



Solução de Consulta nº 199 - Cosit

Data 7 de abril de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

LICENÇA-PRÊMIO INDENIZADA. PAGAMENTO DIRETO A HERDEIRAS. RETENÇÃO NA FONTE. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço a herdeiros constitui rendimento tributável e sujeita-se à incidência na fonte e na declaração de ajuste.

Dispositivos Legais: Súmula STJ nº 136, ADI SRF nº 5, de 27 de abril de 2005, e nº 14, de 1º de dezembro de 2005; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43 e 45; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), arts. 2º, caput e § 2º, 37, 38, 620, 624, 628 e 639.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta formulada na parte em que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, art. 52, inciso I, c/c art. 46. Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 18, incisos I e II.

Relatório

Trata-se de consulta a respeito da incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) sobre indenização de licença prêmio não gozada por necessidade de serviço quando paga a herdeiras do beneficiário.

A consultante, viúva do XXXX, da Polícia Militar do Estado de Pernambuco, explica que ao receber o pagamento da Licença Especial não gozada, requerida quando do falecimento do esposo, sofreu tributação na fonte.

Alega que, no entanto, tinha informações diversas de que não incidiria Imposto sobre a Renda sobre tal rendimento.

Prossegue informando que ao questionar formalmente a Secretaria de Defesa Social, através da Polícia Militar de Pernambuco, a Procuradoria Geral do Estado e seus órgãos auxiliares, recebeu respostas não conclusivas.

Ao final destas explicações, acrescenta que em resposta a um de seus questionamentos, a Secretaria da Controladoria Geral do Estado, relativamente ao Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5 de 27 de abril de 2005, decorrente do Parecer PGFN/CRN/Nº 1905/2004 de 29.11.2004; manifestou-se no sentido de que tais atos se aplicam “tão somente aos órgãos e entidade da Administração Pública da União, somando-se ainda que o Imposto de Renda é um tributo federal, quando retido na fonte pela administração pública estadual, este fica pertencente ao Estado.”.

Fundamenta sua consulta nas Súmulas 125 e 136 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos pareceres PGFN/CSRJ nº 921/99, 1.458/99 e 1.905/04, e nos Atos Declaratórios Interpretativos SRF nº 5 e nº 14, ambos de 2005.

Segundo ela, os dispositivos citados firmam o entendimento do STJ de que “o pagamento de licença prêmio não gozada por necessidade de serviço não está sujeito ao Imposto de Renda”.

E, conclui apresentando os seguintes questionamentos:

- a) *“Procede o desconto formulado pelo Governo do Estado de Pernambuco do Imposto de Renda em relação ao pagamento indenizatório em função de licença prêmio não gozada por necessidade de serviço?”*
- b) *“Sendo a estruturação do Imposto de Renda fundado (sic) em Legislações Federais, pois a competência e atribuição é originário (sic) do Governo Federal, pode a(s) lei(s) Estadual trazer para si a responsabilidade de recolher o montante resultante da incidência do IR em razão de Férias e/ou Licença Prêmio não gozada (sic) por necessidade de Serviço?”*
- c) *“Com base nas fundamentações formuladas pelo Supremo Tribunal de Justiça (sic) (sumulas 125 e 136) que traduzem a orientação de não incidência ou alcance do Imposto de Renda sobre os rendimentos de Férias e Licença Prêmio, a posição da PGFN e bem assim a posição da Receita Federal no sentido da não incidência do Imposto de Renda, em que amparo legal o Estado fez o desconto e o recolhimento?”*
- d) *“Diante do exposto (...) como proceder com vista a reaver os valores retidos pelo Governo do Estado de PE?”*

“(...) qual o mecanismo e/ou órgão que responderá ou será responsável pela devolução?”

Fundamentos

Preliminarmente, é importante observar que o objetivo do processo de consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública Federal dúvida sobre **dispositivo da legislação tributária** aplicável a fato determinado. A Solução de Consulta visa a esclarecer **ambiguidade** ou **obscuridade** existentes na legislação e configura orientação oficial da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), produzindo efeitos legais de proteção ao contribuinte que a formula. No entanto, o processo de consulta deve seguir estrita observância das normas legais para ser considerado eficaz e produzir efeitos, nos termos dos artigos 46 e 52 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

*“Art. 46. O sujeito passivo poderá formular **consulta sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado.***

Parágrafo único. Os órgãos da administração pública e as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais também poderão formular consulta.

(...)

*Art. 52. **Não produzirá efeito a consulta formulada:***

I - em desacordo com os artigos 46 e 47;

(...)” grifei

10. A Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, que regulamenta o processo de consulta à interpretação da legislação tributária, trata, em seu artigo 18, dos casos de ineficácia. Conforme art. 3º, §2º, inciso IV, em conjunto com o art. 18, incisos I e II, não produz efeitos a consulta formulada sem a indicação dos dispositivos legais que originaram a dúvida de interpretação.

“Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.

(...)

§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:

(...)

IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;

II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja haja dúvida; aplicação

(...);”

11. O Parecer Normativo CST nº 342, de 1970, esclarece ser imprescindível para a eficácia da consulta a correlação da situação concreta objeto da questão com os dispositivos normativos que ensejaram a incerteza quanto à sua correta aplicação:

“Não será tomada em consideração e, conseqüentemente, será tida como inoperante a consulta que não focalizar com clareza o objeto da dúvida.

(...)

6. Assim, não basta indicar um fato ocorrido e perguntar simplesmente qual a repercussão que o mesmo poderá ocasionar em confronto com toda legislação fiscal ou mesmo a de determinado imposto: é necessário expor com detalhes, examinando a questão face ao preceito legal que lhe é pertinente. Caso contrário, não deve a autoridade julgadora tomar conhecimento das consultas em questão

(...)”. (grifei)

12. Assim, com relação aos questionamentos “b)” a “e)”, transcritos no item 8 supra, percebe-se claramente que a consulente não apresenta dúvidas em relação à legislação tributária federal, **o**

que torna parte de seu pleito incabível de ser atendido no âmbito do processo de consulta, dado fugir por completo às finalidades a que se presta esse instituto, como explicitadas.

13. Nesse sentido, resta óbvia a impossibilidade de valer-se do processo de consulta com esta finalidade; o que torna ineficaz, portanto, a presente consulta no que concerne a tais questionamentos.
14. Não obstante, é oportuno observar, apenas a título de esclarecimento, que as Delegacias da RFB devem manter serviços - tradicionalmente conhecidos como “plantões fiscais”, em seus Centros de Atendimento ao Contribuinte (CAC), aos quais cabe prestar ao contribuinte informações sobre a interpretação e aplicação da legislação tributária, principalmente, quando apresentar dúvidas difusas ou de caráter genérico sobre suas obrigações tributárias. Esse atendimento, que não se sujeita às formalidades da IN RFB nº 1.396, de 2013, é o meio adequado para se obter esclarecimentos sobre aspectos básicos e gerais da legislação, bem assim para se obter orientações iniciais sobre a legislação tributária federal aplicável às operações desenvolvidas pelo sujeito passivo.
15. Desta forma, admite-se que estão satisfeitos, apenas em relação ao primeiro questionamento, os requisitos de admissibilidade da consulta, de modo que deve ser solucionada nessa parte, conforme a seguir exposto.
16. A dúvida em questão resume-se a elucidar se incide imposto sobre a renda quando do pagamento indenizatório de licença-prêmio não gozada pelo servidor público por necessidade de serviço.
17. Neste sentido, especificamente sobre licença-prêmio indenizada, dispõe a Súmula nº 136 do Superior Tribunal de Justiça, invocada como base para a presente consulta, que:
- “Súmula 136 - **O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao Imposto de Renda.**” (Súmula 136, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/05/1995, DJ 16/05/1995 p. 13549) - *grifei*
18. Ainda sobre a matéria, foram trazidos pela interessada os Atos Declaratórios Interpretativos SRF nº 5, de 27 de abril de 2005, e 14, de 1º de dezembro de 2005:

* ADI SRF nº 5, de 2005:

“O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e o que consta no processo nº 10168.001185/200533, e considerando que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com base no art. 19, II, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, c/c o art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, autorizou a dispensa de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes com relação às decisões que afastaram a incidência do imposto de renda das pessoas físicas sobre as verbas recebidas em face da conversão em pecúnia de licença-prêmio e férias não gozadas por necessidade do serviço, por trabalhadores em geral ou por servidores públicos, por meio dos seguintes pareceres e atos declaratórios:

I- Parecer PGFN/CRJ/Nº 921/99, aprovado por despacho do Ministro da Fazenda, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 6 de agosto de 1999, e do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 12 de agosto de 2002, publicado no DOU de 15 de agosto de 2002;

II- Parecer PGFN/CRJ/Nº 1458/99, aprovado por despacho do Ministro da Fazenda, publicado no DOU de 31 de março de 2000, e do Ato Declaratório PGFN nº 8, de 12 de agosto de 2002, publicado no DOU de 15 de agosto de 2002; e

III- Parecer PGFN/CRJ/Nº 1905/2004, aprovado por despacho do Ministro da Fazenda, publicado no DOU de 18 de fevereiro de 2005, e do Ato Declaratório PGFN nº 1, de 18 de fevereiro de 2005, publicado no DOU de 22 de fevereiro de 2005, declara:

Art. 1º Os Delegados e Inspetores da Receita Federal deverão rever de ofício os lançamentos referentes ao Imposto sobre a Renda incidente sobre os valores pagos (em pecúnia) a título de licença-prêmio e férias não gozadas, por necessidade do serviço, a trabalhadores em geral ou a servidor público, desde que inexistir qualquer outro fundamento relevante, para fins de alterar, total ou parcialmente, o respectivo crédito tributário.

(...)- grifei

* ADI SRF nº 14, de 2005:

“Art. 1º O Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 27 de abril de 2005, editado em decorrência do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1905/2004, de 29 de novembro de 2004, tratou da não incidência do imposto de renda somente nas hipóteses de pagamento de valores a título de férias integrais e de licença-prêmio não gozadas por necessidade do serviço quando da aposentadoria, rescisão de contrato de trabalho ou exoneração, previstas nas Súmulas nos 125 e 136 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), a trabalhadores em geral ou a servidores públicos.

Art. 2º Sofrem a incidência do imposto de renda, prevista no art. 3º, §§ 1º e 4º, da Lei nº 7.713, de 1988, e no art. 43, inciso III, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999), as demais formas de pagamento em pecúnia a título de férias e de licença-prêmio não gozadas.”(grifei)

19. Em tempo, nos cabe recordar que a morte do servidor enseja a rescisão do contrato de trabalho, em face do caráter “*intuitu personae*” da relação de emprego.
20. Pode-se concluir, portanto, com base nos textos legais transcritos que, a licença prêmio indenizada, não gozada por necessidade de serviço, recebida na rescisão do contrato de trabalho é isenta de imposto sobre a renda.
21. Ocorre, porém, que tal indenização não foi paga ao beneficiário da licença, mas, às suas herdeiras.
22. Por isso, a situação que se apresenta carece de uma análise mais profunda, por se tratar de um caso diverso do previsto na legislação apontada como base para a presente consulta.
23. O ponto central da análise envolve o tratamento tributário em relação a valores devidos ao servidor, que foram pagos a herdeiros. A respeito da incidência do Imposto sobre a Renda, assim dispõe a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN):

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. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

(...)

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

(...)

24. Nesse sentido, também prevê o Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), abaixo transcrito:

Art. 2º As pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43, e Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 4º).

(...)

§ 2º O imposto será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 85 (Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, art. 2º).

(...)

Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados, bem como a renda presumida, no caso de sinais exteriores de riqueza (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, I e II, Lei nº 7.713/88, art. 3º, § 1º e Lei nº 8.021/90, art 6º, §1º).

Parágrafo único. Os que declararem rendimentos havidos de quaisquer bens em condomínio deverão mencionar esta circunstância (Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 66).

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

(...)

25. Como se vê, o regramento tributário inclui no campo de incidência do imposto, de maneira ampla, os rendimentos percebidos, caracterizadores de aquisição de disponibilidade de renda ou proventos de qualquer natureza.
26. Quanto à ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda, na hipótese de contribuinte pessoa física, a incidência se dá no momento em que o rendimento é percebido. É, portanto, nesse momento que surge a obrigação tributária.
27. Aplicada essa sistemática à hipótese da consulta, infere-se, em primeiro lugar, que os valores foram pagos diretamente pela Polícia Militar do Estado de Pernambuco às herdeiras; representando acréscimo patrimonial e, conseqüentemente, se constituindo em rendimentos tributáveis.
28. Com o pagamento das parcelas em favor das herdeiras, define-se o aspecto temporal da incidência do tributo, bem como o sujeito passivo da respectiva obrigação tributária.
29. Somente quando da disponibilização financeira dos recursos, é que se dá o aperfeiçoamento dos elementos caracterizadores da incidência tributária, nos termos da legislação acima citada. E, como corolário, o contribuinte do imposto será o beneficiário dos rendimentos.
30. O recebimento do valor em questão, diretamente pelas herdeiras, caracteriza fato gerador do imposto sobre a renda, sujeitando-se à incidência na fonte e na declaração de ajuste.
31. Cabe lembrar que para rendimentos tributáveis, pagos por pessoa jurídica à pessoa física, há a obrigatoriedade de retenção do respectivo imposto pela fonte pagadora, conforme o RIR/1999, abaixo reproduzido:

Art. 620. Os rendimentos de que trata este Capítulo estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, mediante aplicação de alíquotas progressivas, de acordo com as seguintes tabelas em Reais:

(...)

Art. 624. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoas físicas ou jurídicas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, inciso I).

(...)

Art. 628. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos do trabalho não-assalariado, pagos por pessoas jurídicas, inclusive por cooperativas e pessoas jurídicas de direito público, a pessoas físicas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, inciso II).

(...)

Art. 639. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, quaisquer outros rendimentos pagos por pessoa jurídica a pessoa física, para os quais não haja incidência específica e não estejam incluídos entre aqueles tributados exclusivamente na fonte (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 3º, § 4º, e 7º, inciso II).

(...)

Conclusão

32. Com base no exposto, conclui-se que:

a) o valor pago a título de licença-prêmio indenizada, não trabalhada por necessidade de serviço, paga diretamente a herdeiras, caracteriza fato gerador do imposto sobre a renda no momento da sua disponibilização; constituindo-se rendimento tributável e sujeitando-se à incidência na fonte e na declaração de ajuste.

b) é ineficaz a parte da consulta relativa aos demais questionamentos, dada a ausência de identificação dos dispositivos da legislação tributária federal sobre cuja aplicação haja dúvida (conforme itens 9 a 14, *supra*).

Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

[Assinado digitalmente.]

KARINA ALESSANDRA DE MATTERA GOMES
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit08

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit.

[Assinado digitalmente.]

CLAÚDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do Art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

[Assinado digitalmente.]

FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit