



Receita Federal

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

SRRF10 – DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO

Solução de Consulta Interna nº: 001 – SRRF10/Disit

Data: 26 de março de 2012

Origem: DRF Novo Hamburgo/Seort

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE - RRA. REGIME DE APURAÇÃO. DECISÃO JUDICIAL. SUPERVENIÊNCIA DE ALTERAÇÃO LEGISLATIVA.

Os rendimentos acumulados de contribuinte que possui decisão judicial, transitada em julgado ou não, declarando o direito de tributar tais rendimentos por outro critério que não o regime de caixa podem ser tributados pelo regime especial previsto no art. 12-A da Lei nº 7.713, de 1988, quer tenham sido recebidos antes ou a partir da vigência do art. 20 da MP nº 497, de 2010. Excetua-se do exposto a hipótese de o art. 12-A da Lei nº 7.713, de 1988, ter sido utilizado como fundamento da decisão judicial e essa estabelecer regime diverso.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), art. 170-A; Lei nº 7.713, de 1988, arts. 12 e 12-A; Lei nº 12.350, de 2010, art. 44; MP nº 497, de 2010, art. 20.

Relatório

1. O Serviço de Orientação e Análise Tributária (Seort) da DRF/Novo Hamburgo apresentou questionamento a esta SRRF10/Disit acerca da aplicação do regime de tributação especial do IRPF, previsto no art. 12-A da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, nos casos em que o sujeito passivo ajuizou processo judicial para que fosse aplicado o regime de competência sobre os rendimentos que recebeu acumuladamente.

1.1. Relata a DRF que muitos contribuintes “demandaram ao Poder Judiciário a fim de que fosse declarado o direito à tributação dos rendimentos acumulados pelo regime de competência”. Como consequência, o Judiciário “determinou que o cálculo do imposto devido sobre os rendimentos acumulados fosse apurado com base na jurisprudência do STJ, que estava consolidada no sentido de que, para o cálculo do imposto de renda incidente sobre valores pagos acumuladamente (ou em atraso), devem ser consideradas as tabelas e alíquotas vigentes à época em que deveriam ter sido percebidos os rendimentos”.

1.2. Ocorre que, não obstante contarem com decisões favoráveis, em antecipação de tutela ou definitivas, a maioria dos contribuintes efetuou sua Declaração de Ajuste Anual - Exercício de 2011 de forma a aplicar aos rendimentos em questão o regime especial de apuração previsto no art. 12-A da

Lei nº 7.713, de 1988, e não o regime fixado pela decisão judicial. Isso, evidentemente, por lhes ser mais vantajoso o novel regime.

1.3. Refere, ainda, a DRF que a análise das Declarações de Ajuste Anual indicou que, se acolhida a opção pelo novo regime em lugar do fixado na decisão judicial, ocorrem situações de redução do imposto a pagar, aumento do imposto a restituir ou mesmo passagem de imposto a pagar para imposto a restituir. Expõe, então, sua dúvida questionando “se o procedimento correto é proceder-se à análise das Declarações de Ajuste Anual com base nos valores apurados pelo judiciário, ou ignorar a sentença e considerar a nova modalidade de cálculo inserida pela nova lei, visto que posterior à data de ajuizamento da ação e mais benéfica ao contribuinte”.

Fundamentos

2. O regime especial de tributação dos “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”, foi estabelecido pelo art. 20 da Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010, que incluiu na Lei nº 7.713, de 1988, o art. 12-A. Veja-se o dispositivo em questão na redação dada pela MP (sublinhou-se):

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.

§ 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 referam 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 seu 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 informados na Declaração de Ajuste Anual referente ao ano-calendário de 2010.

§ 8º A Secretaria da Receita Federal do Brasil disciplinará o disposto neste artigo.

3. **Até a edição da citada Medida Provisória**, a tributação dos rendimentos em questão seguia a mesma regra a que se submetem os demais rendimentos recebidos acumuladamente, expressa no art. 12 da Lei nº 7.713, de 1988 (incidência por ocasião da efetiva percepção dos rendimentos sobre o total dos rendimentos acumulados recebidos). Essa sistemática, aliás, corresponde à regra geral do IRPF, o tradicional “regime de caixa”.

3.1. Inconformados com a incidência do IRPF pelo regime de caixa sobre rendimentos acumulados decorrentes, via de regra, de ações trabalhistas ou previdenciárias, os contribuintes recorriam ao Judiciário para que lhes fosse declarado o direito de ter os RRA tributados pelas tabelas e alíquotas da competência a que se refere cada pagamento.

3.2. Tantas foram as decisões favoráveis aos contribuintes que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu o Parecer PGFN/CRJ nº 287, de 12 de fevereiro de 2009, aprovado por Despacho do Sr. Ministro da Fazenda, publicado no DOU de 13/5/2009, reconhecendo a existência de jurisprudência firme do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no sentido da tributação dos RRA pelo regime de competência. O parecer em questão ensejou a edição do Ato Declaratório PGFN nº 1, de 27 de março de 2009, que autorizou a dispensa de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos nas ações judiciais em que se discute a matéria. Ressalve-se que o ato declaratório em tela teve os efeitos suspensos pelo Parecer PGFN/CRJ nº 2.331, de 27 de outubro de 2010.

3.3. Importante destacar que o Parecer PGFN/CRJ nº 287, de 2009, transcreve trecho de voto do Ministro Teori Albino Zavascki no REsp 424.225/SC (julgado em 04/12/2003, DJ 19/12/2003, p. 323) representativo da posição do STJ, em que o Ministro afirma que não se trata de afastar a incidência de IRPF no mês de recebimento dos RRA, como prevê o art. 12 da Lei nº 7.713, de 1988, mas de assentar que o cálculo do imposto deve considerar os meses a que se referirem os rendimentos.

4. A edição da já referida MP nº 497, de 2010, faz surgir novo panorama jurídico para a matéria, eis que o dispositivo que a norma incluiu na Lei nº 7.713, de 1988, o art. 12-A, estabelece regime de tributação vantajoso, na grande maioria dos casos, não apenas em relação ao tradicional regime de caixa, mas também em relação à sistemática fixada pelas decisões judiciais, baseada na aplicação das tabelas e alíquotas vigentes na competência do rendimento.

4.1. Observe-se que a MP nº 497, de 2010, não deixou de tratar da convivência entre o regime especial que introduziu e o regime de caixa até então vigente. Com efeito, o § 5º do art. 12-A introduzido pela MP na Lei nº 7.713, de 1988, franqueia ao contribuinte a opção pelo regime de caixa. Assim, considerando que a partir da vigência da MP (28 de julho de 2010), a tributação dos RRA passa a se dar exclusivamente pela retenção do imposto pela fonte pagadora, feita conforme as regras do novo regime, e a única possibilidade de opção pelo regime de caixa se dá através da Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento (§ 5º do art. 12-A), tem-se que o regime especial passa a ser a regra, enquanto o regime de caixa passa a ser opcional.

4.2. Já para o período anterior à sua vigência, a MP nº 497, de 2010, estabeleceu tratamento específico para os rendimentos recebidos entre 1º de janeiro de 2010 e o dia anterior à sua entrada em vigor. Com efeito, o § 7º do art. 12-A da Lei nº 7.713, de 1988, na redação dada pela MP em questão, estabeleceu que no período em tela “os rendimentos de que trata o *caput* (...) poderão ser tributados na forma deste artigo, devendo ser informados na Declaração de Ajuste Anual referente ao ano-calendário de 2010”. Sendo assim, para esse período (que vai de 1º de janeiro a 27 de julho de 2010) a regra geral

fixada é a de tributação pelo regime de caixa, sendo que o novel regime especial pode ser aplicado, à opção do contribuinte, na Declaração de Ajuste Anual.

4.3. Observe-se que na conversão da MP em questão na Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, foi mantida a redação dada pela MP ao § 5º do art. 12-A, o que não ocorreu, no entanto, com relação ao § 7º do mesmo artigo. Esse dispositivo teve a redação alterada, passando a estabelecer que a tributação pelo regime de caixa com possibilidade de opção pelo regime especial na Declaração de Ajuste Anual passasse a ocorrer entre 1º de janeiro de 2010 e o dia anterior à publicação da Lei nº 12.350, de 2010 (e não mais da MP).

5. Isso posto, tem-se que a Solução de Divergência Cosit nº 2, de 22 de setembro de 2010, e a Solução de Divergência Cosit nº 23, de 17 de agosto de 2011, assim concluem acerca da situação em que à sentença judicial transitada em julgado sobrevém novo regramento (sublinhou-se):

Os créditos relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), reconhecidos por sentença judicial transitada em julgado que tenha permitido apenas a compensação com débitos de tributos da mesma espécie, ou ainda, que tenha permitido apenas a repetição do indébito, podem ser compensados com débitos próprios relativos a quaisquer tributos administrados pela RFB (a) se houver legislação superveniente que assegure igual tratamento aos demais contribuintes ou (b) se a legislação vigente quando do trânsito em julgado não tiver sido fundamento da decisão judicial mais restritiva.

6. Transposta tal conclusão para a situação ora enfrentada, verifica-se que, se à decisão judicial que estabelece outro regime de tributação dos RRA para determinado sujeito passivo que não o de caixa, sobrevém regramento novo da matéria, que fixa regime de tributação diferente, a alcançar todos os contribuintes que auferem rendimentos acumulados, o novel regramento também se aplica àquele contribuinte abrigado por decisão judicial. É que se está diante de nova situação jurídica, direito novo.

6.1. Assim, da mesma forma que a regra nova alcança aqueles que não se insurgiram contra a tributação pelo regime de caixa dos rendimentos acumulados recebidos, atinge quem, estando na mesma situação, contava com decisão judicial em seu favor. Logo, o contribuinte abrigado por decisão judicial pode optar pelo regime especial do art. 12-A da Lei nº 7.713, de 1988, tanto no caso de ter recebido os rendimentos acumulados entre 1º de janeiro e 27 de julho de 2010 (caso em que o regime especial é opcional para todos os contribuintes), quanto na hipótese de tê-los recebido a partir de 28 de julho de 2010 (situação em que o regime especial é o padrão para os demais contribuintes).

7. Observe-se, no entanto, que, coerentemente com as soluções de divergência referidas, na remota hipótese de a legislação que criou o novo regime ter sido fundamento da decisão judicial, e essa estabelecer regime diverso, não é possível a tributação pelo novo regime especial. Vale dizer, a conclusão aqui enunciada resta afastada se o juízo tiver analisado e repelido a aplicação do art. 12-A da Lei nº 7.713, de 1988, ao caso sob sua apreciação.

7.1. Assinale-se, ainda, que, diferentemente do expresso nas soluções de divergência em tela, no caso presente não há diferença no que se refere à definitividade da decisão judicial. É que para a compensação, tema das soluções de divergência em tela, o art. 170-A do CTN estabelece vedação para os casos em que, decorrendo de decisão judicial, ainda não tiver ocorrido o trânsito em julgado.

Conclusão

8. Assim, conclui-se que os rendimentos acumulados de contribuinte que possui decisão judicial, transitada em julgado ou não, declarando o direito de tributar tais rendimentos por outro critério que não o regime de caixa podem ser tributados pelo regime especial previsto no art. 12-A da Lei nº 7.713, de 1988, quer tenham sido recebidos antes ou a partir da vigência do art. 20 da MP nº 497, de 2010. Excetua-se do exposto a hipótese de o art. 12-A da Lei nº 7.713, de 1988, ter sido utilizado como fundamento da decisão judicial e essa estabelecer regime diverso.

À consideração superior.

[assinado digitalmente]

RICARDO DIEFENTHAELER
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Disit/SRRF01 para revisão, nos termos do art. 5º, § 2º, inciso I, da Ordem de Serviço Cosit nº 1, de 5 de setembro de 2011.

[assinado digitalmente]

IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação