

RVMD, Brasília, V. 9, nº 2, p.79-115, Jul-Dez, 2015

A RESPONSABILIDADE PELA RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NOS DEPÓSITOS JUDICIAIS DECORRENTES DE PROCEDIMENTOS DE CUMPRIMENTO DE SENTENÇA*

RESPONSIBILITY FOR INCOME TAX WITHHOLDING THE JUDICIAL DEPOSITS ARISING OUT OF PROCEDURES SENTENCE OF COMPLIANCE

Antonio Augusto Cruz Porto**

Marcelo Miranda Ribeiro***

Resumo

Contextualizando a recente decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.336.125/RS, pretende-se neste artigo tecer algumas considerações a respeito da responsabilidade pela retenção do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza nas situações de depósitos judiciais realizados em procedimentos de Cumprimento de Sentença. Os objetivos perseguidos no texto, portanto, passam pelo debate acerca dos impactos de transpor-se diretamente ao depositante de condenação judicial derivada de título executivo o ônus do recolhimento da exação, sobretudo considerando as circunstâncias relativas (i) à natureza da renda creditada; (ii) à possível isenção do contribuinte beneficiário do crédito; e, mais especialmente, (iii) à natureza jurídica do depósito judicial, se a título de pagamento ou a título de garantia do juízo (artigo 475-L, do Código de Processo Civil).

Palavras-chave: Imposto de Renda. Retenção. Depósitos judiciais.

Abstract

Contextualizing the recent decision by the Superior Court in the trial of Special Appeal (n. 1336125/RS), this article aims to make a few remarks about the responsibility for the withholding of tax on income and earnings of any nature in

* Artigo recebido em: 18/10/2015.

Artigo aceito em: 06/12/2015.

** Advogado. Mestre em Direito pela PUC/PR. Pós-Graduado em Direito Civil e Empresarial pela PUC/PR e pela Escola Ministério Público do Paraná - Área de Concentração: Direito Processual Civil. Especialista em Teoria Crítica de Direitos Humanos pela Universidade Pablo de Olavide, Sevilha-Espanha. Professor da Faculdade de Pinhais. **E-mail:** acporto83@gmail.com

*** Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Pós-graduado em Direito Público pela Unibrasil - Curitiba / PR. Pós-graduado em Direito Processual Tributário pela CEAD/UnB. Graduado em Ciência da Computação pela Universidade Federal de Viçosa-MG e em Direito pela Universidade Federal do Paraná. Auditor Fiscal da Receita Federal. **E-mail:** marcelomirandaribeiro@yahoo.com.br

situations of judicial deposits held in Compliance with Judgment procedures. The objectives pursued in the text, therefore, pass through the debate about the impacts to transpose directly to the depositor of judicial condemnation derived from the enforcement burden of the collection of the exaction, especially considering the circumstances regarding (i) the nature of the credited income; (ii) the possible exemption of the beneficiary taxpayer's credit; and, most especially, (iii) the legal nature of the legal deposit if as payment or by way of judgment guarantee (475-L article, the Civil Procedure Code).

Keywords: Income tax. Retention. Judicial deposits.

Sumário

- 1. Contexto de análise**
- 2. Relação jurídico-tributária: o fato gerador e o nascimento da obrigação**
- 3. A disponibilidade da renda como fato gerador**
- 4. O cumprimento de sentença e a retenção do imposto de renda no depósito judicial**
- 5. Considerações finais**
- 6. Referências**

1. CONTEXTO DE ANÁLISE

Recentemente, em julgamento datado de 03.03.2015, cuja relatoria coube à lavra do Ministro Ricardo Villas Boas Cuêva, o Superior Tribunal de Justiça enfrentou questão de suma importância ao estudo do Direito Processual Civil e Tributário ao proferir decisão no âmbito do Recurso Especial 1.336.125/RS. O tema foi levado ao Superior Tribunal já em fase de cumprimento de sentença e será esta decisão o ponto de partida para a análise a ser realizada neste ensaio, cujo objetivo, adiante-se desde logo, perscruta ponderar algumas implicações jurídicas derivadas do posicionamento adotado pela Corte.

O problema central debatido no julgado tangenciou a responsabilidade pela retenção do imposto de renda ou proventos de qualquer natureza nas hipóteses de depósito judicial de montante arbitrado em condenação definida em título judicial. Sabe-se ter a Lei 11.232/2005 alterado substancialmente a forma de cumprimento das sentenças que reconheçam obrigações de dar, fazer ou pagar quantia líquida, permitindo ao credor engendrar o procedimento de exigência da obrigação no cerne do próprio processo de conhecimento, sem necessidade de se estabelecer uma nova relação processual, autônoma e apartada. Assim, sincreticamente, inicia-se a fase de cumprimento de sentença intimando-se o devedor, em regra na pessoa de seu respectivo patrono judicial¹, ao fito de realizar o adimplemento da quantia certa, liquidada

¹ “A Corte Especial firmou entendimento de que para a aplicação da multa prevista no artigo 475-J do Código de Processo Civil é necessária a intimação do devedor na pessoa de seu advogado, sendo dispensada a sua intimação pessoal para o pagamento voluntário do débito”. REsp 940.274/MS, Rel. para o acórdão Ministro João Otávio de Noronha, Corte Especial, DJe 31/5/2010.

unilateralmente por meros cálculos aritméticos ou fruto de prévia fase de liquidação por arbitramento ou artigos.

O debate jurídico, portanto, se estabeleceu em torno das balizas normativas delineadas pelo artigo 46 da Lei 8.541/92 e pelo parágrafo único do artigo 45 do Código Tributário Nacional, no sentido de poder a legislação imputar ao pagador a obrigação de proceder à retenção do Imposto de Renda imediatamente na fonte, sem que isso iniba a responsabilidade do beneficiário de futuramente fazê-lo, caso a exação não tenha sido efetivada na origem. É o fenômeno da substituição tributária. Nesse contexto, o devedor da quantia definida na decisão judicial deveria, *sponte propria*, concretizar a retenção do valor atinente ao tributo, independentemente de ser o credor, beneficiário do depósito, efetivamente o sujeito passivo da obrigação tributária derivada do incremento de renda.

O voto-condutor assim definiu a questão acerca da obrigatoriedade de retenção prévia do tributo sobre a renda: *“não há falar em ocorrência do fato gerador apenas no momento do levantamento da importância pelo beneficiário na hipótese de depósito em juízo, pois, nos termos da lei, não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (a chamada disponibilidade financeira), bastando a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica)”*². Acrescendo, ainda, que, *“nos exatos termos das disposições legais supratranscritas, a responsabilidade pela retenção e antecipação do recolhimento do IR nos casos de depósito judicial é da pessoa física ou jurídica*

² REsp 1336125/RS, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, TERCEIRA TURMA, julgado em 03/03/2015, DJe 11/03/2015.

*obrigada ao pagamento dos rendimentos por força de decisão judicial*³.

O sujeito passivo é aquele que efetivamente se vincula à relação jurídico-obrigacional e esta se estabelece entre aquele que obteve acréscimo de renda (sujeito passivo) e o Fisco, enquanto a substituição tributária configura-se pela atribuição da responsabilidade pelo procedimento de retenção a quem não se vincula diretamente ao fato gerador do tributo. Constituem-se, assim, obrigações tributárias de maneira compartilhada ao sujeito pagador, de forma imediata, ou ao sujeito passivo, de forma mediata⁴.

Não obstante esteja relativamente clara a diferença entre *responsabilidade pelo recolhimento do imposto de renda (haftung)* e *sujeito passivo da obrigação tributária (shuld)*, no cotidiano forense a decisão prolatada pelo Superior Tribunal pode gerar sensíveis distorções e complicações jurídicas, sobre as quais, com maior ou menor detalhamento, pretende-se aqui ponderar. Trata-se, em verdade, de, além de compreender o conceito de responsabilidade tributária (substituto tributário) em correlação com a ideia de sujeito passivo da obrigação tributária, analisar a efetiva ocorrência do fato gerador do imposto de renda nos casos de depósitos judiciais para fins de condenação, avaliando-se, nessas situações, *se e quando* efetivamente se concretizou a aquisição de *disponibilidade econômica ou jurídica* da renda.

Os objetivos, portanto, passam pelo debate acerca dos impactos de transpor-se diretamente ao depositante de condenação judicial derivada de título executivo o ônus do recolhimento da exação, sobretudo considerando as

³ REsp 1336125/RS, Rel. Ministro RICARDO VILLAS BÔAS CUEVA, TERCEIRA TURMA, julgado em 03/03/2015, DJe 11/03/2015.

⁴ “O responsável legal tributário não é contribuinte de *jure*. Ele é sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária. O dever jurídico que o responsável legal tem perante o Estado é dever jurídico dele próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária” BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 560/561.

circunstâncias relativas (i) à natureza da renda creditada; (ii) à possível isenção do contribuinte; e, mais especialmente, (iii) à natureza jurídica do depósito judicial, se a título de pagamento ou a título de garantia do juízo (artigo 475-L, do Código de Processo Civil).

A fim de permitir mais adequada estruturação do trabalho, deverão ser avaliados os seguintes aspectos: (i) conceito de renda como hipótese de incidência da tributação; (ii) momento em que há incorporação de patrimônio como fator gerador da obrigação tributária; (iii) a possibilidade de tributar-se a mera expectativa (essa expressão é muito importante no texto, mas pouco explorada, inclusive nas conclusões) de renda ou de acréscimo patrimonial; e (iv) os problemas casuísticos resultantes de impor ao devedor a obrigação de retenção tributária nos casos de depósitos judiciais decorrentes de cumprimento de sentença.

Para tanto, serão analisadas outras decisões judiciais proferidas pela própria Corte Superior e pelo Supremo Tribunal Federal, bem como contrastadas algumas posições doutrinárias a respeito do estabelecimento dos conceitos de renda e de disponibilidade jurídica ou econômica/financeira, visando a estudar, ao fim, as situações de retenção de imposto de renda em depósitos judiciais para cumprimento de decisões.

2. RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA: O FATO GERADOR E O NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO

Consoante aduz Hugo de Brito Machado, “a relação entre o Estado e as pessoas sujeitas à tributação não é relação simplesmente de poder, mas uma

relação jurídica”, a qual “surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma como capaz de produzir esse efeito”⁵. As inúmeras e constantes relações humanas, sejam mantidas com outros seres humanos ou sejam mantidas com coisas (bens materiais ou imateriais), podem acoplar-se a hipóteses que, em obediência ao Princípio da Legalidade⁶, consagram situações fático-normativas tendentes a gerar obrigações tributárias entre o sujeito e o fisco.

Daí advém que na obrigação tributária identificam-se predominantemente as seguintes características, conforme alerta Denise Lucena Cavalcante⁷: (a) um dever jurídico: ressalta o dever jurídico do cidadão-contribuinte – modo imperativo; (b) um direito de crédito: ressalta a exigibilidade do crédito tributário pelo Fisco – modo atributivo e (c) um vínculo jurídico: ressalta a relação tributária na sua completude, enfatizando o vínculo existente entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, relacionando-o com o crédito tributário – equivalência implicacional.

A obrigação tributária, aliás, encontra amparo no mesmo sistema ideário das obrigações civis, cuja essência atribuída por Pothier pressupõe (i) que exista uma causa de onde nasça a obrigação; (ii) que existam pessoas entre as quais se a contrate; e (iii) que exista alguma coisa que seja objeto dessa obrigação⁸. A diferença principal na seara tributária, embora não única,

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 121.

⁶ E, aqui, caminha-se com Geraldo Ataliba: “Tal como prevista nos nossos sucessivos textos constitucionais, ela [a lei] é *necessária*, como a qualificou Cirne Lima, com isso querendo significar que nenhuma outra manifestação estatal, judiciária ou administrativa pode suprir-lhe a ausência, seja nos casos constitucionalmente explícitos, em que se a requer, seja para criar obrigação, dever, encargo ou ônus para os súditos do Estado”. ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 122.

⁷ CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito Tributário**: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 90.

⁸ POTHIER, Robert Joseph. **Tratado das Obrigações**. Campinas: Servanda, 2002. p. 29.

repousa justamente no estabelecimento dessa relação de maneira absolutamente compulsória, decorrente de imposição legal, na qual a autonomia de vontade dos sujeitos ativo e passivo, própria das relações civilistas, não guarda adequação.

Assim, conforme esclarece Fábio Fanucchi: “Ocorrendo acontecimentos fáticos que a lei descreva como determinantes de prestações devidas pelo sujeito passivo ao sujeito ativo, dá-se o nascimento da obrigação tributária. A essa descrição da lei e ao próprio acontecimento material que preencha os requisitos, dá-se a denominação técnica de fato gerador, sem dúvida a mais importante das figuras de direito tributário”⁹. De toda sorte, como expõe Denise Lucena, a despeito da existência de divergências doutrinárias, “a tese majoritária inclina-se a aceitar o nascimento da obrigação tributária com a realização do fato gerador, sendo esta obrigação um dever do sujeito passivo, propondo somente num momento posterior a possibilidade de o Estado-credor exigir, coativamente, se necessário, o tributo”¹⁰.

Sob este ponto de vista, assevera Ruy Barbosa Nogueira que “a ocorrência dessa relação humana que incide na lei tributária, isto é, que produz *efeitos jurídico-tributários*, faz surgir entre o Estado e o indivíduo direitos e obrigações recíprocos, formando o conteúdo de uma relação específica chamada *relação jurídica tributária*”¹¹. Nesse sentido, ocorrendo o fato a que a regra tributária expõe como geradora de obrigação, sucede a chamada *hipótese de incidência tributária* – termo preferido por Geraldo Ataliba em

⁹ FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: IBET, 1977. p. 226.

¹⁰ CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito Tributário: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária**. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 80.

¹¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 141.

detrimento de “fato gerador”¹². Convém assinalar, no entanto, que “não apenas o fato descrito abstratamente, mas um conjunto de elementos que compõe a norma tributária precisa ocorrer para que nasça a obrigação de alguém (sujeito passivo) entregar ao Estado, ou a quem a lei assim o estabeleça (sujeito ativo), determinada (ou determinável) quantia em dinheiro”¹³.

Assim, a falta de quaisquer dos elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária (critérios material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo) inviabiliza o nascimento da relação jurídico-tributária, uma vez que a hipótese abstratamente prevista na lei não ocorreu em sua plenitude.

Especificamente em relação ao sujeito passivo da obrigação principal, tem-se que este “é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” e diz-se contribuinte “quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, e responsável, “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (CTN, art. 121).

O responsável é, portanto, a pessoa designada pela lei para pagar o tributo, conforme determina o art. 128 do CTN, ao dispor que “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”. No que diz respeito ao imposto sobre a renda, o parágrafo único do art. 45 do CTN prevê que “a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a

¹² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 55.

¹³ MACEI, Demetrius Nichele. **A verdade material no Direito Tributário**: a cidadania fiscal administrativa e judicial. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 95.

condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

A doutrina identifica, basicamente, duas modalidades de responsabilidade tributária: por transferência e por substituição. Na transferência a obrigação tributária de recolher o tributo é, por lei, transferida a outra pessoa em razão de algum evento previamente estabelecido na legislação, como a sucessão *causa mortis*.

Na responsabilidade por substituição, por sua vez, “o dever de pagar o tributo já nasce, por expressa determinação legal, na pessoa do sujeito passivo indireto”¹⁴. Quem realiza a hipótese de incidência tributária é o contribuinte, mas a obrigação de pagar é transferida ao responsável, isto é, é este quem possui a obrigação de recolher a exação tributária.

A responsabilidade tributária por substituição se divide em três espécies: para frente, para trás e convencional. Assim, se a responsabilidade do substituto é prevista após a ocorrência do fato gerador, a substituição será “para trás”, que consiste “na responsabilidade pelo pagamento de tributo relativo a operações ou prestações anteriores”.¹⁵ Este tipo de substituição é muito comum na comercialização de produtos rurais por cooperativas, relativamente ao ICMS.

Outro tipo de substituição tributária a responsabilidade acontece “assim que ocorrido o fato jurídico”¹⁶. Um bom exemplo de substituição do tipo convencional é a responsabilidade da fonte pagadora em reter e recolher o imposto de renda devido pelo empregado, nos termos do parágrafo único do

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 97.

¹⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 64.

¹⁶ Idem.

artigo 45 do CTN.

Por fim, na responsabilidade por substituição “para frente”, a lei atribui ao substituto tributário o dever de pagar o tributo antes da ocorrência do fato gerador. Este tipo de substituição tem previsão constitucional (parágrafo 7º do artigo 150 da CF/88). Como explica Maria Rita Ferragut, na sujeição passiva para frente “o substituto integra relação jurídica anteriormente à própria ocorrência do evento que talvez seja no futuro praticado pelo substituído”.¹⁷ Esta modalidade de responsabilidade tributária foi muito questionada, tendo em vista que se tributa a mera expectativa de ocorrência do fato gerador. Porém, o STF declarou a constitucionalidade da técnica da substituição tributária “para frente”¹⁸.

Em síntese, só existe obrigação tributária se ocorreu a hipótese de incidência abstratamente prevista na lei, após o que o sujeito passivo ou seu substituto estará obrigado ao pagamento do tributo.

A partir disso, o artigo 43 do Código Tributário Nacional elenca a aquisição da *disponibilidade econômica ou jurídica* como fato a desencadear a hipótese de incidência do Imposto Sobre a Renda e Proveitos de Qualquer Natureza (IR), ponderando ser “renda” o “produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” e de “proventos de qualquer natureza” os “acréscimos patrimoniais” não compreendidos no conceito de renda.

Por sua vez, o art. 46 da Lei 8.541/1992 determina a responsabilidade por retenção, pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, do imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de

¹⁷ Idem.

¹⁸ RE 213396, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1999, DJ 01-12-2000 PP-00097 EMENT VOL-02014-02 PP-00383.

decisão judicial, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se *torne disponível* para o beneficiário. Ou seja, o momento (aspecto temporal) da ocorrência do fato gerador já vem expressamente definido em lei. Não por outra razão, o parágrafo 2º deste artigo determina que “quando se tratar de rendimento sujeito à aplicação da tabela progressiva, deverá ser utilizada a tabela vigente no mês de pagamento”. Não poderia ser diferente, já que nos termos do art. 144 do CTN, “o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”.

Nesse sentido, para avaliar os impactos fático-jurídicos decorrentes da aludida decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, ao interpretar o artigo 46 da Lei 8.541/1992, é preciso compreender previamente a extensão do sentido extraído do conceito de renda, notadamente no concernente às ideias de disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica.

3. A DISPONIBILIDADE DA RENDA COMO FATO GERADOR

O fato gerador do imposto de renda pressupõe a verificação concreta dos acontecimentos fáticos e jurídicos descritos na regra tributária. É preciso avaliar se, em determinada situação objetiva, avistam-se ocorrentes os elementos constitutivos do fato gerador da obrigação tributária, consubstanciados, segundo doutrina de Fábio Fanucchi¹⁹: (i) no núcleo, que é o elemento objetivo ou material; (ii) nos sujeitos, que são o elemento subjetivo ou pessoal; (iii) no temporal, que é o elemento que marca o instante em que

¹⁹ FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: IBET, 1977. p. 232.
ISSN 1980-8860

surge a obrigação; (iv) no espacial, que é o elemento que marca o local onde se verifica o pressuposto legal determinante da obrigação; e (v) no valorativo, que é a expressa econômica do fato gerador, subdividido por sua vez em base de cálculo e alíquota.

Neste estudo, especialmente na tentativa de avaliar se e *em quais circunstâncias* os depósitos judiciais deveriam ser realizados já com retenção prévia do imposto de renda pelo substituto tributário, centram-se as observações mais propriamente no terceiro elemento, ou seja, deve-se perscrutar o instante em que efetivamente visualiza-se o nascimento da obrigação tributária a partir dos pressupostos jurídicos e econômicos descritos na hipótese de incidência.

Nesse sentido, identificar na realidade do processo o efetivo momento em que ocorre o fato gerador é absolutamente importante para se definir quem é o responsável pela retenção do imposto de renda, se o substituto ou se o contribuinte.

Assim, a fim de avaliar-se a responsabilidade pela retenção do imposto de renda nos depósitos judiciais é preciso estudar, precedentemente, qual é o fato gerador do tributo – ou qual a hipótese fática que gera a incidência do imposto, tal qual previsto na regra jurídica. Humberto Ávila, a propósito, estabelece o conceito de renda a partir de uma delimitação positiva e outra negativa, a resultar sua concepção como sendo “produto líquido (receitas menos as despesas necessárias à manutenção da fonte produtora ou da existência digna do contribuinte) calculado sobre o período de um ano”²⁰.

²⁰ ÁVILA, Humberto. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 34.

Hugo de Brito Machado esclarece a diferença entre disponibilidade econômica e jurídica quando analisa a incidência tributária na pessoa dos sócios nos casos em que o balanço da pessoa jurídica denota a existência de lucro. Aponta ser questão essencial saber se os sócios adquirem, ou não, a disponibilidade plena dos lucros logo sejam estes apurados pela sociedade. Bem afirma, aliás, que a hipótese de incidência depende necessariamente da aquisição dessa disponibilidade – e não do fato de haver renda propriamente dita. Elucida:

Recorde-se que a disponibilidade econômica é adquirida com o efetivo recebimento da renda. É a disponibilidade de fato, efetiva. Já a disponibilidade jurídica ocorre com o crédito, à disposição do sócio, de sua parte no lucro da pessoa jurídica. Disponibilidade sem qualquer obstáculo. Se o sócio, para haver essa participação, precisa acionar a pessoa jurídica, então na verdade não tem ele a disponibilidade.²¹

No mesmo sentido de Gisele Lemke²², Humberto Ávila assinala que “disponibilidade econômica significa sua efetiva percepção em dinheiro ou em outros valores”²³, enquanto “disponibilidade jurídica significa o direito incondicional, atual e efetivo de aferir a renda e de sobre ela dispor livremente”²⁴, embora não a tenha recebido. A disponibilidade econômica, por sua vez, seria qualificada pela possibilidade de disposição do rendimento e pela faculdade de dele usufruir da maneira que melhor aprouver.

Visão similar possui Kyioshi Harada, para quem “disponibilidade econômica consiste no acréscimo patrimonial decorrente de uma situação de fato, ocorrendo no instante em que se verifiquem as circunstâncias materiais

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 321.

²² LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 120.

²³ ÁVILA, Humberto. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 35

²⁴ Idem.

necessárias a que produza esse efeito (art. 116, I, do CTN), ao passo que a disponibilidade jurídica consiste no direito de usar, por qualquer forma, da renda e dos proventos definitivamente constituídos nos termos do direito aplicável (art. 116, II, CTN)”²⁵.

A disponibilidade da renda, em qualquer hipótese, é núcleo estruturante da hipótese de incidência tributária. Portanto, em todas as análises jurídicas a respeito da caracterização do fato gerador do imposto, a identificação semântica do termo passa a ser elemento indispensável à sua incidência.

Não é à toa, novamente colhendo as lições de Hugo de Brito Machado, que “a renda não se confunde com sua disponibilidade”, de modo que “não basta para ser devedor desse imposto o auferir renda, ou proventos”, mas “é preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para sua cobrança”²⁶. E mais: “não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe a ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos”²⁷.

A despeito de não ingressar em casos específicos de retenção do imposto de renda na fonte, as decisões do Superior Tribunal de Justiça costumeiramente se estabeleciam a partir das estritas balizas normativas definidas pelos critérios legais *econômico e jurídico*. Cite-se, a exemplo: REsp 94.721/SC, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/09/1996, DJ 14/10/1996, p. 38952; e AgRg no Ag 112.798/MG, Rel. Ministro JOSE DE JESUS FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/09/1996, DJ 07/10/1996, p. 37622.

²⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 397.

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 321.

²⁷ Idem.

Ao longo do tempo, no entanto, o Superior Tribunal de Justiça acresceu ao artigo 43, *caput*, do Código Tributário Nacional, um elemento semântico de dissociação não indicado expressamente na legislação. Criou-se, pois, a divisão entre disponibilidade econômica e disponibilidade financeira da renda, considerando esta última a utilidade da renda, ou seja, a efetiva possibilidade de usufruí-la sem obstáculos de quaisquer ordens. Esse critério diferenciador, portanto, tornou mais abrangente o mecanismo de identificação da *disponibilidade econômica*, porquanto para constatá-la e fazê-la recair em situações concretas não mais se precisaria de dois elementos objetivos conjuntos, quais sejam: o acréscimo patrimonial decorrente de efetiva utilização da renda. A disponibilidade econômica, assim, tornou-se *incorporação* do acréscimo ao patrimônio da pessoa e a disponibilidade financeira, por outro lado, revelou-se a *utilização* efetiva da renda.

Nessa linha, em decisão datada de 23.08.2005, a ministra Eliana Calmon, com apoio no magistério do jurista e juiz federal Zuudi Sakakihara, registrou a necessidade de estipular-se uma separação entre os conceitos de disponibilidade econômica e disponibilidade financeira. Para tanto, para a percepção daquela (econômica), não seria necessária a existência de recursos financeiros disponíveis, mas a mera incorporação da renda ou dos proventos de qualquer natureza ao patrimônio do contribuinte, desde que suscetíveis a uma avaliação econômica.

Confira-se a amenta do julgado, *litteris*:

TRIBUTÁRIO - FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA - ART. 43 DO CTN - DISPONIBILIDADE JURÍDICA - DISPONIBILIDADE ECONÔMICA - DISPONIBILIDADE FINANCEIRA. 1. Segundo a doutrina, a disponibilidade econômica de rendas ou proventos ocorre com

incorporação destes ao patrimônio do contribuinte. 2. A disponibilidade jurídica existe quando o adquirente tem a titularidade jurídica da renda ou dos proventos que aumentem o seu patrimônio, trazendo, como consequência, a disponibilidade econômica. 3. Já a disponibilidade financeira pressupõe a existência física dos recursos financeiros em caixa. 4. O acórdão recorrido confundiu a disponibilidade econômica com a disponibilidade financeira, determinando a não incidência do imposto de renda na espécie, violando, assim, o art. 43 do CTN. 5. Recurso especial da FAZENDA NACIONAL provido.²⁸

Passou-se a compreender, como elemento semântico estruturante da expressão ‘disponibilidade econômica’, a “possibilidade de uma avaliação econômica que acresça o patrimônio”, nos termos do voto condutor do acórdão. Desde aí, podem ser compiladas inúmeras decisões judiciais cujas linhas de raciocínio se apresentam similares, com pequenas induções diferenciadoras.

Em especial, destaca-se o julgado relatado pelo Ministro Castro Meira, realizado em 03.04.2008, no qual se esclarece as especiais características da disponibilidade econômica e financeira a fazer incidir o imposto sobre a renda:

Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata ‘utilidade’ da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros. Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica).²⁹

A *ratio decidendi* ponderada nessas decisões³⁰, a propósito, serviu de amparo para a própria construção jurídico-argumentativa delineada no Recurso

²⁸ REsp 408.770/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/08/2005, DJ 19/09/2005, p. 245.

²⁹ REsp 983.134/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/04/2008, DJe 17/04/2008.

³⁰ Citem-se outros julgados do STJ na mesma linha: REsp 1222719/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/05/2011, DJe 10/05/2011; AgRg no REsp 1266868/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/04/2013, DJe 10/05/2013; AgRg nos EDcl no REsp 1232796/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/02/2012, DJe 09/02/2012.

Especial 1.336.125/RS (ora objeto de estudo), a resultar diretamente a incidência do imposto de renda na fonte nas hipóteses de depósitos derivados de obrigações estampadas em títulos executivos judiciais. O fundamento jurídico de interpretação do artigo 46 da Lei 8521/92 foi justamente a dissidência entre disponibilidade econômica e financeira, entendendo a Corte que o simples depósito judicial do montante seria apto a enquadrar-se no conceito de aquisição de disponibilidade econômica renda empregada no artigo 43 do Código Tributário Nacional. Houve a criação de um novo modal de disponibilidade a fim de separar as noções de incidência tributária: enquanto, antes, a disponibilidade econômica pressupunha o acréscimo patrimonial qualificado pela adição *livre e desembaraçado* de obstáculos, passou a ser identificada a disponibilidade financeira como a possibilidade de utilizar a renda e a disponibilidade econômica como simples o acréscimo patrimonial propriamente dito.

Este entendimento, entretanto, contraria a concepção de obtenção de renda desde há muito adotada pelo Supremo Tribunal Federal, cuja restrição semântica tem adornado as decisões envolvendo esta espécie tributária. Em julgamento relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, a Corte Suprema consagra o conceito verticalizado de renda (da regra constitucional à moldura infraconstitucional), ou seja, a ideia de renda, embora de possível de ser aplainada pelo legislador de base, deve obedecer a certos contornos estatuídos pela Constituição.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal destacou que a Constituição Federal atribui competência à União para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (CF, art. 153, III), sem qualquer adjetivação ao vocábulo “renda”, razão por que coube ao legislador ordinário complementar,

no art. 43 do CTN, a sua definição como “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” e estabelecer como fato gerador “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza” (RE 201.465/MG, Rel. Min. Nélson Jobim). A respeito do alcance da expressão “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda”, a Corte anotou que “a disponibilidade adquirida” pode, nos termos da definição, ser “econômica” ou “jurídica” (CTN, art. 43, caput), esclarecendo que disponibilidade econômica “é a sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores” e que disponibilidade jurídica corresponde ao que “os economistas chamam de ‘realização’ da renda: é o caso em que, embora o rendimento ainda não esteja ‘economicamente disponível’ (isto é, efetivamente percebido), o beneficiário já tenha título hábil para percebê-lo” (RE 172.058/SC, Rel. Min. Marco Aurélio). No caso em exame, esse foi o entendimento externado no acórdão recorrido, à luz do disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional.³¹

A fundamentação jurídica da decisão supracitada parte do julgamento do Recurso Extraordinário nº 208.526, de lavra do Ministro Marco Aurélio Mello, em cujo voto-vista do Ministro Cezar Peluso extrai-se: “Parece-me indiscutível, portanto, que os sentidos lícitamente atribuíveis à expressão ‘renda’ são limitados, não podendo transpor aquilo que se denomina o ‘conteúdo semântico mínimo’”. E finaliza ponderando: “Assim, não é lícito tomar por renda – que tem conformação conceitual mínima – nenhum pressuposto de fato que desencadeie outras competências, tal como ‘receita’, ‘faturamento’, ‘lucro’, ‘patrimônio’, nem pressuposto de fato que não desencadeie competência alguma”.

A tipicidade absoluta da regra criadora da hipótese de incidência do imposto de renda implica atribuir-se valor semântico-jurídico apenas àquilo que o legislador estabelece como redoma normativa³², ou seja, não se pode conferir interpretações aos preceitos normativos a partir de contraposições criadas com base em critérios não delineados na regra jurídica editada pelo legislador infraconstitucional, sob pena de poder-se alargá-la para além do

³¹ RE 633922 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 19/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-166 DIVULG 27-08-2014 PUBLIC 28-08-2014.

³²

espírito balizador de sua edificação. Aliás, assevera Hugo de Brito Machado: “Insistimos que o princípio da legalidade não quer dizer apenas que a relação tributária é jurídica. Quer dizer que essa relação, no que tem de essencial, há de ser regulada em lei. Não em qualquer norma jurídica, mas em lei, no seu sentido específico”³³.

Dentro desse contexto, a incidência do imposto de renda apenas pode ser realizada a partir do que estipula a essência da criação do tributo, a saber: apenas se pode estabelecer o nexo de vinculação entre fato e regra a partir da identificação real do que o preceito normativo tem como essencial, sem o qual inexistiria a própria regra nela estabelecida: a concreta aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda. Segue daí, portanto, não ser possível pressupor a ocorrência da hipótese de incidência tributária com a identificação de *meras expectativas* de disponibilidade, revelando-se inexorável sua aquisição concreta.

É assim que, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 172.058-1/SC, o Supremo Tribunal Federal, conforme ponderou o relator Ministro Marco Aurélio, esclarece a definição de disponibilização econômica no seguinte sentido:

[...] a aquisição de disponibilidade econômica corresponde ao que os economistas chamam 'separação' de renda: é a sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores. A aquisição de 'disponibilidade jurídica' corresponde ao que os economistas chamam de 'realização' da renda: é o caso em que, embora o rendimento ainda não esteja 'economicamente disponível' (isto é, efetivamente percebido), entretanto o beneficiário já tenha título hábil para percebê-lo.

Esta é a principal avaliação a ser realizada a fim de identificar se, nos

³³ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 76.
ISSN 1980-8860

depósitos realizados para fins de atender aos comandos derivados de títulos executivos judiciais, há necessidade ou não de retenção prévia (na fonte) pelo devedor. O ponto nodal está compreender se e *em que momento* o possível credor do depósito judicial logra perceber o título hábil para perceber a renda (disponibilidade jurídica) ou efetivamente incorpora a renda em sua esfera de direitos subjetivos (disponibilidade econômica), porquanto, na linha do alinhavado no Supremo, a concepção infraconstitucional de renda (artigo 43-CTN) não pode escapar da conformação constitucional mínima estabelecida pelo Constituinte (núcleo semântico mínimo) para que se possa traçar o âmbito de incidência do tributo.

A renda, por assim concluir, “é sempre um ganho ou acréscimo patrimonial”³⁴, de modo que se fala “em disponibilidade jurídica sobre a renda quando o sujeito passivo adquire o direito incondicional de perceber a renda e de sobre ela dispor livremente, embora não a tenha recebido”³⁵ e “quando isso ocorrer, e ele efetivamente dispuser do rendimento, haverá disponibilidade econômica qualificada justamente pela possibilidade de trocar livremente um direito no mercado”³⁶.

Da mesma forma que “o tipo, conquanto não encerre uma noção fechada, estabelece *standards* mínimos, de modo que a delegação para que o legislador infraconstitucional defina renda não é total, mas limitada aos *standards* constitucionalmente estabelecidos”³⁷, ao intérprete da legislação infraconstitucional igualmente se impõe a observação constrita daquilo que se

³⁴ STF, 1ª Turma, RE 89.791. Rel. Cunha Peixoto, j. 3.10.1978, DJU 20.10.1978 (RTJ 96/783).

³⁵ ÁVILA, Humberto. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 35.

³⁶ Idem.

³⁷ RE 208526, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 20/11/2013, DJe-213 DIVULG 29-10-2014 PUBLIC 30-10-2014 EMENT VOL-02754-03 PP-00346.

pressupõe por disponibilidade, não se lhe podendo acrescentar modais não didaticamente indicados pelo legislador a fim de elastecer o âmbito de incidência da regra. Existem contornos que, muito embora não absolutamente herméticos, delimitam a extensão do que se pode e do que não se pode conceber por disponibilidade da renda.

Há ainda, portanto, aspectos conjunturais relevantes a respeito do critério inaugurado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 1336125/RS. Resta identificar, portanto, se as situações derivadas de depósitos judiciais, sobretudo na prática forense, permitem concluir que as consignações em dinheiro efetivamente seriam modalidades de incremento patrimonial e, a par disso, quais seriam as condições e possibilidades de retenção do devedor-depositante quando instado a atender aos comandos ordenatórios do artigo 475-J do Código de Processo Civil.

4. O CUMPRIMENTO DE SENTENÇA E A RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NO DEPÓSITO JUDICIAL

Sabe-se que a norma é o produto da interpretação do texto. Os símbolos que conformam os preceitos legais estatuídos pelo legislador somente logram adquirir o *status* de norma a partir do filtro semântico-jurídico conferido pelo intérprete. É por isso que Eros Grau trabalha a ideia de alografia do Direito, pois o texto apenas ganha completude a partir da extração, pelo intérprete autêntico, de seu conteúdo normativo.

O texto, preceito, enunciado normativo é alográfico. Não se completa no sentido nele impresso pelo legislador. A ‘completude’ do texto somente é

realizada quando o sentido por ele expressa é produzido, como nova forma de expressão, pelo intérprete. Mas o ‘sentido expressado pelo texto’ já é algo novo distinto do texto. É a norma. (...). A interpretação do direito opera a mediação entre o caráter geral do texto normativo e sua aplicação particular: isto é, opera a sua inserção na vida.³⁸

O preceito legal, portanto, se estabelece como norma jurídica a partir da mediação entre os símbolos do texto e a atribuição de sentido e concretude jurídica realizada apelo intérprete. Assim, “importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá urna norma, ou sempre que houver urna norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte”³⁹. E esta atribuição de sentido ao artigo 46 da Lei 8.541/1992, que prevê a retenção do imposto de renda pela fonte pagadora nos casos de depósitos judiciais, precisa de compreensão sistemática a partir da análise de outros dispositivos legais pertinentes à própria incidência ou não do tributo e, sobretudo, àqueles ordenadores do procedimento de cumprimento de sentença de títulos judiciais.

É necessário, pois, realizar um ajuste equalizador entre a aplicação da regra de obrigação tributária em substituição⁴⁰ (retenção) e os demais comandos normativos e procedimentais do ordenamento jurídico-processual, como um todo lógico-sistemático, a fim de permitir identificar *se e em quais* condições específicas dever-se-á imputar ao substituto tributário a obrigação

³⁸ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 83.

³⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 30-31

⁴⁰ “Sob o signo de ‘substituição legal tributária’, costumam ser designadas duas situações distintas: (i) substituição com reembolso e (ii) substituição com retenção na fonte. Ambos os casos são apontados, genericamente, como circunstâncias nas quais se têm dois atores a ser considerados, com relação ao cumprimento da obrigação tributária principal: (a) o substituto, que é aquele apontado, pela norma tributária, na posição de sujeito passivo, possuindo o dever jurídico de pagar o tributo, e (b) o substituído, sujeito que, efetivamente, ‘realiza o fato jurídico do tributo’.”. PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Substituição Tributária no Direito Positivo Brasileiro**. Revista de Direito Tributário (São Paulo), v. 106, p. 191-200, 2009.

de reter o valor de imposto de renda na fonte em depósitos judiciais, considerando as circunstâncias relativas (i) à natureza da renda creditada; (ii) à possível isenção do contribuinte; e, mais especialmente, (iii) à natureza jurídica do depósito judicial, se a título de pagamento ou a título de garantia do juízo (artigo 475-L, do Código de Processo Civil).

O primeiro aspecto, relativo à natureza da verba a ser quitada mediante depósito judicial, pode ser bem aplainada pelas decisões proferidas pelo próprio Superior Tribunal de Justiça que afirmam a não incidência de imposto de renda sobre determinados valores a depender da circunstância específica de que se tratam.

É possível inferir, a partir da reunião de inúmeros julgamentos proferidos na Corte Superior, não incidir imposto de renda em depósitos judiciais realizados em sede de Cumprimento de Sentença quando a verba a ser creditada originar-se de (i) complementação de aposentadoria e o do resgate de contribuições correspondentes a recolhimentos para entidade de previdência privada ocorridos no período de 01/01/1989 a 31/12/1995⁴¹; (ii) juros de mora percebidos na situação de rescisão do contrato de trabalho decorrente da perda do emprego, independentemente da natureza da verba principal⁴²; (iii) indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional⁴³; (iv) indenização por danos morais⁴⁴; (v) valores recebidos a título de licença-prêmio não gozada, verba de natureza indenizatória que não implica acréscimo

⁴¹ Precedentes: AgRg no REsp 1247388/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/10/2013, DJe 29/10/2013; REsp 1009607/DF, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/08/2008, DJe 26/09/2008.

⁴² Precedentes: AgRg no REsp 1490361/RS, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/12/2014, DJe 18/12/2014; REsp 1492830/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/11/2014, DJe 04/12/2014.

⁴³ Súmula 386-STJ.

⁴⁴ Súmula 498-STJ.

patrimonial⁴⁵; (vi) verba paga a título de indenização por rompimento do contrato de trabalho no período de estabilidade provisória⁴⁶; (vii) proventos de aposentadoria e pensão dos anistiados políticos, nos termos da Lei nº 10.559/2002⁴⁷; (viii) indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária⁴⁸.

Nestas hipóteses, pacificou-se o trilhar jurisprudencial no sentido de não haver deflagração da hipótese de incidência tributária. É como se o fato “crédito” “ou “pagamento” ou “depósito” não se amoldasse ao âmbito temático de geração do imposto sobre a renda ou proventos de qualquer natureza. Aqui, ao contrário da terceira situação a ser narrada subsequentemente, simplesmente não há “fato gerador” da obrigação tributária, fazendo-se com que os depósitos judiciais decorrentes de cumprimento de sentença cuja verba se refira a uma das oito alíneas acima mencionadas não seja passível de retenção do imposto pelo substituto tributário (fonte pagadora).

Esta é, aliás, a interpretação já conferida pela Corte Superior em situações análogas, conferido interpretação sistemática ao artigo 46 da Lei 8.541/92, amoldando-o aos demais preceitos de natureza tributária inseridos no

⁴⁵ Precedentes: REsp 1385683/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/12/2013, DJe 10/12/2013; AgRg no AREsp 160113/DF, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2013, DJe 27/05/2013.

⁴⁶ Precedentes: REsp 1456819/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/08/2014, DJe 15/08/2014; AgRg no REsp 1215211/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 10/09/2013; REsp 1335511/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/09/2012, DJe 10/10/2012.

⁴⁷ Precedentes: REsp 1259387/CE, Rel. Ministra ASSUETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/10/2014, DJe 04/11/2014; AgRg no REsp 1454401/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/08/2014, DJe 15/08/2014; MS 19246/DF, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/05/2014, DJe 20/05/2014; AgRg no AREsp 158573/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/03/2014, DJe 19/03/2014.

⁴⁸ Precedentes: AgRg no AREsp 437568/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/02/2014, DJe 24/02/2014; REsp 1330329/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2012, DJe 05/11/2012.

ordenamento jurídico:

O art. 46, da Lei nº 8.541/92, deve ser interpretado nos seguintes moldes: só haverá retenção na fonte de rendimentos pagos em cumprimento à decisão judicial quando, isoladamente, tais valores ensejarem o desconto do imposto, caso contrário, ter-se-ia hipótese condenável: sobre valores isoladamente isentos de imposto de renda o ente público moroso retiraria benefício caracterizadamente indevido. O ordenamento jurídico tributário deve ser interpretado de modo que entre fisco e contribuinte sejam instaurados comportamentos regidos pela lealdade e obediência rigorosa ao princípio da legalidade.⁴⁹

Noutros casos, porém, a correlação é diversa: pode até haver *fato gerador* mas, por alguma questão personalíssima do sujeito passivo, há exclusão do crédito tributário do âmbito de incidência da regra. Evita-se, pois, a constituição do crédito tributário em favor do Fisco. Conforme elucida Hugo de Brito Machado, “diz-se que ocorre a exclusão do crédito tributário nas situações em que, mesmo ocorrendo no mundo fenomênico o fato que é, ou que poderia ser, gerador da obrigação tributária, essa relação jurídica obrigacional não chega a surgir, em virtude de situação excepcional”⁵⁰. Embora, de há muito⁵¹ a exclusão tributária seja tratada com dupla distinção, albergando costumeiramente a “anistia” e a “isenção”, na realidade esta “impede o próprio nascimento da relação jurídica tributária”⁵², enquanto aquela “realmente pode ser causa da exclusão do crédito tributário em hipóteses nas quais já existia a relação jurídica obrigacional tributária”⁵³.

Nos casos em que o sujeito passivo é isento do recolhimento da exação (por decorrência de moléstia grave, por exemplo), surge o problema casuístico

⁴⁹ REsp 538.137/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2003, DJ 15/12/2003, p. 219.

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 329.

⁵¹ FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: IBET, 1977. p. 222.

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 329.

⁵³ Idem.

ao se aplicar a decisão proferida pelo STJ – sobre a qual se debruçou este texto: no momento de depósito judicial da quantia perseguida em cumprimento de sentença de título judicial, deve o substituto tributário exercer o ato de retenção na fonte considerando a regra de impedimento do nascimento da obrigação? Como evitar que o recolhimento na fonte seja realizado de maneira indevida, em prejuízo ao credor isento?

Muito embora a posição aqui defenda a inocorrência do fato gerador da obrigação tributária nos depósitos judiciais realizados em sede de cumprimento de sentença - consoante acima ponderado, inexistente disponibilidade econômica ou jurídica nestas situações -, há de se avaliar a decisão da Corte Superior com a intenção de resolver problemas práticos.

Por assim se ponderar, quer parecer, aqui, estar a solução arraigada na própria orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça. Já se definiu que “a isenção do Imposto de Renda decorrente de doença grave pode ser deferida independentemente de laudo pericial oficial, bastando a existência de provas suficientes nos autos”⁵⁴. Desta forma, cabe ao credor da obrigação líquida e certa definida em título judicial, no momento em que iniciar o procedimento de cumprimento da sentença, indicar e comprovar, no bojo dos próprios autos, o benefício da isenção, cabendo ao magistrado analisá-la e deferi-la antes de intimar o devedor para efetuar o pagamento da condenação, independentemente de laudo de avaliação. Assim, transfere-se ao credor a responsabilidade pela prestação da informação de isenção antes de o devedor

⁵⁴ Precedentes: AgRg no AREsp 392075/MG, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/08/2014, DJe 01/09/2014; AgRg no AREsp 514195/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/06/2014, DJe 27/06/2014; AgRg no AREsp 492341/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/05/2014, DJe 26/05/2014.

proceder ao depósito judicial da condenação. A partir disso, havendo ordem judicial expressa, derivada de prévia averiguação dos documentos juntados pelo credor, poderá o juiz determinar o pagamento da condenação, via depósito judicial no prazo de quinze dias (artigo 475-J-CPC) sem a devida retenção, sem que isso implique, consequentemente, responsabilidade do substituto tributário⁵⁵.

Do contrário, não havendo prova da isenção no ato inicial da fase de cumprimento e inexistindo ordem judicial deferindo a não incidência do tributo, caberá ao devedor (fonte pagadora) proceder à retenção do imposto de renda no instante em que realizar o depósito judicial a título de pagamento, sob pena de poder ser responsabilizado pela omissão⁵⁶. Há decisões, inclusive, atribuindo ao substituto tributário a responsabilidade pelo pagamento do tributo quando não efetuar o recolhimento na fonte⁵⁷ - muito embora, repita-se, aqui se entenda a não ocorrência do fato gerador a ensejar a necessidade de retenção prévia.

A terceira situação a ser ponderada se refere aos casos nos quais o devedor da obrigação contida em título judicial não efetua o depósito a pretexto de quitar o débito exigido pelo credor, mas o faz com o propósito de garantir o

⁵⁵ Em sentido similar: “TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - PAGAMENTO POR ORDEM JUDICIAL - RECOLHIMENTO VIA DEPÓSITO JUDICIAL SEM RETENÇÃO. 1. Esta Corte ostenta inúmeros precedentes no sentido de que o substituto tributário é pessoalmente responsável pelo imposto recolhido na fonte pagadora. 2. Se a fonte pagadora obedece a ordem judicial e efetua depósito dos rendimentos, não pode ser responsabilizada pela falta de recolhimento.” (REsp 383.263/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/04/2003, DJ 28/10/2003, p. 257).

⁵⁶ Há decisões do Superior Tribunal de Justiça: “O substituto tributário do imposto de renda de pessoa física responde pelo pagamento do tributo, caso não tenha feito a retenção na fonte e o recolhimento devido.” (REsp 153.664/ES, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/08/2000, DJ 11/09/2000, p. 238).

⁵⁷ “O responsável tributário, quando não cumpre com sua obrigação de recolher na fonte o imposto devido, deve efetuar o pagamento do imposto.” (REsp 641.243/PE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/08/2004, DJ 27/09/2004, p. 348).

juízo para viabilizar a defesa via Impugnação ao Cumprimento de Sentença (artigo 475-L-CPC). Para tanto, será necessário investigar novamente as noções de *disponibilidade jurídica e econômica* da renda.

Antes de estabelecer as dissociações entre *depósito em garantia* e *depósito em pagamento* - cruciais à conclusão deste tópico -, há de se fazer menção à solução de consulta originária do processo nº 11080.005188/2008-11, da 10ª Região Fiscal do Ministério da Fazenda, na qual se constatou, independentemente da natureza do depósito, ser da pessoa física ou jurídica beneficiária do valor a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, especialmente nos processos judiciais em trâmite perante da Justiça Comum Estadual (porque a Justiça Federal e a Justiça do Trabalho possuem regramentos específicos – artigos 27 e 28 da Lei 10.833/2003). Tal parecer, contudo, não foi agasalhado pela decisão proferida no Recurso Especial 1336125/RS, utilizado como base de construção deste ensaio.

Por importantes, transcrevem-se os fundamentos do Parecer, delineado com apoio no artigo 718 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 26.03.1999: “No caso, há depósitos há disposição do juízo. Nesse momento, inexistente disponibilidade em prol do beneficiário (não ocorre o fato gerador do imposto de renda), o que só ocorrerá por ocasião do levantamento autorizado pelo juiz”. E prossegue, concluindo:

No momento da disponibilidade ao credor (pessoa física), a devedora (consulente) não mais terá qualquer ingerência sobre os valores depositados. Ou seja, os recursos do devedor são tomados à guarda do órgão jurisdicional. Portanto, nesse caso, não há, por parte da devedora, a incumbência de retenção e recolhimento, por falta de previsão legal e em conformidade com os artigos 43 e 128 do Código Tributário Nacional.

Referido parecer parte de um conceito mais restrito de disponibilidade,

concebendo-a apenas quando do momento em que efetivamente houver o levantamento do montante pelo beneficiário (econômica) mediante autorização judicial (habilitação jurídica). Tal ideia, no entanto, não foi acolhida pela decisão do Superior Tribunal, o qual adotou opção mais alargada da aquisição da disponibilidade da renda, presumindo-a ocorrente já no momento em que devedor procede ao depósito judicial da importância perseguida judicialmente, mesmo que não tenha havido o efetivo levantamento do montante.

Há de se aprofundar a análise, contudo.

Como se alertou inicialmente, sabe-se ter a Lei 11.232/2005 modificado substancialmente os processos de execução de título judicial, tornando-os uma fase dentro do próprio processo de conhecimento – e não mais os apartando em processo executivo distinto e autônomo. Isso implicou, em verdade, importantes alterações na sistemática de cumprimento das sentenças que reconhecem obrigações líquidas e certas, de maneira a, via de regra, após a inauguração pelo credor intimar-se o devedor, na pessoa do respectivo advogado, para que efetue o pagamento da condenação no prazo de 15 (quinze) dias, sob pena de acréscimo sancionatório-coativo no patamar de 10% (dez por cento) do montante perseguido. Entre oscilações decisórias próprias de mudanças legislativas substanciais, dois pontos restaram aparentemente pacificados: (i) para que o devedor possa defender-se no procedimento executivo, deve depositar integralmente a quantia objeto da execução⁵⁸; e (ii)

⁵⁸ Para que a impugnação ao cumprimento de sentença tenha curso, é necessário que exista prévia garantia (depósito ou penhora), nos termos do art. 475-J, § 1º, do CPC. AgRg no AREsp 547.397/SC, Rel. Ministro MOURA RIBEIRO, TERCEIRA TURMA, julgado em 11/11/2014, DJe 28/11/2014. No mesmo sentido: “A garantia integral do juízo é pressuposto para o processamento da impugnação ao cumprimento de sentença, não bastando que tenha havido penhora de valor correspondente a apenas parte da dívida. A inexistência de garantia integral da execução não possibilita sobrestamento até a garantia integral, pois ‘[...] A impugnação ao cumprimento de sentença (CPC, art. 475-J) exige o prévio depósito

caso queira impugnar a pretensão creditícia, deverá contar o prazo a partir do efetivo depósito judicial do respectivo montante⁵⁹.

Portanto, o depósito integral da quantia apresentada pelo credor no procedimento de cumprimento de sentença é condição *sine qua non* de procedibilidade da Impugnação ao Cumprimento de Sentença, não sendo bastante o mero depósito da quantia incontroversa (descrita e reconhecida como devida na Defesa), como inicialmente se poderia interpretar do disposto inserida no artigo 475-J, parágrafo 4º, do Código de Processo Civil.

Resta inferir, nestas situações, como deverá agir o depositante da quantia objeto de cumprimento de sentença notadamente a partir das alusões aos elementos temporais do fato gerador “disponibilidade jurídica” e “disponibilidade econômica” da renda. Quando o devedor promove o depósito judicial da quantia derivada de obrigação declinada em título judicial, deverá estabelecer a separação entre o montante incontroverso (consignado, portanto, a título de *pagamento*) e controverso (consignado para fins de garantia).

Cria-se, assim, uma evidente separação na qual a aquisição da disponibilidade da renda ocorrerá apenas em relação à quantia depositada a título de quitação/pagamento, porquanto o valor controvertido remanescerá depositado judicialmente até que se definam as questões postas na Impugnação ao Cumprimento de Sentença. Não haverá, sobre a importância

do valor constante da "memória de cálculo" ou, caso o devedor sustente excesso de execução, em "contra-memória de cálculo", necessário o depósito do valor que o devedor entende devido, incidindo, nesta última hipótese, a multa de 10%, sobre a diferença, no caso de prevalecer o valor total' (REsp 1160878/GO, Rel. Ministro SIDNEI BENETI, TERCEIRA TURMA, julgado em 20/03/2014, DJe 12/05/2014)". (AgRg no AREsp 616.323/RS, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 24/03/2015, DJe 30/03/2015).

⁵⁹ “O prazo para oferecimento da impugnação ao cumprimento de sentença tem início na data do depósito da dívida incontroversa, na hipótese em que a parte executada garante o juízo mediante depósito judicial em dinheiro, ou na data da intimação do executado nos termos do art. 475-J, § 1º, do CPC, quando não houver depósito voluntário do devedor”. (AgRg no REsp 1418654/SC, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, TERCEIRA TURMA, julgado em 25/11/2014, DJe 15/12/2014).

depositada a título de garantia procedimental à Impugnação, aquisição nem de disponibilidade jurídica (título hábil para resgatá-la), nem tampouco disponibilidade econômica, porque o acréscimo patrimonial não pode ser presumido ou condicionado a um resultado futuro e incerto - consubstanciado no julgamento da própria Impugnação ao Cumprimento de Sentença.

A própria Corte Superior já alertou à necessidade de especificação detalhada na petição, ao afirmar: “Ao promover depósito judicial, em cumprimento à norma do art. 475-J do CPC, o devedor que tiver a intenção de que o mesmo seja recebido como garantia, em lugar de pagamento, deve fazer ressalva expressa”⁶⁰.

Portanto, tendo em vista a necessidade procedimental de realização do depósito integral do valor pleiteado em execução/cumprimento de sentença, nas situações em que a verba creditada, por sua própria natureza, recair materialmente na hipótese de incidência tributária do imposto de renda, caberá ao Devedor individualizar os respectivos montantes, discriminando aqueles creditados com o viés de pagamento e extinção parcial da obrigação e aqueles efetivados como mero aporte garantidor do juízo, como pressuposto de admissibilidade da Impugnação ao Cumprimento da Sentença.

Desta forma, sobre a quantia consignada a título de *pagamento* e sendo caso de verba passível de implicação tributária na regra do imposto de renda, em observância ao artigo 46 da Lei 8.541/92, caberá ao Devedor, na qualidade de substituto tributário, proceder ao recolhimento da exação do ato de consignação, porquanto, nesse caso, restaria reconhecível o elemento

⁶⁰ REsp 1122824/SP, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 25/11/2010.

condicionante “aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica” da renda.

Contudo, quanto aos valores depositados para garantia do juízo, tendo em vista a condição suspensiva que paira sobre a definição da importância a ser efetivamente destinada ao credor – até o julgamento final da respectiva Impugnação –, a solução mais sensata parece ser aquela que desobriga o substituto tributário da responsabilidade pela retenção na fonte, cabendo unicamente ao beneficiário, sujeito passivo do tributo, proceder ao respectivo pagamento do imposto. Aqui, a propósito, a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda somente poderia ser cogitada quando efetivamente houver decisão judicial acerca dos valores definitivamente incorporados pelo credor do título judicial, remanescendo a seu exclusivo encargo o pagamento posterior da exação, porquanto de tal responsabilidade não se lhe afasta⁶¹.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Partindo-se da premissa segundo a qual não é dado ao intérprete ultrapassar os limites semânticos propostos pelo legislador (constitucional ou infraconstitucional), tem-se como elementos estruturantes da hipótese de incidência do imposto de renda a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, não se havendo ponderar a criação de uma terceira hipótese autônoma (disponibilidade financeira) visando a estabelecer um critério de

⁶¹ “Ainda que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto de renda incidente sobre valores decorrentes de sentença trabalhista seja da fonte pagadora, devendo a retenção do tributo ser efetuada por ocasião do pagamento, tal fato não afasta a responsabilidade legal da pessoa beneficiária dos rendimentos. A responsabilidade do contribuinte só seria excluída se houvesse comprovação de que a fonte pagadora reteve o imposto de renda a que estava obrigado, mesmo que não houvesse feito o recolhimento”. (ERESP 644223 / SC, 1ª Seção, Rel. Min. José Delgado, DJ 20/02/2006).

diferenciação entre os dois pressupostos delineados na regra jurídica, sobretudo em matéria tributária, cuja matriz fundamental escora-se no Princípio da Legalidade estrita.

É dizer: não se permite, a pretexto de aludir que a exegese do conceito de disponibilidade econômica não era aquela de há muito conferida, inaugurar-se outra espécie separada de disponibilidade objetivando ampliar o espectro da hipótese de incidência do tributo, a não ser que esta (a disponibilidade financeira) se encaixe no âmbito semântico da disponibilidade jurídica ou econômica efetivamente descritas na regra jurídica.

Nesse sentido, não se entende possível, sob essa denominação de disponibilidade financeira, tributar-se a mera expectativa de obtenção renda derivada da realização de depósitos judiciais no âmbito dos procedimentos de cumprimento de sentença - situação que, a nosso ver, não se amolda às duas indicações legais para a hipótese de incidência tributária do imposto sobre a renda (disponibilidade jurídica ou econômica).

Percebe-se, assim, que a hipótese de incidência tributária do imposto deriva necessariamente dos pressupostos legislativos vinculados à *aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica* da renda, cuja aferição é condição material para a própria interpretação do artigo 46 da Lei 8.541/92.

A partir disso, contextualizando a definição judicial extraída do julgamento Recurso Especial 1.336.125/RS, recentemente definido pelo Superior Tribunal de Justiça, é possível inferir que a responsabilidade do substituto tributário pelo recolhimento da exação nos depósitos judiciais decorrentes de cumprimento de sentença líquida e certa irá depender de, no mínimo, três fatores: (i) se a natureza da verba é juridicamente tributável,

situação em que poderá não haver efetivamente o fato gerador; (ii) se existem condições subjetivas do beneficiário que impeçam o nascimento da obrigação (isenção), situação em que não há o nascimento da relação jurídico-tributária; e (iii) se a finalidade do depósito judicial efetivado tem o condão de quitar e extinguir a obrigação posta no título judicial - caso em que, com as nossas ressalvas, poder-se-ia projetar aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica segundo a decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial 1.336.125/RS - ou se a consignação visa apenas a garantir o juízo para apresentação de Impugnação - caso em que não há como considerar realizada materialmente a hipótese de incidência tributária até julgamento definitivo da defesa na execução.

6. Referências

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Teoria dos Princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. São Paulo: Malheiros, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CAVALCANTE, Denise Lucena. **Crédito Tributário**: a função do cidadão-contribuinte na relação tributária. São Paulo: Malheiros, 2004.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: IBET, 1977.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2009.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda**: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998.

MACEI, Demetrius Nichele. **A verdade material no Direito Tributário**: a cidadania fiscal administrativa e judicial. São Paulo: Malheiros, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Substituição Tributária no Direito Positivo Brasileiro**. Revista de Direito Tributário (São Paulo), v. 106, p. 191-200, 2009.

POTHIER, Robert Joseph. **Tratado das Obrigações**. Campinas: Servanda, 2002.