



Solução de Consulta nº 201 - Cosit

Data 14 de junho de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE (RRA) RELATIVOS A ANOS-CALENDÁRIO ANTERIORES AO DO RECEBIMENTO. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA. TRIBUTAÇÃO.

Acerca do imposto sobre a renda, os rendimentos acumulados relativos a anos-calendário anteriores pagos por entidades fechadas de previdência complementar a) até 10 de março de 2015, devem ser consideradas as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem os rendimentos, devendo o cálculo ser mensal e, b) a partir de 11 de março de 2015, os rendimentos recebidos acumuladamente e submetidos à incidência do imposto sobre a renda com base na tabela progressiva passaram a ser tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1998, arts. 12 e 12-A; Instrução Normativa RFB nº 1.127, de 7 de fevereiro de 2011, arts. 2º e 8º; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 36, **caput** e § 3º.

SOLUÇÃO DE CONSULTA QUE REVOGA A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 135, DE 19 DE SETEMBRO DE 2018.

Relatório

A interessada, entidade fechada de previdência complementar privada, formula, por meio de seu representante legal, consulta sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado por esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB):

02. Transcrevem-se os questionamentos abaixo:

1. O conceito de 'rendimento do trabalho' consignado no MAFON/2010 e no RIR, que inclui os benefícios pagos por entidades fechadas de previdência

complementar, pode ser usado subsidiariamente para interpretação do disposto no inciso II do art. 2º da IN RFB nº 1127, da forma a permitir a aplicação de suas disposições, no que se refere ao pagamento de rendimentos acumulados realizados pela XXXXXX (entidade fechada de previdência complementar)?

2. O conceito expresso nos arts. 8º e 9º da Instrução Normativa RFB nº 1127/2011, podem ser interpretados no sentido de se aplicaram, também, à consulente (entidade fechada de previdência complementar)?

03. Infere-se da presente consulta que a consulente busca esclarecimento acerca da forma como os benefícios previdenciários pagos acumuladamente por entidades fechadas de previdência complementar a seus beneficiários correspondentes a anos-calendário anteriores devem ser tributados pelo imposto sobre a renda.

Fundamentos

04. Inicialmente, ressalte-se que a presente feito preenche os requisitos de admissibilidade estabelecidos pela legislação de regência, estando, dessarte, apto ao conhecimento por parte desta Autoridade Tributária.

05. Cabe ressaltar que a consulta não suspende o prazo para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco convalida informações apresentadas pelo consulente, conforme disposto no art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

06. Adentrando no mérito da questão, para uma melhor elucidação da questão central levantada pela consulente, faz-se necessário um breve histórico da evolução da legislação que trata da forma como devem ser tributados os rendimentos recebidos acumuladamente (RRA) referentes a anos-calendário anteriores.

07. Inicialmente, o art. 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1998, estabeleceu que, sobre os RRA, o imposto incidiria, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos (regime de caixa), diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento. O imposto era, então, calculado sobre o total dos rendimentos recebidos e com base na tabela progressiva mensal do imposto sobre a renda vigente no mês do recebimento dos RRA.

08. Posteriormente, a Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 28 de julho, convertida na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, acrescentou à Lei nº 7.713, de 1998, o art. 12-A, cuja redação original transcreve-se abaixo:

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-calendário anteriores ao do recebimento, serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês.

§ 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.

§ 2º Poderão ser excluídas as despesas, relativas ao montante dos rendimentos tributáveis, com ação judicial necessárias ao ser recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

§ 3º A base de cálculo será determinada mediante a dedução das seguintes despesas relativas ao montante dos rendimentos tributáveis:

I - importâncias pagas em dinheiro a título de pensão alimentícia em face das normas do Direito de Família, quando em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de separação ou divórcio consensual realizado por escritura pública; e

II - contribuições para a Previdência Social da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

§ 4º Não se aplica ao disposto neste artigo o constante no art. 27 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, salvo o previsto nos seus §§ 1º e 3º.

§ 5º O total dos rendimentos de que trata o **caput**, observado o disposto no § 2º, poderá integrar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento, à opção irretratável do contribuinte.

§ 6º Na hipótese do § 5º, o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte será considerado antecipação do imposto devido apurado na Declaração de Ajuste Anual.

§ 7º Os rendimentos de que trata o **caput**, recebidos entre 1º de janeiro de 2010 e o dia anterior ao de publicação desta Medida Provisória, poderão ser tributados na forma deste artigo, devendo ser indomados na Declaração de Ajuste Anual referente ao ano-calendário de 2010.

§ 8º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo." (Sem destaques no original)

09. Verifica-se, assim, que, a partir de 28 de julho de 2010, data da publicação da Medida Provisória nº 497, de 2010, os RRA correspondentes a anos-calendário anteriores passaram a ser tributados exclusivamente na fonte, no mês do seu recebimento ou crédito, mediante utilização da tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se referem os rendimentos pelos valores constantes na tabela progressiva vigente no mês do recebimento ou crédito dos recebimentos. Ressalte-se, contudo, que essa nova sistemática de tributação dos RRA, trazida pela Medida Provisória nº 497, de 2010, aplicava-se exclusivamente a rendimentos decorrentes do trabalho, de aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

10. Nesse sentido, foi publicada a Instrução Normativa RFB nº 1.127, de 7 de fevereiro de 2011, com a seguinte redação original acerca do tema:

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

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

II - rendimentos do trabalho.

§ 1º Aplica-se o disposto no **caput**, inclusive, aos rendimentos decorrentes de decisões das Justiças do Trabalho, Federal, Estaduais e do Distrito Federal.

§ 2º Os rendimentos a que se refere o **caput** abrangem o décimo terceiro salário e quaisquer acréscimos e juros deles decorrentes.

(...)

Art. 8º Os RRA que não decorram do previsto nos incisos I e II do art. 2º estarão sujeitos:

I - quando pagos em cumprimento de decisão da Justiça:

a) Federal, mediante precatório ou requisição de pequeno valor, à regra de que trata o art. 27 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e

b) do Trabalho, ao que dispõe o art. 28 da Lei nº 10.833, de 2003; e

II - **nas demais hipóteses, ao disposto no art. 12 da Lei nº 7.713, de 1988.**

CAPÍTULO II DOS RRA RELATIVOS AO ANO-CALENDÁRIO DO RECEBIMENTO

Art. 9º Os RRA relativos ao ano-calendário de recebimento estarão sujeitos à regra de que tratam os incisos I e II do art. 8º. (destacou-se)

11. Observe-se que a nova sistemática de tributação dos RRA não alcançou os rendimentos acumulados pagos por entidades fechadas de previdência complementar.

12. Também seria incerto considerar os rendimentos pagos pelas entidades fechadas de previdência complementar como provenientes do trabalho, como sugere a consultante. O conceito *latu sensu* de renda, presente no artigo 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, Código Tributário Nacional (CTN), é deveras amplo e abrange não só os rendimentos do trabalho, mas toda e qualquer aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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

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

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

13. Portanto, tais pagamentos permaneceriam tributados conforme disposto no art. 12 da Lei nº 7.713, de 1998, ou seja, no caso dos pagamentos realizados por pessoas jurídicas, mediante tributação na fonte sobre o total dos RRA, no mês do seu recebimento ou crédito.

14. Ocorre que, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 614.406/RS, em sessão realizada no dia 23 de outubro de 2014, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei nº 7.713, de 1998, ao entender que, na apuração do imposto sobre a renda nos RRA, devem ser consideradas as competências de cada recebimento, o chamado regime de competência. Transcreve-se a ementa da decisão:

IMPOSTO DE RENDA – PERCEPÇÃO CUMULATIVA DE VALORES – ALÍQUOTA. A percepção cumulativa de valores há de ser considerada, para efeito de fixação de alíquotas, presentes, individualmente, os exercícios envolvidos.

15. Como consequência direta da declaração de inconstitucionalidade, o art. 12 da Lei nº 7.713, de 1998, passou a ser inaplicável desde o seu nascimento, ou seja, desde a publicação da própria Lei nº 7.713, de 1998. Restando, assim, uma lacuna normativa acerca da forma de aplicação do imposto sobre a renda nos casos em que sua matriz normativa fosse o mencionado artigo 12.

15.1 Porquanto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) encaminhou à esta RFB a Nota PGFN/CRJ nº 981/2015, em que orienta a observância do regime de competência acolhido jurisprudencialmente, ou seja, com a utilização das tabelas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos.

16. Por fim, com a edição da Medida Provisória nº 670, de 10 de março de 2015, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 11 de março de 2015, posteriormente convertida na Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015, o **caput** do art. 12-A da Lei nº 7.713, de 1998, teve sua redação alterada para, desta vez, determinar a aplicação da nova regra de incidência do imposto sobre a renda relativo aos RRA de uma forma mais abrangente:

Art. 12-A. Os rendimentos recebidos acumuladamente e submetidos à incidência do imposto sobre a renda com base na tabela progressiva, quando correspondentes a anos-calendário anteriores ao do recebimento, serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês.

17. Em concordância com a nova redação dada ao **caput** do art. 12-A da Lei nº 7.713, de 1998, a Instrução Normativa RFB nº 1.500, 29 de outubro de 2014, foi alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.558, 31 de março de 2015, passando a apresentar a seguinte redação em seu art. 36:

Art. 36. Os RRA, a partir de 11 de março de 2015, submetidos à incidência do imposto sobre a renda com base na tabela progressiva, quando correspondentes a anos-calendário anteriores ao do recebimento, serão tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês.

§ 1º Aplica-se o disposto no **caput**, inclusive, aos rendimentos decorrentes de decisões das Justiças do Trabalho, Federal, Estadual e do Distrito Federal.

§ 2º Os rendimentos a que se refere o **caput** abrangem o décimo terceiro salário e quaisquer acréscimos e juros deles decorrentes.

§ 3º O disposto no **caput** aplica-se **desde 28 de julho de 2010** aos rendimentos decorrentes:

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

II - do trabalho. (destacou-se)

18. O **caput** do art. 36 supracitado, portanto, determina que a aplicação da “nova regra” de incidência do imposto sobre a renda em relação aos RRA, trazida pela MP nº 670, de 2015, dar-se-á **apenas a partir de 11 de março de 2015** (data da publicação da MP nº 670, de 2015) enquanto que o § 3º desse artigo esclarece que esta sistemática já vinha sendo aplicada, desde 28 de julho de 2010 (data da publicação da MP nº 497, de 2010), aos RRA decorrentes do trabalho, de aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

19. Diante do acima exposto, pode-se estabelecer os seguintes marcos temporais acerca da incidência do imposto sobre a renda nos Rendimentos Recebidos Acumuladamente (RRA) relativos a anos-calendário anteriores:

a) até 27 de julho de 2010, devem ser consideradas as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem os rendimentos, devendo o cálculo ser mensal;

b) entre 28 de julho de 2010 e 10 de março de 2015:

b1) se os rendimentos decorrerem de aposentadoria, pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, e do trabalho submetem-se à incidência do imposto sobre a renda com base na 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;

b2) os demais RRA, incluídos os benefícios pagos por entidades fechadas de previdência complementar, devem considerar as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos, devendo o cálculo ser mensal.

c) a partir de 11 de março de 2015, a sistemática de tributação mediante a utilização de tabela progressiva resultante da multiplicação da quantidade de meses a que se refiram os rendimentos pelos valores constantes da tabela progressiva mensal correspondente ao mês do recebimento ou crédito, passou a ser aplicada de forma mais abrangente, alcançando todos os RRA submetidos à incidência do imposto sobre a renda com base na tabela progressiva.

Conclusão

20. Com base nos fundamentos acima apresentados conclui-se que, acerca da incidência do imposto sobre a renda, os rendimentos acumulados relativos a anos-calendário anteriores pagos por entidades fechadas de previdência complementar:

a) até 10 de março de 2015, devem ser consideradas as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem os rendimentos, devendo o cálculo ser mensal;

b) a partir de 11 de março de 2015, os rendimentos recebidos acumuladamente e submetidos à incidência do imposto sobre a renda com base na tabela progressiva passaram a ser tributados exclusivamente na fonte, no mês do recebimento ou crédito, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês.

À consideração do Chefe da Divisão de Impostos sobre a Renda de Pessoa Física e a Propriedade Rural (Dirpf).

Assinado digitalmente
SIMONSEY ALVES SOARES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. À consideração do Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinado digitalmente
NEWTON RAIMUNDO BARBOSA DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpf

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação (Cosit).

Assinado digitalmente
FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta, revogando a Solução de Consulta Cosit nº 135, de 19 de setembro de 2018. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit