



Solução de Consulta nº 7 - Cosit

Data 3 de janeiro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

RENDIMENTOS PROVENIENTES DO EXTERIOR RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. RECOLHIMENTO MENSAL OBRIGATÓRIO. TABELA PROGRESSIVA MENSAL.

Os rendimentos do trabalho recebidos acumuladamente de fontes situadas no exterior, por pessoa física brasileira que readquiriu a condição de residente no Brasil, sujeitam-se ao recolhimento mensal obrigatório do imposto sobre a renda (“carnê-leão”), calculado sobre o total dos rendimentos recebidos no mês, mediante a aplicação da tabela progressiva mensal, inclusive quando correspondam a anos-calendário anteriores, e também à tributação na Declaração de Ajuste Anual.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43, 113, § 1º, e 114; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, arts. 2º, 8º e 12-A; Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, arts. 2º e 3º; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 3º, parágrafo único, 6º, 7º e 8º; Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 - Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018), arts. 2º e 34, parágrafo único, 118, 119, 120 e 121; Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, arts. 2º, inciso IV, e 16; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de outubro de 2014, arts. 3º, § 3º, 53, inciso II e § 1º, 54, 55, 56, 65 e 66.

Relatório

1. O contribuinte acima identificado, pessoa física, 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 relativamente a valores recebidos de fontes do exterior, decorrentes de trabalho assalariado.

2. Diz que prestou serviços como atleta profissional de futebol a um clube, na XXX, no período compreendido entre 2011 e 2014, e que, “no momento de sua rescisão o

Clube ficou lhe devendo os salários referentes aos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho e julho de 2014”.

3. “No início de 2015 o Consulente mudou-se para o Brasil junto a sua família, passando a residir na cidade de XXX”, e, “na data de XX/XX/2015, após alguns meses de tratativas, o Clube depositou a quantia de XXX (XXX) em sua conta bancária, quitando os salários pendentes de pagamento referente aos serviços prestados pelo Consulente no ano de 2014”.

4. Informa que “referido montante foi declarado ao Fisco como um direito a receber no campo ‘bem e direitos’, sendo que XXX (XXX) correspondente a correção proporcional de residência no Brasil (XX/XX/2015 a XX/XX/2015) foi tributado na modalidade carnê leão”.

5. Todavia, “possui dúvidas quanto a incidência ou não de Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF sobre referido montante, eis que não se sabe ao certo qual regime de apuração de renda é aplicável ao caso, se o regime de caixa ou o regime de competência”.

6. Alega que o Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) “não é claro ao dispor sobre os rendimentos oriundos do exterior, conforme se infere em seu artigo 43”, o qual transcreve, destacando o seu § 2º, de modo a poder afirmar que “o CTN outorgou competência para que a legislação ordinária tratasse da matéria”. Segundo ele, isso ocorreu por meio do *caput* do art. 18 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), reproduzido a seguir, mantidos os grifos do consulente:

*Art. 18. As pessoas físicas portadoras de visto permanente que, no curso do ano-calendário, transferirem residência para o território nacional e, nesse mesmo ano, iniciarem a percepção de rendimentos tributáveis de acordo com a legislação em vigor, estão sujeitas ao imposto, como residentes ou domiciliadas no País **em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da data de sua chegada**, observado o disposto no § 2º do art. 2º (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 61, e Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 12).*

6.1. Cabem parênteses para anotar que o RIR/1999 foi revogado recentemente pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, o qual aprovou o vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), cujo art. 16 contém o teor do supratranscrito art. 18 do RIR/1999.

7. Diante disso, sustenta que “a controvérsia continua se dando em torno do momento da ocorrência do fato gerador do Imposto Sobre a Renda, se é quando da disponibilidade jurídica (regime de competência) ou econômica (regime de caixa)”.

8. “No caso do Regime de Competência”, diz, “os fatos geradores teriam ocorrido nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho e julho de 2014, período no qual o Consulente não era residente no Brasil, e, caso se entenda pelo Regime de Caixa, o fato gerador teria ocorrido em XX/XX/2015”.

9. Aduz que, “tratando de questão semelhante à presente, o Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 614.406/RS, firmou posicionamento contrário a Fazenda Pública Federal (Receita Federal), no qual se discutia a forma de tributação dos rendimentos recebidos acumuladamente em ações trabalhistas e previdenciárias, como sendo a tributação por CAIXA”.

10. “Após a decisão acima mencionada”, afirma, “houve alteração na Lei nº 7.713/88, que trata do Imposto sobre a Renda, incluindo-se o artigo 12-A, o qual prevê, claramente a possibilidade da aplicação do regime de competência no momento da percepção de salários atrasados”.

11. Entende que, não obstante “a matéria decidida pelo STF não seja idêntica ao questionamento posto”, “é possível aplicar a mesma inteligência no caso em tela”.

12. Arremata sua argumentação, defendendo que, “uma vez que a renda diz respeito a fatos geradores pretéritos, salários atrasados junto ao Clube de futebol”, “havidos em momento em que o Consulente não era residente fiscal no país”, “não é devido o recolhimento de Imposto de Renda junto à Receita Federal do Brasil, por violação ao princípio da territorialidade, uma vez que a RFB estaria extrapolando os limites de sua competência, tributando fato gerador ocorrido em país diverso, bem como, sobre pessoa não residente no país no momento em que ocorreu o fato gerador”.

13. Por fim, apresenta os seguintes questionamentos:

1. Qual regime de apuração de renda deverá ser utilizado pelo Consulente para fins de Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF quanto aos salários atrasados recebidos após se tornar residente fiscal no Brasil, porém, referente a serviços prestados quando o Consulente era não-residente fiscal no Brasil, Regime de Caixa ou de Competência?

2. Caso este órgão entenda como sendo adequado o regime de competência, uma vez que a disponibilidade jurídica se deu quando o Consulente não era residente fiscal no Brasil, está o Consulente isento do pagamento do IRPF sobre os salários atrasados recebidos pela prestação de serviços ao Clube XXX?

3. Caso este órgão entenda como sendo tributáveis os rendimentos recebidos pelo Consulente do Clube, queira identificar a forma de tributação a ser adotada ao caso, identificando a forma de recolhimento do imposto, bem como, a tabela aplicável ao caso.

Fundamentos

14. Inicialmente, cumpre consignar que o consulente, pessoa física brasileira que adquiriu a condição de não residente no Brasil e retornou ao País, “no início de 2015”, com ânimo definitivo (“mudou-se para o Brasil junto a sua família, passando a residir na cidade de XXX”), é considerado residente no Brasil para fins tributários, desde a data de sua chegada no país, nos termos do art. 2º, inciso IV, da Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, que dispõe, especificamente, sobre a “tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil”.

14.1. Registre-se, ainda, que o Brasil não é signatário de acordo, convenção ou tratado internacional com XXX relativo ao imposto sobre a renda.

14.2. É com base nesses pressupostos que serão analisadas as questões formuladas, as quais têm por fundamento a definição quanto à ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda e seus efeitos.

15. O § 1º do art. 113 do CTN dispõe que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo e surge com a ocorrência do fato gerador, o qual, segundo o art. 114 do mesmo CTN, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação principal.

15.1. No caso do imposto sobre a renda, o CTN estabeleceu como fato gerador desse tributo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, consoante o seu art. 43, incisos I e II (sublinhou-se):

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

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

15.2. Em síntese, constitui fato gerador do imposto sobre a renda a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de todo acréscimo patrimonial, de qualquer origem, o que compreende “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos” – e qualquer das duas hipóteses (disponibilidade econômica ou jurídica) é bastante para configurar o fato gerador do imposto.

15.3. Resumidamente, a disponibilidade jurídica diz respeito à aquisição do direito ao recebimento dos acréscimos patrimoniais e a disponibilidade econômica ao seu efetivo recebimento (quanto a esse tema, veja-se, a título de exemplo, o Parecer Normativo CST nº 7, de 2 de abril de 1986, e a Solução de Consulta Cosit nº 101, de 30 de junho de 2016, ambos disponíveis no endereço eletrônico <http://rfb.gov.br>, no menu Legislação).

16. Vale acrescentar que a disponibilidade jurídica da renda e proventos de qualquer natureza está associada ao **regime de competência** de reconhecimento de receitas e despesas, adotado pela legislação comercial e pela legislação tributária, mormente para fins de apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), especialmente pelas empresas tributadas pelo lucro real (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – Lei das S.A., arts. 177 e 187, § 1º; RIR/2018, art. 258, § 1º, arts. 259, 265, 286 e 587, § 2º). Conforme esclarece o Parecer Normativo CST nº 58, de 1º de setembro de 1977, o “regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa”.

17. No que se refere ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), objeto da consulta, o legislador estabeleceu como regra geral a aquisição da disponibilidade **econômica** como hipótese de ocorrência do fato gerador do imposto, ou seja, a obrigação tributária somente surge com o efetivo **recebimento** dos acréscimos patrimoniais (**regime de caixa**), os quais, na legislação do IRPF, são usualmente denominados “rendimentos”. Assim prescrevem, de forma não exaustiva, o art. 2º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, os arts. 2º e 3º da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, o art. 3º, parágrafo único, da Lei nº

9.250, de 26 de dezembro de 1995, os arts. 2º e 34, parágrafo único, do RIR/2018, e o art. 3º, § 3º, da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, que dispõe sobre normas de tributação relativas à incidência do IRPF.

18. Antes de prosseguir, convém recordar que, no intuito de arrecadar o IRPF proximamente ao momento de ocorrência do seu fato gerador (recebimento dos rendimentos), a legislação tributária utiliza-se de duas modalidades de cobrança, que consistem (1) na retenção (desconto) e recolhimento do imposto pela fonte pagadora dos rendimentos e (2) no recolhimento do imposto pelo próprio beneficiário dos rendimentos, em regra, até o último dia útil do mês seguinte ao do recebimento dos rendimentos. A tributação, conforme o caso, será considerada definitiva ou antecipação do devido na Declaração de Ajuste Anual (DAA).

19. No presente caso, trata-se de rendimentos provenientes do exterior, recebidos pelo consultante na condição de residente no Brasil. Por conseguinte, ele está sujeito à incidência do imposto sobre a renda em relação aos rendimentos recebidos no mês, ficando obrigado ao recolhimento mensal do imposto (“carnê-leão”), até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento dos rendimentos, calculado com base na tabela progressiva mensal, o qual é considerado como antecipação do devido na DAA (art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988; art. 6º, inciso II, da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; arts. 6º, 7º e 8º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995; art. 1º da Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007; arts. 118, 119, 120 e 121 do RIR/2018; arts. 2º, inciso IV, e 16 da Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002; arts. 53, inciso II e § 1º, 54, 55, 56, 65 e 66 da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014).

20. Visto que o interessado alude ao art. 12-A da Lei nº 7.713, de 1988, cabe registrar sobre ele alguns comentários. Esse artigo (acrescentado à Lei pelo art. 20 da Medida Provisória nº 497, de 27 de julho de 2010) veio instituir um regime especial de tributação para 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, consistente na modalidade de tributação exclusiva na fonte, no mês do recebimento, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, mediante a aplicação de tabela diferenciada.

20.1. O imposto é **retido** pela **fonte pagadora** (pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento) e calculado sobre o montante dos rendimentos pagos, por meio da 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 (bancário).

20.2. Os rendimentos tributados na fonte dessa forma podem “integrar a base de cálculo do Imposto sobre a Renda na Declaração de Ajuste Anual do ano-calendário do recebimento, à opção irrevogável do contribuinte” (grifou-se), consoante autoriza o § 5º desse artigo. Nessa hipótese, “o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte será considerado antecipação do imposto devido apurado na Declaração de Ajuste Anual”.

21. No que concerne à aplicação do art. 12-A da Lei nº 7.713, de 1988, resta claro que ela é restrita aos rendimentos sujeitos à **retenção na fonte** do imposto sobre a renda, não havendo, de outra parte, previsão legal para emprego da tabela progressiva prevista nesse artigo aos rendimentos recebidos acumuladamente, correspondentes a anos-calendário anteriores ao do recebimento, sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório.

22. Por fim, diante da afirmação do consultante de que o art. 12-A da Lei nº 7.713, de 1988, “prevê, claramente, a possibilidade da aplicação do regime de competência no momento da percepção de salários atrasados”, é mister esclarecer que esse artigo, como

mostrado, instituiu regime especial de tributação para os rendimentos recebidos acumuladamente, nele especificados, mantendo a tributação dos rendimentos somente por ocasião do seu recebimento (regime de caixa). Fosse adotado o regime de competência, o contribuinte teria de tributar os rendimentos à medida que fossem auferidos, ou seja, quando, adquirisse o direito ao recebimento dos rendimentos, mesmo que eles não tivessem sido efetivamente recebidos.

Conclusão

23. Os rendimentos do trabalho recebidos acumuladamente de fontes situadas no exterior, por pessoa física brasileira que readquiriu a condição de residente no Brasil, sujeitam-se ao recolhimento mensal obrigatório do imposto sobre a renda, calculado sobre o total dos rendimentos recebidos no mês, mediante a aplicação da tabela progressiva mensal, inclusive quando correspondam a anos-calendário anteriores, e também à tributação na Declaração de Ajuste Anual.

Encaminhe-se para revisão.

[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]
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador 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]

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit Substituta