



Solução de Consulta nº 541 - Cosit

Data 19 de dezembro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

RENDIMENTOS DE PESSOAS FÍSICAS RESIDENTES OU DOMICILIADAS NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA NA FONTE. BASE DE CÁLCULO.

A renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País auferidos pelas pessoas físicas residentes ou domiciliadas no exterior estão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, de forma isolada e definitiva. As alíquotas do imposto aplicam-se sobre os rendimentos brutos, no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos.

Não se aplicam às pessoas físicas residentes ou domiciliadas no exterior as deduções relativas à apuração da base de cálculo do imposto na fonte devido pelas pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, autorizadas pela legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), nem as isenções previstas nessa legislação.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 10, DE 8 DE JANEIRO DE 2014, E Nº 79, DE 24 DE MARÇO DE 2015.

RENDIMENTOS PAGOS POR ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. BENEFICIÁRIO RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. TRIBUTAÇÃO.

Os benefícios de complementação de aposentadoria pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por entidade de previdência complementar situada no País a participante que tenha adquirido a condição de não residente no Brasil sujeitam-se à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), de forma definitiva.

CONTRIBUIÇÕES EFETUADAS NO PERÍODO DE 1º DE JANEIRO DE 1989 A 31 DE DEZEMBRO DE 1995.

Desses benefícios podem ser abatidos os valores correspondentes às contribuições que tenham sido efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995, na condição de residente no País, uma vez que esses valores não configuram

acréscimo patrimonial, consoante entendimento estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 5.844, 23 de setembro de 1943, arts. 97, alínea “a”, e 100; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 6º, incisos XIV e XV; Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 7º; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 1º e 4º, incisos II, III e IV; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), arts. 2º, 3º, 43, incisos XI e XIV, 682, inciso I, e 685, inciso II, alínea “a”; Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, arts. 2º, inciso V, 3º, inciso II e § 2º, 6º, 11-A e 35; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 22; Instrução Normativa RFB nº 1.343, de 5 de abril de 2013, arts. 1º e 2º; Ato Declaratório PGFN nº 4, de 7 de novembro de 2006; Parecer PGFN/CAT nº 487, de 4 de abril de 2014.

Relatório

1. A interessada, entidade fechada de previdência complementar, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da incidência do Imposto sobre a Renda na fonte sobre os rendimentos por ela pagos a residente no exterior.

2. Informa que, em fevereiro de 2016, “um participante aposentado da XXX, formalizou sua saída em definitivo do País. Ele comunicou sua ida para Alemanha.” Esse participante “teve sua concessão de aposentadoria em **setembro de 2015**, passando a receber, a partir desta data, valores a título de complementação de aposentadoria” (destaque do original).

2.1. Acrescenta que “o assistido possui um saldo a exaurir correspondente às contribuições efetuadas exclusivamente por ele no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995”, e transcreve o art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.343, de 5 de abril de 2013, que dispõe sobre o tratamento tributário referente às contribuições feitas nesse período.

3. Reporta-se ao Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Mafon), edição 2015, editado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), disponível em seu sítio na internet (www.rfb.gov.br), reproduzindo o conteúdo da página 132, que diz respeito ao código de receita “9466 – Benefício ou Resgate de Previdência Complementar e Fapi”.

3.1. Transcreve também o art. 35 da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, o qual preceitua que “os rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos a não-residente por fontes situadas no Brasil estão sujeitos à incidência do imposto exclusivamente na fonte, observadas as normas legais cabíveis”. Sobre esse dispositivo comenta:

Neste artigo, as remessas a não residentes, estão classificadas tão somente como rendimentos sujeitos à incidência do imposto exclusivamente na fonte, ou seja, serão tributados no momento de seu recebimento, não se sujeitando a recálculo

na declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física (DIRPF). Um exemplo de rendimento sujeito a tributação exclusiva na fonte é o valor pago a título de décimo terceiro salário, cuja base de cálculo pode ser ajustada, tanto pelo referido exaurimento, quanto por outras isenções e deduções.

4. Afirma que, “diante da análise da legislação apresentada, não é possível concluir, se devemos, ou não continuar a exaurir o saldo das contribuições vertidas entre 1989 a 1995, que trata a Instrução Normativa nº 1.343/2013, da complementação de aposentadoria paga pela XXX, a esse participante que realizou sua saída em definitivo do País”.

5. Diz também ter “dúvidas quanto à possibilidade de se usar as mesmas deduções e isenções utilizadas pelos assistidos residentes no País, na determinação da base de cálculo do tributo, para um participante residente no exterior”.

5.1. No que concerne às deduções, transcreve os incisos II, III (as alíneas “h” e “i”), IV e V do art. 4º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que versam, respectivamente, sobre as importâncias passíveis de serem deduzidas na determinação da base de cálculo sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF) a título de pensão alimentícia, dependentes, contribuição para a Previdência Social e contribuição para entidades de previdência privada.

5.2. Quanto às isenções, reproduz os incisos XIV e XV (alíneas “h” e “i”) do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que tratam respectivamente da isenção do IRPF relativamente aos proventos de aposentadoria ou reforma percebidos pelos portadores de moléstia grave e aos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão pagos pela previdência oficial ou por entidade de previdência privada, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 (sessenta e cinco) anos de idade.

5.3. Depois dessas transcrições, assevera que “novamente a Consulente não encontrou impedimentos para utilização das mesmas deduções e/ou isenções permitidas aos outros participantes da XXX que residente no País”.

6. “Outra questão que surge”, prossegue, “é o pagamento do Abono Anual”, “pago pela XXX, a todos os seus participantes assistidos, a título de décimo terceiro salário”, “regulamentado pelo art. 638 do Decreto 3.000 de 26 de março de 1999”. Transcreve esse artigo, destacando a parte do inciso III que estipula que os rendimentos pagos a título de décimo terceiro salário são tributados “separadamente dos demais rendimentos do beneficiário”, e explana que, “assim como as demais Entidades Fechadas de Previdência Complementar - EFPC's, separa os rendimentos pagos a título de abono anual dos demais rendimentos pagos no mês, no momento de apurar o imposto devido”.

6.1. “Porém”, aduz, “ocorre dúvida na Consulente, se há base legal para separarmos esses dois rendimentos no caso do participante residente no exterior”.

7. Por fim, “diante do acima exposto, em virtude da legislação tributária não apresentar de forma **clara e expressa** as possíveis reduções à base de cálculo do imposto para um residente no exterior, a consulente questiona” (destaque do original):

a) *A XXX pode continuar a exaurir o saldo, que trata a Instrução Normativa nº 1.343, do complemento de aposentadoria pago ao aposentado mesmo ele formalizando sua saída em definitivo do País?*

- b) *Caso a resposta do item “a” seja negativa, como o aposentado que formalizou sua saída em definitivo, pode recuperar as contribuições efetuadas no período de 01 de janeiro de 1989 a 1995?*
- c) *A XXX pode utilizar as deduções, descritas na Lei 9.250, de 26 de dezembro de 1995, de Pensão Alimentícia, Dependentes e Contribuição para Previdência Privada, na base de cálculo do imposto sobre os rendimentos pago a residente no exterior?*
- d) *A XXX pode utilizar as isenções, descritas na Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, por Moléstia Grave e a Parcela Isenta para o contribuinte com 65 anos, ou mais, na base de cálculo do imposto sobre os rendimentos pago a residente no exterior?*
- e) *Os rendimentos pagos a título de Abono anual podem ser tributados separadamente dos demais rendimentos pagos ao participante residente no exterior?*

Fundamentos

8. A renda e os proventos de qualquer natureza auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, provenientes de fontes situadas no País, sujeitam-se de forma genérica ao Imposto sobre a Renda na fonte, de forma isolada e definitiva, independentemente de sua natureza, segundo prescrevem os arts. 97, alínea “a”, e 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943 (arts. 682, inciso I, e 685 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999).

8.1. Poucos casos são excetuados; aqueles expressamente previstos em Lei ou ainda os constantes de tratados e convenções internacionais (art. 98 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN); art. 997 do RIR/1999).

8.2. O imposto incide à alíquota geral de 15% (quinze por cento), quando os rendimentos não tiverem tributação específica prevista em lei. No caso de **rendimentos do trabalho** e da prestação de serviços em geral aplica-se a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) (art. 28 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; art. 7º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, com a redação do art. 3º da Lei nº 13.315, de 20 de julho de 2016). Há alíquotas específicas para determinados serviços, prescritas no art. 85 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no art. 2º-A da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, no art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, e no art. 60 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010 (na redação dada pelo art. 1º da Lei nº 13.315, de 20 de julho de 2016).

8.3. É importante ressaltar que, quando a remessa for destinada a beneficiário residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a alíquota do imposto será de 25% (vinte e cinco por cento) - art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999; e art. 685, inciso II, alínea “b”, do RIR/1999.

8.4. As alíquotas do imposto aplicam-se sobre **os rendimentos brutos** (art. 713 do RIR/1999), no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos (art. 100 do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943). O recolhimento do imposto retido

na fonte deverá ser efetuado **na própria data da ocorrência do fato gerador** (art. 70, inciso I, alínea “a”, item 1, da Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005).

8.5. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido (art. 722 do RIR/1999); quando ela assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto (art. 725 do RIR/1999). O cálculo do reajustamento está disciplinado na Instrução Normativa SRF n.º 4, de 14 de janeiro de 1980.

8.6. A incidência do Imposto sobre a Renda na fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior está disciplinada na Instrução Normativa SRF n.º 208, de 27 de setembro de 2002, na Instrução Normativa RFB n.º 1.455, de 6 de março de 2014, e na Instrução Normativa RFB n.º 1.645, de 30 de maio de 2016.

9. Uma vez que a consulente informa que “um participante aposentado da XXX formalizou sua saída em definitivo do País” e “comunicou sua ida para Alemanha”, é pertinente transcrever os dispositivos da Instrução Normativa SRF n.º 208, de 2002, concernentes à aquisição da condição de não residente no Brasil (sublinhou-se):

Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:

(...)

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.008, de 9 de fevereiro de 2010.)

(...)

Art. 3º Considera-se não-residente no Brasil, a pessoa física:

(...)

II - que se retire em caráter permanente do território nacional, na data da saída, ressalvado o disposto no inciso V do art. 2º;

(...)

§ 2º A pessoa física não-residente que receba rendimentos de fonte situada no Brasil deve comunicar à fonte pagadora tal condição, por escrito, para que seja feita a retenção do imposto de renda, observado o disposto nos arts. 35 a 45.

(...)

Art. 11-A. A pessoa física residente no Brasil que se retire do território nacional deve apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País: (Incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1 008, de 9 de fevereiro de 2010.)

(...)

9.1. Registre-se, ainda, que não há acordo tributário vigente entre o Brasil e a Alemanha. O Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e

o Capital celebrado entre a República Federal da Alemanha e a República Federativa do Brasil em 27 de junho de 1975, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 92, de 5 de novembro de 1975, e promulgado pelo Decreto nº 76.988, de 6 de janeiro de 1976, **teve seus efeitos cessados a partir de 1º de janeiro de 2006** (veja-se a esse respeito o Ato Declaratório Executivo SRF nº 72, de 22 de dezembro de 2005).

10. Os rendimentos recebidos de entidades de previdência privada constituem rendimentos provenientes do trabalho assalariado (art. 43, incisos XI e XIV, do RIR/1999) e, portanto, vista a legislação supracitada, tais rendimentos sujeitam-se, em regra, à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), por ocasião do seu pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa a residente ou domiciliado no exterior (art. 685, inciso II, alínea “a”, do RIR/1999; art. 7º da Lei nº 9.779, de 1999).

11. Apresentada a legislação que constitui o substrato da matéria objeto de consulta, cumpre então examinar as questões trazidas pela consulente. A primeira consiste em definir se ela “pode continuar a exaurir o saldo, que trata a Instrução Normativa nº 1.343, do complemento de aposentadoria pago ao aposentado mesmo ele formalizando sua saída em definitivo do País”.

11.1. Os arts. 1º e 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.343, de 5 de abril de 2013, estão assim escritos (sublinhou-se):

Art. 1º Esta Instrução Normativa estabelece normas e procedimentos relativos ao tratamento tributário a ser aplicado na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) sobre os valores pagos ou creditados por entidade de previdência complementar a título de complementação de aposentadoria, resgate e rateio de patrimônio em caso de extinção da entidade de previdência complementar, correspondentes às contribuições efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995.

CAPÍTULO I

DO TRATAMENTO A SER APLICADO AOS BENEFICIÁRIOS QUE SE APOSENTAREM A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2013

Art. 2º Para os beneficiários que se aposentarem a partir de 1º de janeiro de 2013, a entidade de previdência complementar (fonte pagadora) fica desobrigada da retenção do imposto na fonte relativamente à complementação de aposentadoria recebida de entidade de previdência complementar, inclusive a relativa ao abono anual pago a título de décimo terceiro salário, no limite que corresponda aos valores das contribuições efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de que trata o art. 1º.

§ 1º Os valores das contribuições a que se refere o caput, naquelas hipóteses, devem ser abatidos da complementação de aposentadoria recebida de previdência complementar, mês a mês, até se exaurirem.

§ 2º A fonte pagadora deverá fornecer ao beneficiário comprovante de rendimentos, com a informação dos valores abatidos na forma deste Capítulo, no quadro correspondente aos rendimentos isentos e não tributáveis.

§ 3º Deverão ser observadas as disposições contidas nos arts. 8º a 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, para os beneficiários que se aposentaram entre 1º de janeiro de 2013 e a data da

publicação desta Instrução Normativa, e que sofreram retenção indevida ou a maior de Imposto de Renda Retido na Fonte.

11.2. Com o fim de resolver a questão em pauta é necessário identificar do ponto de vista tributário a natureza dos valores das “contribuições efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995” e, para isso, cumpre recorrer ao histórico da tributação inerente aos rendimentos provindos de entidades de previdência privada - já narrado na Solução de Consulta Cosit nº 29, de 26 de fevereiro de 2015.

12. É suficiente partir da vigência do Decreto-Lei nº 1.642, de 7 de dezembro de 1978 (arts. 2º e 4º). No período entre 1º de janeiro de 1979 e 31 de dezembro de 1988, as contribuições para planos de previdência privada poderiam ser deduzidas da renda bruta na declaração do Imposto sobre a Renda; entretanto, os benefícios pagos pelas entidades de previdência privada estavam sujeitos à tributação do imposto.

12.1. A partir de 1º de janeiro de 1989 até 31 de dezembro de 1995, com a edição da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, passou-se, na esfera normativa, a aplicar a isenção do imposto para os benefícios recebidos de entidades de previdência privada, relativamente ao valor correspondente às contribuições cujo ônus tenha sido do participante, desde que os rendimentos e ganhos de capital produzidos pelo patrimônio da entidade tivessem sido tributados na fonte (art. 6º, inciso VII). Por outro lado, não havia a possibilidade de deduzir as contribuições para os planos de previdência privada da respectiva renda bruta.

12.2. De 1º de janeiro de 1996 até o presente momento, tem-se em vigor a regra normativa contida na Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que, ao alterar o disposto no inciso VII do art. 6º da Lei nº 7.713, de 1988, tratou de determinar a incidência do Imposto sobre a Renda na fonte e na declaração de ajuste anual sobre os benefícios recebidos de entidades de previdência privada, e também sobre as importâncias correspondentes ao resgate de contribuições (arts. 32 e 33).

12.3. Em contrapartida, na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do Imposto sobre a Renda, e também na apuração da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário (ajuste anual), podem ser deduzidas as contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social - arts. 4º, inciso V, e 8º, inciso II, alínea “e”. Vale mencionar que tal situação assemelha-se ao que dispunha a regra contida no Decreto-Lei nº 1.642, de 1978.

12.4. Configurados os marcos legislativos e evidenciados os tratamentos tributários pelo Imposto sobre a Renda a respeito da matéria, percebe-se que no período compreendido de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995 (Lei nº 7.713, de 1988) ocorrera situação distinta tanto em relação ao período anterior (de 1º de janeiro de 1979 a 31 de dezembro de 1988 - regra constante do Decreto-Lei nº 1.642, de 1978), quanto ao previsto em período posterior (de 1º de janeiro de 1996 até ao presente momento - mandamento da Lei nº 9.250, de 1995).

12.5. Passa-se, então, a analisar os efeitos decorrentes da referida tributação no citado período (1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995 - Lei nº 7.713, de 1988).

12.6. Com relação ao resgate de contribuições, é necessário destacar que, pouco após vigorar a regra contida na Lei n.º 9.250, de 1995 (1º de janeiro de 1996), foi editada a Medida Provisória n.º 1.459, de 21 de maio de 1996, que, por intermédio de seu art. 8º, dispunha (sublinhou-se):

Art. 8º Exclui-se da incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de rendimentos o valor do resgate de contribuições de previdência privada, cujo ônus tenha sido da pessoa física, recebido por ocasião de seu desligamento do plano de benefícios da entidade, que corresponder às parcelas de contribuições efetuadas no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995.

12.7. A referida Medida Provisória n.º 1.459, de 1996, após sucessivas reedições e alterações em seu número, acabou tornando-se a Medida Provisória n.º 2.159-70, de 24 de agosto de 2001, atualmente em vigor, a qual, em seu art. 7º, manteve o mesmo conteúdo do art. 8º, acima transcrito.

12.8. Vê-se, de forma bastante clara, que o legislador não pretendeu afastar da incidência do Imposto sobre a Renda, de maneira ampla, o valor do resgate de contribuição previdenciária, cujo ônus tenha sido da pessoa física, recebido por ocasião de seu desligamento do plano de benefícios da entidade, mas tão-somente ao que corresponder às parcelas de contribuições efetuadas no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995. Esse dispositivo legal teve vigência, repita-se, pouco após vigorar a regra contida na Lei n.º 9.250, de 1995, o que, possivelmente, refletiu a preocupação do legislador em evitar que os referidos valores, no transcorrer do período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995 submetidos à incidência do imposto, fossem, mais uma vez, alcançados por tal incidência.

12.9. Assim, nota-se que, em relação ao **resgate** de contribuições previdenciárias, a questão encontra-se superada, diante do mandamento atualmente constante do art. 7º da Medida Provisória n.º 2.159-70, de 2001.

12.10. No tocante aos valores dos **benefícios** recebidos das entidades de previdência privada, a legislação não dispôs, como ocorrera na situação descrita a respeito do resgate de contribuições previdenciárias, a respeito dos efeitos decorrentes da tributação no período em referência (1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995).

12.11. Assim, diante da inexistência de dispositivo a esse respeito, contribuintes principiaram a ingressar com ações judiciais pleiteando a não incidência do imposto sobre a renda relativamente aos valores dos benefícios recebidos das entidades de previdência privada.

12.12. O Superior Tribunal de Justiça (STJ) veio então pacificar o entendimento de que não incide Imposto sobre a Renda referentemente à **complementação de aposentadoria** correspondente às contribuições efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995, por força da isenção concedida no inciso VII do art. 6º da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, na redação anterior à que lhe foi dada pela Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995.

12.13. Diante disso, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, após a aprovação do Parecer PGFN/CRJ n.º 2.139/2006, de 30 de outubro de 2006, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, editou o Ato Declaratório PGFN n.º 4, de 7 de novembro de 2006, com o seguinte teor (destacou-se):

O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2139/2006, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 16 de novembro de 2006, DECLARA que ficam dispensadas a apresentação de contestação, a interposição de recursos e fica autorizada a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

"nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide imposto de renda sobre a complementação de aposentadoria correspondente às contribuições efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995, até o limite do imposto pago sobre as contribuições deste período, por força da isenção concedida no inciso VII do art. 6º da Lei nº 7.713, de 1988, na redação anterior a que lhe foi dada pela Lei nº 9.250, de 1995".

JURISPRUDÊNCIA: REsp nº 808488/AL (DJ 30.06.2006), AgRg no REsp nº 792843/RS (DJ 19.06.2006), REsp nº 828823/SC (DJ 29.05.2006). (Publicado no DOU em 17 de novembro de 2006, Seção 1, pág. 18)

12.14. A respeito desse Ato Declaratório, o Parecer PGFN/CAT nº 487/2014, de 4 de abril de 2014 (disponível no endereço abaixo indicado), veio esclarecer que o “cálculo do crédito de contribuições vertidas à previdência privada complementar no período de vigência da Lei Nº 7.713, de 1988, não deve estar limitado ao quanto de Imposto de Renda [que] foi recolhido pela pessoa física no intervalo de 1989 a 1995”; isso porque “a tese vencedora determina devolução do crédito corresponde a tributo indevidamente recolhido sobre aposentadorias ou benefícios concedidos após 1996 ou antecipando, por questões práticas, a não incidência de tributo sobre base de cálculo relativa à parcela de benefício correspondente ao quanto recolhido pelo participante entre 1989 e 1995 (chamado de ‘crédito de contribuições’)” - itens 52 e 122, “d”. Esse Parecer está disponível no seguinte endereço eletrônico:

http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/storage/f/2015-10-29T002623/parecer_0487-2014.doc

12.15. Em relação à matéria tratada no Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2006, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ficou impedida de constituir créditos tributários, por imposição do art. 19, § 4º, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Além disso, a edição de ato dessa espécie tem o condão de, quando for o caso, desobrigar a fonte a reter o tributo devido pelo contribuinte, e também importa o direito à restituição do tributo indevidamente pago (Parecer PGFN/PGA/nº 2.683/2008, de 28 de novembro de 2008).

12.16. Nesse contexto, é que foi editada a Instrução Normativa RFB nº 1.343, de 2013, com a finalidade de estabelecer normas e procedimentos referentes à apuração do IRPF em face do disposto no Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2006.

12.17. Vale acrescentar que, posteriormente, o STJ editou a Súmula nº 556 (09.12.2016), publicada em 15.12.2016, com seguinte teor:

É indevida a incidência de imposto de renda sobre o valor da complementação de aposentadoria pago por entidade de previdência privada e em relação ao

resgate de contribuições recolhidas para referidas entidades patrocinadoras no período de 1º/1/1989 a 31/12/1995, em razão da isenção concedida pelo art. 6º, VII, b, da Lei n. 7.713/1988, na redação anterior à que lhe foi dada pela Lei n. 9.250/1995.

13. Ao fim e ao cabo, são os fundamentos da jurisprudência do STJ o que importa para a solução da questão. Eles estão sintetizados nas conclusões do já citado Parecer PGFN/CAT nº 487/2014 (destacou-se):

122. *Enfim, é possível concluir:*

a) A tributação integral dos benefícios continuados ou instantâneos (resgate e rateio) pagos pela previdência privada complementar a partir do advento da Lei Nº 9.250, de 1995, foi considerada indevida em recurso repetitivo do STJ, reproduzida em Ato Declaratório da PGFN, na medida em que representasse contribuições vertidas à previdência privada complementar pelo participante no período de janeiro 1989 e dezembro de 1995, limitada ao quanto recolhido a título de IR por essa pessoa física neste último período, por força da sucessão das Leis Nº 7713, de 1998 e Nº 9.250, de 1995, e de aplicação analógica do art. 7º da Medida Provisória Nº 2.159 – 70, de 24 de agosto de 2001;

b) O fundamento do caráter indevido da tributação, além da analogia comentada, foi a descaracterização dessa parte do benefício de aposentadoria como acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN), tendo em vista que a parte do benefício que correspondesse ao quanto de contribuições vertidas à previdência privada complementar pelo participante no período de janeiro 1989 e dezembro de 1995 não constituiria riqueza nova;

(...)

13.1. Em suma, a parte dos benefícios pagos por entidade de previdência complementar correspondente “ao quanto de contribuições vertidas à previdência privada complementar pelo participante no período de janeiro 1989 e dezembro de 1995” não configura acréscimo patrimonial. Portanto, a percepção dessa parcela de benefícios não implica a ocorrência do fato gerador do Imposto sobre a Renda, o qual pode ser sintetizado, segundo a definição do art. 43 do CTN, como “a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica” de acréscimos patrimoniais. Por outras palavras, tal parcela está fora do campo de incidência do Imposto sobre a Renda.

13.2. Ora, a exigência do Imposto sobre a Renda na fonte prescrita no art. 682, inciso I, do RIR/1999 (art. 97, alínea “a” do Decreto-Lei nº 5.844, de 1943) só é cabível na hipótese de as importâncias percebidas pelo residente ou domiciliado no exterior configurarem acréscimo patrimonial, nos termos do art. 43 do CTN, o que implica dizer que, por ocasião das remessas de benefícios de complementação de aposentadoria pela consulente, a participante assistido residente no exterior, a parte dos benefícios correspondente “ao quanto de contribuições vertidas à previdência privada complementar pelo participante no período de janeiro 1989 e dezembro de 1995” pode ser abatida dos valores das remessas, até que o montante relativo às contribuições desse período seja exaurido.

14. As outras questões suscitadas pela consulente dizem respeito à base de cálculo do imposto, e, sinteticamente, sua solução consiste em definir se as deduções da base de cálculo e critérios de sua apuração e também as isenções previstas na legislação do IRPF são

aplicáveis à determinação do imposto incidente na fonte sobre os rendimentos de pessoas físicas residentes no exterior.

14.1. Primeiramente, convém recordar, conforme dito ao início, que a cobrança do Imposto sobre a Renda dos residentes ou domiciliados **no exterior**, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, dá-se mediante a exigência do tributo **na fonte**, de forma isolada e definitiva, e, consoante o art. 713 do RIR/1999, as alíquotas “incidirão sobre os **rendimentos brutos**, ressalvado o disposto no art. 705, parágrafo único (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, § 3º)”, o qual permite a dedução de determinadas despesas no caso de rendimentos “provenientes de rendimentos produzidos por bens imóveis situados no País” (destacou-se). (Vejam-se o art. 3º do RIR/1999, e o art. 35 da Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002.)

14.2. Diferentemente, as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, em regra, têm seus rendimentos submetidos à incidência mensal do imposto (na fonte ou mediante recolhimento pelo próprio contribuinte) e ao ajuste na declaração anual do IRPF. Na apuração da base de cálculo mensal e da base de cálculo anual é admitida a dedução de determinados dispêndios, a par da aplicação das isenções previstas em Lei. Todavia, esse regime de tributação e essas isenções **são restritos às pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil**. (Vejam-se o art. 2º do RIR/1999 e o art. 6º da Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002.)

14.3. O Parecer Normativo CST nº 105, de 3 de junho de 1974, publicado no DOU de 16.07.1974, já orientava que “as leis do imposto de renda em sentido estrito, assim entendida a regra jurídica escrita proveniente de órgãos investidos do poder de legislar na órbita interna, tem como destinatários os residentes ou domiciliados no Brasil”. Com esse entendimento, negava a organizações domiciliadas no exterior, por ocasião de remessas de importâncias a elas, a aplicação da isenção do Imposto sobre a Renda, então prevista no art. 30 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 (revogado pelo art. 82, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997), destinada “às sociedades e fundações de caráter beneficente, filantrópico, caritativo, religioso, cultural, instrutivo, científico, artístico, literário, recreativo, esportivo e as associações e sindicatos que tenham por objeto cuidar dos interesses de seus associados gozarão de isenção do imposto de renda”.

14.4. O art. 1º da Lei nº 7.713, de 1988, é taxativo quanto a isso (sublinhou-se):

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

14.5. Igualmente dispõe o art. 1º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 (sublinhou-se):

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

14.6. Na mesma esteira o art. 1º da Lei nº 9.250, de 1995 (sublinhou-se):

Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 1996 o imposto de renda das pessoas físicas será determinado segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta Lei.

15. Diante disso, pode-se responder objetivamente às questões relativas à base de cálculo para efeito da apuração do imposto incidente sobre os benefícios de complementação de aposentadoria remetidos a residente ou domiciliado no exterior por entidade de previdência complementar (fonte pagadora):

a) a fonte pagadora **não** pode deduzir do rendimento bruto (base de cálculo) as importâncias pagas a título de pensão alimentícia nem as relativas a dependentes e contribuições para entidades de previdência privada, referidas no art. 4º, incisos II, III e V, da Lei nº 9.250, de 1995;

b) as isenções a que aludem os incisos XIV e XV do art. 6º da Lei nº 7.713, de 1988 (portadores de moléstia grave e contribuintes a partir dos sessenta e cinco anos de idade), não se aplicam aos residentes ou domiciliados no exterior e, portanto, a fonte pagadora deve desconsiderá-las por ocasião da apuração do imposto a descontar por ocasião da remessa;

c) o imposto incide na fonte sobre o **rendimento bruto** no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), não cabendo falar em tributação das importâncias pagas a título de abono anual (décimo terceiro salário) separadamente dos demais rendimentos.

15.1. Cumpre registrar que esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) já se manifestou acerca da não aplicação das deduções e isenções acima referidas aos não residentes no Brasil, por meio das Soluções de Consulta Cosit nº 10, de 8 de janeiro de 2014, e nº 79, de 24 de março de 2015, de modo que, nesta parte, conforme determinação do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, constitui-se esta em uma Solução de Consulta Vinculada.

Conclusão

16. Diante do exposto, apresentam-se as conclusões que se seguem.

16.1. A renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País auferidos pelas pessoas físicas residentes ou domiciliadas no exterior estão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, de forma isolada e definitiva. As alíquotas do imposto aplicam-se sobre os rendimentos brutos, no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos.

16.2. Não se aplicam às pessoas físicas residentes ou domiciliadas no exterior as deduções relativas à apuração da base de cálculo do imposto na fonte devido pelas pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil, autorizadas pela legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), nem as isenções previstas nessa legislação.

16.3. Os benefícios de complementação de aposentadoria pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por entidade de previdência complementar situada no País a participante que tenha adquirido a condição de não residente no Brasil sujeitam-se à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) sobre o rendimento bruto, de forma definitiva. Não cabe falar, portanto, em tributação das

importâncias pagas a título de abono anual (décimo terceiro salário) separadamente dos demais rendimentos

16.4. Dos benefícios de complementação de aposentadoria podem ser abatidos os valores correspondentes às contribuições que tenham sido efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995, na condição de residente no País, uma vez que esses valores não configuram acréscimo patrimonial, consoante entendimento estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Encaminhe-se ao revisor.

[assinado digitalmente]
MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

[assinado digitalmente]
MARCELO ALEXANDRINO DE SOUZA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

[assinado digitalmente]
IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

[assinado digitalmente]
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - 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 interessado.

[assinado digitalmente]
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit