira et al (coord.). Direito tributário e processo administrativo aplicados. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 569.

¹³ RIBEIRO, Ana Maria. Op. cit., p. 569.

proventos de qualquer natureza, estes estão diretamente ligados a noção de acréscimo patrimonial, de onde se conclui que a incidência do Imposto de Renda pressupõe o surgimento de uma riqueza nova ou o aumento daquela já existente para a sua materialização, durante um certo lapso de tempo e sempre respeitando os princípios da capacidade contributiva, da progressividade, generalidade e universalidade.

3.2. HIPÓTESE TRIBUTÁRIA: CRITÉRIO ESPACIAL

O critério espacial é o responsável por indicar o lugar que se configurará a hipótese de incidência tributária. A conduta do sujeito passivo resultará na obrigação de pagar o tributo, desde que ocorra no exato local que o legislador elegeu como juridicamente relevante para tanto, caso contrário a hipótese tributária não se completará, e a obrigação de pagar o tributo não existirá.

Paulo de Barros Carvalho ressalta a importância do estudo do critério espacial, pelo qual “se precisam os elementos necessários e suficientes para identificar a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico”.¹⁴

Importante salientar que o âmbito territorial de aplicação das leis se distingue do critério espacial, pelo qual a tributação pode alcançar fatos que ocorram fora do território brasileiro, figura conhecida como extraterritorialidade.

Os §§ 1º e 2º do artigo 43 do Código Tributário Nacional¹⁵ aplicam a chamada *extraterritorialidade* ao Imposto de Renda, pela qual tanto as rendas e proventos auferidos no Brasil como as no exterior serão alcançadas pela tributação. As rendas auferidas no exterior por residentes no Brasil e as rendas percebidas por estrangeiros no território nacional, que estejam aqui domiciliados ou não, serão tributadas igualmente, instrumentalizando-se, desta maneira, o princípio da universalidade, pressuposto constitucional do Imposto de Renda, que prevê que a tributação do sujeito passivo englobará tanto os rendimentos de fonte interna como os de externa.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da norma tributária. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 130.

¹⁵ BRASIL. CTN: Artigo 43. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm >. Acesso em: 1 março 2013.

3.3. HIPÓTESE TRIBUTÁRIA: CRITÉRIO TEMPORAL

O critério temporal tem por objetivo revelar o momento exato que ocorre o fato jurídico tributário, informando aos sujeitos da relação jurídica os seus direitos e deveres para uns com os outros – o direito subjetivo do Estado cobrar o tributo e o dever jurídico do sujeito passivo em pagá-lo:

Compreendemos o critério temporal da hipótese tributária como o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.¹⁶

O aspecto temporal deve respeitar também o princípio constitucional da irretroatividade da lei (Art. 153, III, *a*). Fundamentando-se na segurança jurídica e na proteção ao direito adquirido, este princípio assegura ao contribuinte que os fatos já ocorridos não serão alcançados pela lei que criar ou aumentar o tributo. A lei não poderá cobrar tributos em relação aos fatos jurídicos ocorridos antes de sua vigência.

Outro aspecto importante resultante da análise do critério temporal é a periodicidade do fato jurídico tributário. A Constituição da República elegeu a periodicidade anual para determinar uma série de aspectos organizacionais e financeiros importantes, tal como o próprio exercício financeiro que coincide com o ano civil, ou seja, sempre de 1º de janeiro a 31 de dezembro.

José Artur Lima Gonçalves destaca a harmonia que deve existir entre o conceito de renda, em seu aspecto temporal, e as demais disposições que tratam da mesma questão. Embora a Constituição não tenha elegido explicitamente o período de doze meses, uma análise sistemática mostra de maneira implícita a eleição do período anual como componente do conceito constitucional pressuposto de renda. Se o legislador infraconstitucional pretender estabelecer um período que não seja anual, insuficiente para realização do confronto entre entradas e saídas, deverá o comando legislativo ser considerado inválido, por vício de constitucionalidade.¹⁷

Em relação ao Imposto de Renda Pessoa Física a periodicidade será anual, ocorrendo o fato jurídico tributário em dia 31 de dezembro de cada ano, alcançando todas as

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 265.

¹⁷ GONÇALVES, José Artur Lima. Op. cit., p. 185-186.

rendas ou proventos e despesas relativas ao período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro.

O contribuinte deve entregar a Declaração de Ajuste Anual até o dia 30 de abril do ano subsequente, quando será apurado o resultado decorrente do confronto entre todas as rendas e proventos percebidas durante o ano e as despesas dedutíveis na forma da lei. Quando positivo, no resultado será aplicada a tabela progressiva anual, e após a compensação das antecipações do imposto realizadas no decorrer do ano, ter-se-á o saldo a restituir (quando o contribuinte recolheu mais imposto do que o devido) ou a pagar (quando o imposto devido é maior que suas antecipações). Quando o saldo for negativo, o Imposto de Renda não será devido.

3.4. RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

O elemento descritor ou o conseqüente da norma fornece parâmetros para determinar o liame jurídico que brota necessário e inexorável, no aspecto de pessoalidade da relação jurídico-tributária, possibilitando a identificação dos sujeitos da obrigação, tais como o sujeito ativo em face do sujeito passivo, bem como o aspecto quantitativo ou objeto, que se traduz na base de cálculo e da alíquota.

A relação jurídica exige para a configuração do liame jurídico a presença de pelo menos dois sujeitos, além do objeto sobre o qual a relação se formará e será determinado o direito subjetivo de uma das partes e o correspondente dever da outra.

3.4.1. Critério pessoal: sujeitos ativo e passivo

As partes da relação jurídica tributária serão definidas pelo critério pessoal da regra matriz de incidência. “O critério pessoal é o conjunto de elementos, contido na conseqüência das endonormas tributárias e segundo o qual se pode identificar os sujeitos da relação jurídica que se estabelece pelo acontecimento de um fato hipoteticamente previsto”¹⁸.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 162.

Esses sujeitos são denominados de sujeito ativo e sujeito passivo. A identificação dessas pessoas deverá estar na Constituição Federal, seja de modo expresso ou implícito.

O **sujeito ativo** é a quem a lei atribui a capacidade de exigir o tributo, é o credor da obrigação tributária. É ele que irá reclamar do sujeito passivo a entrega da importância em dinheiro (obrigação principal), bem como qualquer obrigação de natureza diversa, como a apresentação de livros contábeis, notas fiscais, etc (obrigação acessória). No direito brasileiro será uma pessoa jurídica de direito público ou privado.

Em regra, o sujeito ativo é aquele a quem cabe a competência constitucional de instituir o tributo. Nestes casos, a lei não precisa designar expressamente o sujeito ativo, que implicitamente é indicado quando a Constituição Federal determina a titularidade da competência tributária. Pode a lei autorizar a transferência da titularidade de se exigir o tributo a outra pessoa que não a competente para a sua instituição, caso que se denomina de *parafiscalidade*, devendo estar indicada expressamente em Lei.

Sujeito ativo do Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é a União Federal (Art. 153, III da Constituição Federal) que exerce tanto a competência para a instituição desse imposto, como a capacidade tributária ativa para a sua cobrança, cabendo a sua administração à Receita Federal do Brasil.

Já o **sujeito passivo** é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem é exigido o cumprimento da prestação pecuniária tributária pelo pagamento do tributo ou da multa, ou o cumprimento das obrigações acessórias; na condição de devedor destas obrigações.

O sujeito passivo da obrigação principal é o gênero a qual o contribuinte e o responsável fazem parte como espécies (Art. 121 do CTN). *Contribuinte* é aquele que realiza o fato jurídico previsto na regra matriz de incidência tributária, participando pessoalmente na sua formação, é aquele que completa o critério material pre enunciado na hipótese tributária. É nesse sentido que o CTN indica a relação pessoal e direta, significando a ligação entre o autor e ação prevista no critério material.

Muitas vezes o contribuinte é também o responsável pelo pagamento do tributo, no entanto a lei pode determinar a responsabilidade do pagamento a um terceiro que não o contribuinte, surgindo aí a figura da responsabilidade, que poderá ser solidária ou subsidiária. O *responsável* aparece quando o liame entre o sujeito passivo e o fato jurídico tributário é diferente daquele existente entre o autor e o critério material da hipótese, isto é, há uma mudança no pólo subjetivo da relação, ocupando o responsável a posição que naturalmente pertenceria ao contribuinte, devendo estar expressamente prevista em lei. Neste

caso, ocorre a substituição tributária, o indivíduo que deveria ser o contribuinte é substituído por outra pessoa, um terceiro.

De acordo com a legislação específica do Imposto de Renda, contribuinte é a pessoa física domiciliada ou residente no Brasil, titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza, acima dos níveis de isenção estabelecidos pela legislação, incluindo-se os rendimentos e ganhos de capital, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Decreto nº 3000, de 26 de março de 1999, Art. 2º; Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, Art. 1º; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Art. 43; e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, Art. 4º).

É equiparado à contribuinte, também, aquele que perceber renda ou provento no País, mas seja residente ou domiciliado no Exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, Art. 97; e Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, Art. 3º, § 4º).

3.4.2. Critério quantitativo: base de cálculo e alíquota

Como citado anteriormente, uma relação jurídica será composta por pelo menos dois sujeitos além do objeto sobre o qual esse liame incidirá. Desse modo, o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária irá determinar e quantificar este componente, que será sempre uma prestação pecuniária, em se tratando da obrigação principal.

O critério quantitativo, que irá definir a importância devida pelo sujeito passivo, é composto por duas figuras: a base de cálculo e a alíquota. *Base de cálculo* é a grandeza que objetiva dimensionar o núcleo do fato jurídico tributário.

A apuração da base de cálculo no Imposto de Renda será diversa para cada tipo de contribuinte. No caso das pessoas físicas, a base de cálculo é a diferença entre o rendimento bruto e as deduções permitidas pela legislação, resultando na renda líquida, sobre a qual será calculado o imposto de renda devido (Artigo 83, do Decreto nº 3000/99¹⁹, conhecido como Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99)).

Consideram-se como dedutíveis as despesas necessárias à sobrevivência do contribuinte, ou seja, aquelas que preservam a sua saúde, manutenção e gastos com educação,

¹⁹ BRASIL. Decreto nº 3000/99. Artigo 83. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 8 março 2013.

entre outras. Estas despesas são aquelas cujo ônus cabe ao Estado, por exigência da Constituição, mas por falta de recursos, o particular é quem arca com o seu custeio.

Respeitando o princípio da capacidade contributiva, a base de cálculo no Imposto de Renda deve contemplar apenas as rendas ou proventos de qualquer natureza que caracterizem um acréscimo patrimonial ou uma riqueza nova ao sujeito passivo. Independentemente do conceito de renda aplicado, é imperioso “a necessidade de que ocorra um ganho patrimonial (acréscimo patrimonial) efetivo pelo sujeito passivo, sob pena de não se configurar a hipótese constitucional do imposto sobre a renda”.²⁰

Alíquota, “no plano da aplicação da lei, é o fator que deve ser conjugado à base calculada para a obtenção do objeto da prestação tributária”.²¹ Aliada a base de cálculo, essas grandezas são responsáveis pela valoração do critério material da hipótese tributária e por informar ao sujeito ativo o valor que exigirá do sujeito passivo.

As alíquotas podem ser divididas em dois grandes grupos, de acordo com a forma que se apresentam: *a*) um valor monetário fixo ou variável, de acordo com uma base de cálculo progressiva; ou *b*) uma fração, percentual, uma taxa da base de cálculo, nesse caso, poderá ser proporcional invariável, proporcional progressiva (quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota) ou proporcional regressiva (a alíquota diminui conforme a base de cálculo cresce).²²

O Imposto de Renda apresenta alíquotas proporcionais progressivas. A lei, ao aplicar a tabela progressiva concede ao contribuinte que deduza do montante do imposto devido, os valores relativos às faixas anteriores de distribuição da referida tabela, tendo como objetivo a aplicação justa e correta da progressividade.

Importante ressaltar que a mensuração do critério material pelos aspectos quantitativos deve respeitar os princípios constitucionais tributários, em especial a universalidade, a generalidade e a progressividade, a fim de se estimar a real capacidade contributiva do sujeito passivo e realizar a isonomia tributária.

O critério material do Imposto de Renda é a aquisição de renda ou provento de qualquer natureza, cabendo a base de cálculo e a alíquota ratificar o conceito constitucional pressuposto de renda, e assim indicar se houve ou não um acréscimo patrimonial ou o surgimento de uma riqueza nova no patrimônio do sujeito passivo.

²⁰ GONÇALVES, José Artur Lima. Op. cit., p. 192.

²¹ BARRETO, Aires. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 59.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 343.

4. LANÇAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA E REGIMES CONTÁBEIS

A obrigação tributária nasce quando completos todos os critérios da regra matriz de incidência, porém, em algumas situações, apesar de ocorrido o fato jurídico tributário, a lei não exige do sujeito passivo o cumprimento da obrigação principal – pagar o tributo – enquanto o sujeito ativo não efetivar o procedimento previsto pela lei, que o informa o valor devido, a data de pagamento etc. Conquanto nascida à obrigação tributária, ela está privada de exigibilidade. Este ato do sujeito ativo é conhecido como *lançamento*.

O lançamento como ato próprio e exclusivo da autoridade administrativa, vinculado e obrigatório, tem por objetivo comprovar a ocorrência do fato jurídico tributário, indicando o fato que deu origem à cobrança do tributo, o sujeito passivo da relação, o montante devido por ele, e a penalidade aplicável caso ele não cumpra a obrigação no prazo determinado. Por meio do lançamento, o mero fato do mundo real é convertido em um fato jurídico, podendo se dizer que é o ato responsável por constituir o crédito tributário.

Através dele, também, o sujeito ativo pratica o seu direito de exigir o cumprimento da obrigação principal, de início administrativamente e, se esta se mostrar frustrada, após a inscrição do débito como dívida ativa, recorre-se à cobrança judicial. No pólo oposto, cabe ao sujeito passivo, ciente da obrigação, cumpri-la, pagando a quantia exigida, ou não a fazendo, arcar com as conseqüências de seu inadimplemento.

É garantido ao sujeito passivo da obrigação tributária que a base de cálculo de apuração do tributo seja consoante com a lei que vige no momento da ocorrência do fato impositivo.

A apuração da base de cálculo, quando no lançamento do crédito tributário, também deve obedecer aos princípios e métodos contábeis. Tratam-se de regras que fundamentam tecnicamente a apuração da hipótese de incidência do Imposto de Renda, objeto deste trabalho.

A Ciência Contábil tem por função principal fornecer aos vários usuários contábeis as informações de natureza econômica, financeira, física, de produtividade e social que necessitem para a avaliação e tomada de decisão²³. Desse modo, seu objeto de estudo será o patrimônio de toda e qualquer entidade (pessoa física ou jurídica) e as suas mutações.

Para Sérgio Iudícibus o “objetivo básico da contabilidade, portanto, pode ser

²³ FIPECAP. Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades. 7 ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008. p. 29.

resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”.²⁴

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade²⁵, os Princípios Fundamentais da Contabilidade são: entidade, continuidade, oportunidade, registro pelo valor original, competência e prudência.

Estes princípios também devem ser aplicados aos Regimes Contábeis, que se referem às formas de reconhecimento das receitas, custos e despesas das entidades. Os procedimentos ou técnicas utilizadas nos registros dos fatos contábeis constituem as diretrizes para a classificação das variações ou alterações patrimoniais, leciona Renato Romeu Renck:

A anotação dos eventos econômicos em valores não é pois, só mais uma questão contábil; é, também, questão jurídica. Por decorrência, os eventos econômicos registrados e representados pela linguagem contábil passam a constituir fatos jurídicos tanto para apurar o lucro comercial como para estabelecer a base calculada do Imposto de Renda.²⁶

O registro contábil de um fato também produz efeitos no mundo jurídico, é através deste procedimento que os valores correspondentes às variações e alterações patrimoniais constituirão os fatos jurídicos de conteúdo econômico tão importantes ao Direito Tributário.

Quando o Código Tributário Nacional faz uso da expressão “acréscimo patrimonial” para definir o critério material do Imposto de Renda, compreende em seu conteúdo a apuração contábil das receitas, custos e despesas do contribuinte, em um determinado período de tempo, daí a importância da exata definição do critério temporal da regra matriz de incidência e a da lei aplicável à base de cálculo de apuração do tributo, quando na constituição do crédito tributário pelo seu lançamento, sempre respeitando os princípios contábeis, que irão fixar os critérios a serem adotados na quantificação da mutação patrimonial do sujeito passivo.

A Contabilidade ao estudar os métodos de registros das receitas, despesas e custos prevê que estes podem ser realizados por dois métodos distintos: Regime de Caixa ou Regime de Competência.

²⁴ IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da contabilidade. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 7.

²⁵ BRASIL. Conselho federal de contabilidade. Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em 11 março 2013.

²⁶ RENCK, Renato Romeu. Op. cit., p. 120.

4.1. REGIME DE CAIXA

O regime de caixa resume-se na contabilização e apuração das receitas somente quando do seu efetivo recebimento (ingresso financeiro, recebido pelo próprio contribuinte ou por seu representante) e da contabilização dos custos e das despesas tão-só por ocasião de seu efetivo pagamento (desembolso feito pelo próprio ou por seu representante).

Trata-se de uma maneira mais simples de registro das receitas, despesas e custos: a receita é contabilizada apenas quando for recebida e a despesa e o custo no momento do dispêndio. Deste modo, o lucro é apurado subtraindo-se toda despesa paga (saída de dinheiro do caixa) da receita recebida (entrada de dinheiro no caixa).²⁷

O regime de caixa particulariza o aspecto financeiro dos negócios jurídicos, pelo qual as mutações patrimoniais só são reconhecidas quando houver sua realização financeira. Pode-se dizer que “a Contabilidade utiliza-se do conceito de regime de competência dos exercícios para medir a rentabilidade, enquanto a administração financeira utiliza-se do conceito de regime de caixa para planejar e controlar a liquidez do ente”.²⁸

Em relação ao Imposto de Renda, o Decreto nº 3.000/99 determina que o aspecto temporal da regra matriz de incidência do IRPF deverá ser balizado pelo Regime de Caixa, o contribuinte só pagará o imposto quando estiver na posse dos recursos necessários para cumprir tal obrigação, ou seja, quando a renda for efetivamente recebida:

Art. 38. A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 7.713, de 1988, Art. 3º, § 4º).

Parágrafo único. **Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.**²⁹
(grifos não constantes do original)

O contribuinte, pessoa física, por exemplo, que trabalha como assalariado ao receber seu pagamento sofrerá o desconto do IR por incidência na fonte no momento que este valor lhe é disponibilizado.

²⁷ MARION, José Carlos. Contabilidade básica. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 79.

²⁸ YOSHITAKE, Mariano; HOJI, Masakazu. Gestão de tesouraria: controle e análise de transações financeiras em moeda forte. São Paulo: Atlas, 1997. p. 117.

²⁹ BRASIL. Decreto nº 3000/99. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 12 março 2013.

A adoção do Regime de caixa pelas pessoas físicas no cálculo do Imposto de Renda é justificada por este ser o melhor método de se avaliar a disponibilidade econômica e jurídica a que se refere o Art. 43 do CTN, uma vez que o acréscimo patrimonial só será tributado quando a renda for efetivamente auferida. Este regime é o que melhor se amolda ao conceito de renda pressuposto constitucionalmente, obedecendo ao conceito de acréscimo patrimonial exigido e, assim, efetivando o princípio da capacidade contributiva – o contribuinte só deverá pagar o imposto quando estiver na posse dos recursos para cumprir a obrigação.

4.2. REGIME DE COMPETÊNCIA

O Regime de Competência, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade, é reconhecido como um dos Princípios Fundamentais da Ciência Contábil, tamanha a sua importância. Conhecido também como Princípio do confronto das Despesas com as Receitas e com os Períodos contábeis é tratado pelo Art. 9º da Resolução nº 750/93 do CFC e no Art. 177 da lei 6.404/76, *in verbis*:

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, **independentemente do recebimento ou pagamento**.³⁰ (grifou-se)

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais **segundo o regime de competência**.³¹ (grifou-se)

Consiste na contabilização das receitas, dos custos e das despesas de acordo com o momento real de sua ocorrência, independentemente de sua movimentação financeira, não se relacionando com o recebimento das receitas ou o pagamento dos custos e das despesas. Há uma desvinculação temporal quanto ao ganho e desembolso das receitas geradas e das despesas incorridas, que são consideradas de acordo com o seu real acontecimento, e

³⁰ BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Art. 9º. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc> (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.282/10). Acesso em 12 março 2013.

³¹ BRASIL. Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Art. 177. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em 12 março 2013.

não quando de sua efetivação:

Este princípio demonstra, em resumo, que as receitas e as despesas são atribuídas aos períodos de acordo com a real incorrência dos mesmos, isto é, de acordo com a data do fato gerador e não quando são recebidos ou pagos em dinheiro (regime de caixa). Através deste princípio, a folha de pagamento dos operários relativa ao mês de dezembro, suponhamos, será considerada como despesa de dezembro, mesmo que na prática o pagamento só seja efetuado nos primeiros dias de janeiro. O fato gerador da despesa é o serviço prestado pelos operários, e não o pagamento do salário, que ajudou a produzir receitas em dezembro.³²

A competência é o regime que representa com mais exatidão as modificações ocorridas no patrimônio da entidade (qualitativas e quantitativas), vez que se limita ao fato econômico originário, ou seja, todos os atos e fatos jurídicos são registrados no exato momento que se sucedem, independentemente de sua realização financeira. Deste modo, atender a função institucional da contabilidade é “espelhar a real e atual situação desse patrimônio, para que se alcance esse desiderato deve registrar esses fatos no momento em que ocorrem, pois, de outro modo, seria ela mero conjunto de informações financeiras, desprovido de qualquer valor prático ou jurídico”.³³

Aparentemente, a aplicação do regime de competência implicaria num aumento tributário, por meio da antecipação do recolhimento do Imposto incidente, uma vez que se paga o imposto no momento de ocorrência do fato jurídico tributário, independente de sua realização. Na verdade, não há majoração, pois o valor a ser pago de imposto será o mesmo, sendo compensado ao final do período determinado na legislação.

A legislação do imposto de renda exige o seu cumprimento, como regra geral, das pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, quando da contabilização das suas modificações patrimoniais, podendo a pessoa física optar ou não pelo seu uso.

Ressalta-se que não há qualquer previsão legal que obrigue as pessoas físicas a pautarem suas obrigações tributárias pelo Regime de Caixa, apenas sugere-se sua adoção devido a sua simplicidade. O profissional de contabilidade que não respeita a legislação, quando o uso do Regime de Competência é considerado obrigatório, responde pela infração, passível de penalidades (Art. 11 da Resolução nº 750/93 do CFC³⁴).

³² FEA/USP. Contabilidade Introdutória. Coord: Sérgio Iudícibus. 10. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008. p. 270.

³³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de renda das empresas. Ed. atual. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 34.

³⁴ “Art. 11. A inobservância dos Princípios de Contabilidade constitui infração nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista”. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10) (Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993. Art. 11. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em 12 março 2013).

5. AS AÇÕES DE CUMPRIMENTO DE SENTENÇA JUDICIAL TRABALHISTA E A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA PELO REGIME DE COMPETÊNCIA E O REGIME DE CAIXA

Os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial terão, em sua primeira fase, uma retenção de imposto por incidência na fonte, submetendo-se a tabela progressiva mensal do momento da retenção, ou seja, no mês que o crédito se tornou disponível ao contribuinte. Posteriormente, na declaração de ajuste anual, o contribuinte indica os valores recebidos, descontando do total do imposto devido os valores antecipados ou retidos anteriormente. A retenção será efetuada pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento.

Sobre o crédito total no qual incidirá o IR serão isentos os juros e indenizações por lucros cessantes e as despesas gastas no curso do processo judicial. O Imposto também não será calculado sobre as verbas trabalhistas isentas ou não tributáveis, tais como as verbas de natureza indenizatória, por exemplo. O imposto retido na fonte é considerado como uma antecipação do imposto a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda das pessoas físicas.

O Art. 46 da Lei nº 8.541/92³⁵ determina como o desconto fiscal será efetuado, aplicando o **Regime de Caixa** à incidência do Imposto de Renda sobre o montante recebido a título de cumprimento de decisão judicial, incidindo a alíquota uma única vez, sobre a soma total das verbas apuradas. Trata-se de maneira bastante simplista de apuração do *quantum* devido, porém, repleta de injustiças e irregularidades.

Defende-se que o fato jurídico que dá nascimento à obrigação tributária é a sentença, uma vez que o critério material impõe a disponibilidade econômica e jurídica da renda para a sua tributação. Desse modo, o Imposto de Renda deve incidir sobre o total das verbas trabalhistas tributáveis apuradas na fase de cumprimento de sentença, não devendo ser calculado mês a mês, e nem se aplicar as alíquotas destes meses, vez o fato gerador do tributo não foi configurado quando da prestação do serviço, pelo qual o empregado não recebeu qualquer pagamento na época, mas da data da sentença, quando a quantia lhe foi

³⁵ 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.** (grifos não constantes do original) (BRASIL. Lei nº 8.541/92. Art. 46. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8541.htm>. Acesso em: 12 março 2013)

disponibilizada.

De um modo geral ao receber as verbas trabalhistas tributáveis, o empregado estará sujeito a uma retenção de IR com alíquota de 27,5% no momento que essa verba lhe for disponibilizada, ou seja, o imposto será descontado automaticamente, antes mesmo de o montante lhe ser entregue. Apesar de o imposto retido ser diminuído da parcela a deduzir, esta se torna insignificante quando considerado que o montante recebido refere-se a meses ou até anos de verbas omitidas num contrato de trabalho, e que se tivessem sido pagas corretamente sofreriam o desconto da parcela a deduzir mensalmente, e não apenas uma vez, sobre a soma de todas estas verbas.

A retenção do imposto poderá ser recuperada na declaração de ajuste anual do Imposto de Renda pessoa física, caso haja saldo credor a favor do trabalhador, isto é, na possibilidade de ter pago mais imposto do que devido, a diferença lhe será devolvida. Porém, o contribuinte ainda assim é prejudicado. Se a retenção do imposto de renda, considerando-se que o empregado recebesse as verbas trabalhistas a que tem direito corretamente, se desse ao longo do contrato de trabalho estaria sujeita a diversos ajustes anuais, sendo que muitas vezes a relação empregatícia se estende por um tempo considerável. Quando do encerramento da ação, o montante do imposto que terá que ser ajustado no final de um único período, poderia ser dividido em diversos anos, conforme o caso.

Muitas vezes, o autor da reclamatória trabalhista ao receber os créditos da ação encontra-se empregado e recebendo uma remuneração mensal. Esta remuneração, é claro, não integrará o cálculo da retenção do imposto quando no cumprimento da sentença, porém, será somada ao crédito recebido no momento do ajuste anual, e poderá gerar ao contribuinte o dever de pagar um saldo complementar de IR devido, ao invés de uma restituição, como esperado. Ou seja, é como se o contribuinte fosse novamente tributado, situação que não ocorreria se tivesse recebido as verbas acertadamente.

Em contraposição, o cálculo das deduções fiscais no cumprimento de sentença trabalhista pode ser realizado pelo **Regime de Competência**, baseando-se nas alíquotas, parcela a deduzir e deduções pertinentes ao mês que o empregado deveria ter recebido a verba devida.

A aplicação do regime de competência fundamenta-se em importantes princípios constitucionais que disciplinam a apuração e retenção do imposto de renda: os princípios da **capacidade contributiva** e da **progressividade**.

O princípio da capacidade contributiva, previsto no Art. 145, § 1º da Constituição Federal, estabelece a tributação em função da manifestação objetiva de riqueza

do contribuinte, visto que este apresenta melhores condições em tolerar o gravame arrecadatário do Estado. Os valores recebidos de forma acumulada em cumprimento de sentença trabalhista, contudo, não implicam no aumento da condição econômica do contribuinte, que está apenas recebendo uma verba a que tem direito e muitas vezes laborou arduamente para consegui-las, e, desse modo, não deve ser punido com a majoração da carga tributária apenas em função do modo de recebimentos destas verbas:

Aquele que não recebe seus rendimentos mensais, e vem depois a recebê-los porque buscou proteção a seu Direito junto ao Poder Judiciário, evidentemente não teve aumentada sua capacidade contributiva. Não se justifica, portanto, venha a sofrer maior ônus tributário. Assim, o princípio da capacidade contributiva, que é perfeitamente possível adotar-se no caso, sugere seja a norma interpretada de sorte a que não ocorra aumento do imposto de renda na fonte.³⁶

Este princípio está atrelado ao ideal de **justiça fiscal** e da **igualdade**, pois é justo que aquele que tem menor capacidade econômica pague menos imposto do que aquele que tenha uma maior renda. O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza deve se ajustar a esta premissa, pois está nele definida a progressividade, do Art. 153, § 2º, I da Constituição Federal, que impõe a graduação da carga tributária em função das desigualdades próprias das variadas categorias de contribuintes.

Se o empregado tivesse seus direitos trabalhistas pagos na época corretamente devida, estes estariam sujeitos à progressividade própria do Imposto de Renda, sendo que, muitas vezes, o valor recebido seria isento, porquanto não atingiria o limite mensal tributável, ou ainda que este fosse ultrapassado, a alíquota a ser aplicada seria inferior à da soma dos créditos recebidos. O emprego da alíquota sobre o montante total desrespeita o princípio da progressividade vez que sua graduação não considera a capacidade econômica do contribuinte. Logo, estes princípios só são devidamente atendidos, quando o cálculo de apuração do IR devido respeita as deduções e alíquotas pertinentes a cada mês, com exceção das verbas que não sofrem o desconto fiscal, como as indenizatórias e as previdenciárias.

Não é legítimo que o autor da reclamatória trabalhista, que já sofreu danos com o não pagamento das verbas a que tem direito, na época a que fazia jus, seja ainda mais prejudicado, com majoração da carga tributária pela aplicação do regime de caixa e a conseqüente redução do valor que irá receber. Aplica-se, também, o **princípio da razoabilidade**, uma vez que deve se estabelecer uma interpretação mais favorável da norma ao beneficiário do rendimento acumulado.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Imposto de renda na fonte e rendimentos mensais acumulados. Revista dialética de direito tributário, nº 109. Outubro/2004. p. 38.

O regime de competência também é fundamentado por um dos principais princípios do Direito do Trabalho – o **Princípio Protetor** – que garante a igualdade jurídica entre o empregado e seu empregador, e procura eliminar a desigualdade econômica pela limitação da autonomia da vontade. Apresenta três importantes desdobramentos: o *in dúbio pro operario*, que prevê na dúvida interpretativa de uma norma aplicável a um caso concreto, deve-se optar pelo entendimento que mais beneficie o empregado; a prevalência da norma mais favorável ao trabalhador, entre várias normas aplicáveis a uma situação, mesmo que de hierarquias diferentes, aplicar-se-á a mais favorável ao funcionário; e a preservação da condição mais benéfica, as conquistas alcançadas pelos trabalhadores não podem ser reduzidas.

Estes princípios, englobados pelo Princípio protetor, ratificam o regime aqui apresentado, defendendo as condições mais favoráveis e benéficas ao trabalhador, que não pode ser prejudicado com um maior ônus tributário por culpa de seu empregador. O empregado deve arcar com o encargo, mas não pode sofrer prejuízo por culpa do empregador, que deixou de efetuar o recolhimento oportunamente. Assim, incidirão sobre o crédito as alíquotas devidas às épocas dos vencimentos das parcelas e não a do pagamento.³⁷

Quanto ao regime de competência, o fato jurídico originário da obrigação de pagar o tributo é o recebimento do salário, em função do contrato de prestação de serviços. Logo, o critério temporal é o mês em que o serviço foi prestado, independentemente, de o empregado ter recebido o pagamento por este ou não.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) apresenta decisões reiteradas de ambas as Turmas em favor do cálculo pelo Regime de Competência, sendo já considerada pacífica a sua jurisprudência, como se nota dos inúmeros acórdãos que tratam do assunto: Resp 424.225/SC (DJ 19/12/2003); Resp 505.081/RS (DJ 31/05/2004); Resp 1.075.700/RS (DJ 17/12/2008); AgRg no REsp 641.531/SC (DJ 21/11/2008); Resp 901.945/PR (DJ 16/08/2007).

Um importante julgado foi o Recurso Especial 424.225/SC, em que ilustríssimo Ministro Teori Albino Zavascki se posicionou:

Dispõe o artigo 12 da Lei 7.713/88 que o imposto de renda é devido na competência em que ocorre o acréscimo patrimonial (Art. 43 do CTN), ou seja, quando o respectivo valor se tornar disponível para o contribuinte. Prevê o citado dispositivo: *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*

³⁷ CARRION, Valentin. Comentários à consolidação das leis do trabalho. 34. ed. atual. por Eduardo Carrion. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 648.

das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

Já o Decreto 85.450/80, que aprovou o regulamento para a cobrança e fiscalização do imposto de renda, considerou, em seu Art. 521, que "*os rendimentos pagos cumulativamente serão considerados nos meses a que se referirem*".

A aparente antinomia dos dois dispositivos se resolve pela seguinte exegese: o primeiro disciplina o momento da incidência; e o segundo, o modo de calcular o imposto. Assim, no caso de rendimentos pagos acumuladamente em cumprimento de decisão judicial, a incidência do imposto ocorre no mês de recebimento (Art. 12 da Lei 7.713/88), mas o cálculo do imposto deverá considerar os meses a que se referirem os rendimentos (art. 521 do RIR) (...) Desse modo, configura-se descabida, por afronta ao citado art. 521, a aplicação das tabelas e alíquotas referentes ao mês em que recebidas as diferenças acumuladas, acarretando um ônus tributário ao contribuinte maior do que o devido caso a fonte pagadora tivesse procedido tempestivamente o pagamento das diferenças salariais reconhecidas em juízo. Portanto, o cálculo do desconto do imposto de renda deverá ser efetuado em observância das tabelas e alíquotas vigentes "nos meses a que se referirem".³⁸

O cálculo do Imposto de renda quanto aos rendimentos pagos acumuladamente deve observar os valores mensais e não o montante global auferido, por determinação do Art. 521 do Decreto 85.450/80, respeitando o Regime de Competência. Já o recolhimento do valor devido dar-se-á na liquidação da sentença trabalhista que reconheceu as verbas devidas, no momento que o beneficiário receber o montante, tal como prevê o Art. 12 da Lei 7.713/88. Neste caso, o Regime aplicado é o de Caixa, pelo qual o imposto é retido apenas quando as verbas são efetivamente pagas ao trabalhador.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que é a autarquia competente para representar a União Federal em juízo, nas demandas interpostas contra as exações tributárias, mantinha posicionamento contra o Regime de Competência, defendendo que o fato jurídico dos rendimentos tributáveis recebidos acumuladamente por decisão trabalhista estariam completos no momento do pagamento das verbas, configurando-se efetivamente o critério material do imposto: a disponibilidade econômica e o acréscimo patrimonial. Qualquer posicionamento em contrário seria uma afronta aos princípios da igualdade e da legalidade, dado que a legislação prevê o Regime de Caixa.

Diante as diversas e pacíficas decisões, no dia 14 de maio de 2009, foi publicado no Diário Oficial da União o Ato Declaratório nº 1, de 27 de março de 2009, que autorizava a dispensa de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos nas ações judiciais que tratem do imposto de renda sobre rendimentos tributáveis recebidos acumuladamente:

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 424.225/SC. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. 1ª Turma. Julgado em 04/12/2003, DJ 19/12/2003, p. 323. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=424225&b=ACO> Acesso em: 14 março 2013.

O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 287/2009, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 13/05/2009,

DECLARA que fica autorizada a dispensa de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante: “nas ações judiciais que visem obter a declaração de que, no cálculo do imposto renda incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente, devem ser levadas em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos, devendo o cálculo ser mensal e não global”.³⁹

Contudo, o parecer PGFN/CRJ/Nº 2331/2010 suspendeu os efeitos do Ato Declaratório, voltando a ser aplicado o Regime de Caixa aos rendimentos recebidos acumuladamente, conforme previsão do Art. 12 da Lei 7.713/88.

A suspensão ocorreu ante o reconhecimento de repercussão geral dos Recursos Extraordinários 614.406 e 614.232 no Supremo Tribunal Federal, que discutem a inconstitucionalidade do citado artigo 12. O STF também determinou o sobrestamento, na origem, dos recursos extraordinários sobre a matéria, bem como dos respectivos agravos de instrumento, nos termos do art. 543-B, § 1º, do CPC.

Em 20 de dezembro de 2010 foi publicada a Lei nº 12.350 que acrescentou o Art. 12-A a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com a seguinte redação:

Art. 12-A. Os rendimentos do trabalho e os provenientes de aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, quando correspondentes a anos-calendários anteriores ao do recebimento, serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 1º O imposto será retido pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento ou pela instituição financeira depositária do crédito e calculado sobre o montante dos rendimentos pagos, mediante a utilização de tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se referem os rendimentos pelos valores constantes da tabela progressiva mensal **correspondente ao mês do recebimento ou crédito**. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)⁴⁰ (grifou-se)

Aos rendimentos recebidos acumuladamente (RRA), a partir de 2010, foi aplicado um novo tratamento tributário, em que o imposto devido é calculado através de uma tabela progressiva, em que se multiplica os valores dispostos na tabela referente ao ano-calendário correspondente pelo número de meses a que se referem os rendimentos recebidos na ação trabalhista, ao resultado é aplicado a alíquota e parcela a deduzir do imposto

³⁹ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Ato Declaratório nº 1, de 27 de março de 2009. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/AD%2001-2009.pdf>>. Acesso em: 14 março 2013.

⁴⁰ BRASIL. Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Art. 12-A. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm>. Acesso em 14 março 2013.

correspondentes.

O objetivo principal dessa inovação tributária é simplificar o cálculo, porém a tributação continua não sendo realizada com base no **Regime de Competência**, pois não são usadas as alíquotas, parcela a deduzir e deduções pertinentes ao mês que o empregado deveria ter recebido a verba devida.

Diante o quadro apresentado, conclui-se que a tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente atualmente se dá de duas formas: aplicação do Regime de Caixa, com base no Art. 12 da Lei 7.713 de 1998, para os rendimentos recebidos até o dia 31 de dezembro de 2009; e tributação conforme a tabela do mês de recebimento da verba multiplicada pelo número de meses a que se refere à questão trabalhista, a partir de 01 de janeiro de 2010.

O pagamento dos rendimentos mensais de forma acumulada, em decorrência de ato ilícito praticado pela fonte pagadora, não pode levar ao agravamento da carga tributária ao trabalhador, que não concorreu para a efetivação dos pagamentos de forma incorreta e nem ao menos possui a capacidade contributiva para arcar com tal ônus.

Importante ressaltar que, no cumprimento de sentenças judiciais trabalhistas, diferentemente do que ocorre com o imposto de renda retido na fonte, onde se aplica o regime de caixa, o desconto da previdência social sobre as verbas laboristas é calculado mês a mês, ou seja, com a aplicação do regime de competência, o que evita uma sobrecarga tributária injusta, em se tratando de enquadramento em tabela progressiva.

Diante o apresentado observa-se uma distribuição mais eqüitativa e adequada aos princípios e garantias individuais, previstos na Lei Maior e na legislação infraconstitucional, quando se aplica o **Regime de Competência**, em contraponto ao Regime de Caixa, que resulta em uma majoração na carga tributária.

6. CONCLUSÃO

A Constituição Federal determina que no exercício da competência tributária observem-se os princípios constitucionais fundamentais da tributação, elevando-os ao nível de garantias constitucionais dos contribuintes.

O Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza deve respeitar estes princípios gerais e específicos, pelos quais a tributação alcançará todas as pessoas (princípio da universalidade) incidindo sobre todas as rendas e proventos auferidos pelo contribuinte (princípio da generalidade) e sendo calculado em razão do aumento do montante auferido (princípio da progressividade). Na busca pela justiça fiscal e igualdade entre os indivíduos, a tributação deverá, ainda, fundamentar-se na capacidade contributiva de cada um.

A regra matriz de incidência tributária respeitará tais princípios, ao determinar as hipóteses em que os fatos comuns serão considerados como tributários e a relação jurídica conseqüente.

A tributação do Imposto de Renda somente será considerada constitucional quando a renda ou proventos de qualquer natureza implicar, necessariamente, um acréscimo ao patrimônio do contribuinte, ocorrido num determinado lapso de tempo, em qualquer ponto do território nacional. Presentes estes requisitos, instaura-se a relação jurídica entre os sujeitos da obrigação tributária, que terá por objeto uma obrigação de natureza patrimonial – o pagamento do imposto.

Tratando-se do momento de incidência do imposto de renda nas ações de cumprimento de sentença judicial trabalhista, tema central deste trabalho, o desconto deverá ser efetuado de acordo com o mês em que a verba trabalhista deveria ter sido auferida, aplicando-se os respectivos limites, alíquotas e deduções pertinentes a aquele período mensal, de conformidade com o Regime de Competência, a exemplo do que já ocorre com o desconto das contribuições previdenciárias neste tipo de ação.

Os aspectos da regra matriz, nesta situação, podem assim ser resumidos:

- Critério material: renda auferida em função do contrato de trabalho de prestação de serviços;
- Critério Espacial: em todo o território nacional;
- Critério Temporal: mês em que o serviço foi prestado;
- Critério Pessoal: União como sujeito ativo e reclamante como sujeito

passivo;

- Critério Quantitativo: a base de cálculo é o montante tributável auferido mensalmente, julgado procedente na Reclamatória Trabalhista. A alíquota incidente é determinada pelo mês em que o serviço foi prestado.

A tributação constitucional da renda, no critério material da hipótese tributária de incidência do Imposto de Renda, pressupõe um acréscimo ao patrimônio do contribuinte, respeitando-se o limite de isenção da tabela do imposto de renda e a sua condição de imposto progressivo. Ao aplicar-se o Regime de Caixa, a tributação é concentrada num único mês, o do recebimento da verba trabalhista, desrespeitando o limite de isenção e a progressividade, o que ocasiona um incremento injusto na tributação do trabalhador, que acaba sendo punido pelo erro do empregador, mesmo sem ser sua a culpa pelo não recebimento desta verba de maneira correta e oportuna.

Além de não implicar em acréscimo patrimonial ao contribuinte, os valores recebidos com atraso também não resultam no aumento da capacidade econômica deste, que deve receber o mesmo tratamento caso tivesse auferido o montante na época devida.

Ora, se o empregado busca no manto do Judiciário a proteção de seus direitos trabalhistas negligenciados pelo empregador, não pode o primeiro ser prejudicado como o aumento do ônus tributário pela intempestividade do recebimento das verbas.

O Regime de Competência, em contraposição ao cálculo pelo Regime de Caixa, é o que mais se aproxima aos ideais objetivados pelos princípios constitucionais, onde a tributação respeita a capacidade contributiva do indivíduo e a progressividade inerente ao Imposto de Renda. O Princípio Protetor, fundamental do direito do trabalho, também se posta à favor do contribuinte neste caso, ao defender as condições mais benéficas ao trabalhador.

Qualquer outra maneira de se tributar a renda do contribuinte, diferente ao cálculo pelo Regime de Competência se distancia e colide com os preceitos constitucionais, implícitos e explícitos, trazendo como consequência a ilegalidade e o desrespeito aos direitos e garantias constitucionais fundamentais, e assim inviabilizando a justiça fiscal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. Ed. atual. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. **Periodicidade do imposto de renda I e II**. In: Revista de Direito Tributário nº 63. São Paulo: Malheiros, 1994.

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

BARRETO, Paulo Ayres. **O imposto sobre a renda: pessoa física, pessoa jurídica e regime de fonte**. In: BARRETO, Aires F; BOTTALO, Eduardo Domingos (coords). Curso de iniciação em direito tributário. São Paulo: Dialética, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 07 fev. 2013.

_____. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 02 fev. 2013.

_____. **Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L6404consol.htm>>. Acesso em: 12 março 2013.

_____. **Lei nº 7.713 de 22 de dezembro de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm>. Acesso em: 14 março 2013.

_____. **Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L8212cons.htm>>. Acesso em: 14 março 2013.

_____. **Lei nº 8.541 de 23 de dezembro de 1992**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L8541.htm>>. Acesso em: 12 março 2013.

_____. **Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D3000.htm>. Acesso em: 08 março 2013.

_____. Conselho Federal De Contabilidade. **Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993.** Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em: 11 março 2013.

_____. **Receita Federal Do Brasil.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 14 março 2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 424.225/SC.** Relator Ministro Teori Albino Zavascki. 1ª Turma. Julgado em 04/12/2003, DJ 19/12/2003, p. 323. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&processo=424225&b=ACO>. Acesso em: 14 março 2013.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Ato Declaratório nº 1, de 27 de março de 2009.** Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/AD%2001-2009.pdf>>. Acesso em: 14 março 2013.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARRION, Valentin. **Comentários à consolidação das leis do trabalho.** 34. ed. atual. por Eduardo Carrion. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Teoria da norma tributária.** 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

FEA/USP. **Contabilidade Introdutória.** Coord: Sérgio Iudícibus. 10 ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

FIPECAPÍ – Fundação Instituto De Pesquisas Contábeis, Autoriais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações:** aplicável às demais sociedades. Diretor responsável Sérgio de Iudícibus; coordenador técnico Eliseu Martins, supervisor de equipe de trabalho Ernesto Rubens Gelbcke. 7 ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 2002.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 4. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 22 ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Imposto de renda na fonte e rendimentos mensais acumulados**. Revista dialética de direito tributário, nº 109. Outubro/2004.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Gilberto de Andrade; PINTO, Ricardo Lopes. **Manual para elaboração de trabalhos acadêmicos**. São Paulo: Atlas, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos – federais, estaduais e municipais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2008.

QUEIROZ, Luís Cezar Souza de. **Regra matriz de incidência tributária**. In: SANTI, Eurico

Marcos Diniz de (coord). Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza** – tributação das pessoas físicas. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord). Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

RENCK, Renato Romeu. **Imposto de renda da pessoa jurídica**: critérios constitucionais de apuração da base de cálculo: uma proposta de interpretação sistemática do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

RIBEIRO, Ana Maria. **Direito tributário e processo administrativo aplicados**. *In*: TORRES, Helena Laveira et al (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **Imposto de renda** – pessoa física. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Curso de direito tributário. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

RODRIGUES, Geison de Oliveira. **Incidência do desconto fiscal sobre a renda paga ao empregado por decisão da justiça do trabalho**. Revista Bonijuris, nº 480. Ano XV. Novembro/2003.

SALEM, Luciano Rossignolli; SALEM, Diná Aparecida Rossignolli. **Cálculos trabalhistas**: doutrina, legislação, jurisprudência e prática. 2. ed. São Paulo: LTr, 2004.

SANTOS, Jose Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; FERNADES, Luciene Alves; MACHADO, Nilson Perinazzo. **Teoria da Contabilidade**: introdutória, intermediária e avançada. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

TANAKA, Nauray Fragoso. **Direito tributário e processo administrativo aplicados**. *In*: TORRES, Helena Laveira et al (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.

YOSHITAKE, Mariano; HOJI, Masakazu. **Gestão de tesouraria**: controle e análise de transações financeiras em moeda forte. São Paulo: Atlas, 1997.