



Solução de Consulta nº 134 - Cosit

Data 17 de novembro de 2020

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

RENDIMENTOS DE TRABALHO NÃO ASSALARIADO. OFICIAL DE CARTÓRIO. COMPENSAÇÃO POR ATOS GRATUITOS PRATICADOS EM CUMPRIMENTO DE LEI. RECOLHIMENTO MENSAL OBRIGATÓRIO. NÃO SUJEIÇÃO.

Não se sujeitam à apuração de imposto sobre a renda mensal obrigatório (carnê-leão) os valores recebidos por oficial de cartório a título de compensação por atos gratuitos praticados em cumprimento de determinação de lei.

RENDIMENTOS DE TRABALHO NÃO ASSALARIADO. OFICIAL DE CARTÓRIO. COMPENSAÇÃO POR ATOS GRATUITOS PRATICADOS EM CUMPRIMENTO DE LEI. APURAÇÃO ANUAL. SUJEIÇÃO.

Sujeitam-se à apuração do imposto sobre a renda anual os valores recebidos por oficial de cartório a título de compensação por atos gratuitos praticados em cumprimento de determinação de lei.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 493, DE 26 DE SETEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 outubro de 1966, art. 43, inciso I; Lei nº 7.713, de 1988, arts. 1º e 3º.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

RENDIMENTOS DE TRABALHO NÃO ASSALARIADO. OFICIAL DE CARTÓRIO. COMPENSAÇÃO POR ATOS GRATUITOS PRATICADOS EM CUMPRIMENTO DE LEI. FUNDO ESPECIAL. RETENÇÃO. SUJEIÇÃO. AUSÊNCIA DE PERSONALIDADE JURÍDICA. IRRELEVÂNCIA.

Estão sujeitos à retenção na fonte os valores recebidos por oficial de cartório a título de compensação por atos gratuitos em cumprimento de determinação de lei, mediante fundo especial criado para este fim, sendo irrelevante que esse careça de personalidade jurídica. A obrigação de retenção é da fonte pagadora com cadastro no CNPJ.

Dispositivos Legais: Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, inciso II.

Relatório

A pessoa jurídica acima identificada formulou consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, para questionar sobre a incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) e do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), quanto aos valores recebidos pelos Cartórios de Registro Civil, em decorrência da prestação gratuita de serviços, nos termos da Lei nº 9.534, de 10 de dezembro de 1997.

2. A consulente, entidade representativa de categoria, informa que os valores decorrem de um fundo especial criado por lei do respectivo Estado. Após descrição da composição do referido fundo e dos critérios de distribuição dos valores, ressalta que os representados não seriam ressarcidos de forma integral, já que os valores repassados não corresponderiam ao custo real dos emolumentos, devido a uma insuficiência financeira do fundo.

3. Informa que o fundo tem realizado os pagamentos com a retenção do IRRF, fato que considera equivocado, dado o caráter compensatório dos valores, por não corresponder ao critério material do tributo insculpido no art. 43 do Código Tributário Nacional, qual seja, a disponibilidade econômica ou jurídica da renda e proventos de qualquer natureza.

3.1. Alega que renda e provento representariam o ganho efetivo de um acréscimo patrimonial, apurado no confronto entre entradas e saídas em determinado intervalo de tempo, caracterizando uma riqueza nova. Desse modo, os valores recebidos do fundo não seriam enquadráveis como renda ou provento, uma vez que sequer conseguiriam recompor o patrimônio desfalcado pela prestação gratuita dos serviços.

3.2. Aduz que o art. 53, inciso III da IN RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, teria delimitado a base de cálculo do imposto aos emolumentos e serventias, e que a Administração Pública não teria competência para alterar a definição de renda ou provento, sob pena de incorrer em aumento inconstitucional da base de cálculo do tributo, além de incorrer em ilegalidade por violação ao art. 110 do CTN.

3.3. Assim, qualquer situação de ressarcimento em razão de perdas sofridas não seria passível de tributação, por inexistência de acréscimo patrimonial ou de uma riqueza nova, o que caracterizaria um caso de não-incidência tributária.

4. Sobre a retenção na fonte, alega que a previsão legal está contida nos incisos I e II do art. 7º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, quais sejam, o pagamento de salários por pessoa física ou jurídica, e os demais rendimentos pagos por pessoa jurídica.

4.1. Não havendo relação trabalhista entre os representados e o fundo, a aplicação do referido inciso I restaria afastada. Já em relação ao inciso II, o fundo não teria natureza de

pessoa jurídica, por não se enquadrar nas hipóteses previstas nos arts. 41 e 44 do Código Civil.

4.2. Ademais, tais valores repassados não representariam capacidade contributiva, posto que têm a finalidade de recompor o patrimônio subtraído pela prestação gratuita de serviços, e não o aumento desse patrimônio. Sendo distintos dos emolumentos e serventias, não se enquadrariam no conceito constitucional de renda ou provento.

5. Por fim, a consulente apresenta os seguintes questionamentos:

I. Com base na legislação vigente, o repasse realizado pelo fundo enquadra-se no conceito de renda e proventos de qualquer natureza contido no art. 43 do CTN?

II. Os valores recebidos pelos representados por meio do fundo, encontram-se sob campo de incidência do Imposto de Renda?

III. Com base na legislação vigente, o fundo enquadra-se no conceito de pessoa jurídica prevista no inciso II do art. 7º da Lei nº 7.713/1988?

IV. A compensação repassada é passível de retenção na fonte pelo fundo?

Fundamentos

6. A consulente descreveu como fato determinado os repasses de valores provenientes de fundo especial criado para compensar os atos gratuitos praticados pelos seus representados (Notários Registradores e Distribuidores) por determinação legal, e a possibilidade de incidência do IRPF e do IRRF sobre tais repasses.

7. Tal tema já foi analisado pela Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta (SC) nº 493, de 26 de setembro de 2017, publicada em 2 de outubro de 2017 no Diário Oficial da União, que também está disponível na página da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil na internet, pelo sistema Normas, no endereço <http://receita.economia.gov.br>, na aba Acesso Rápido > Legislação > Soluções de Consultas e de Divergências.

7.1. Desse modo, nos termos do art. 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013, a SC Cosit nº 493, de 2017, tem efeito vinculante no âmbito da RFB, e por esse motivo, nos termos do art. 22 da mesma IN, a presente consulta será parcialmente solucionada mediante Solução de Consulta Vinculada, conforme se demonstrará doravante.

8. Os questionamentos I e II indagam se os valores repassados pelo fundo podem ser enquadrados no conceito de renda e proventos e, portanto, dentro do campo de incidência do imposto. Reproduz-se a seguir trecho da fundamentação contida na SC Cosit nº 493, de 2017, com o entendimento já expresso sobre o tema, o qual deve ser igualmente aplicado à consulta ora em análise.

Solução de Consulta Cosit nº 493, de 2017

11. Por outro lado, a referida compensação é retribuição pecuniária **por atos gratuitos** praticados também pelo Notário e pelo Registrador, na esfera de suas competências. (...)

12. **A compensação, portanto, possui características distintas das dos aludidos emolumentos.** Apesar de não ser emolumento, a compensação igualmente remunera o Oficial de Registro pelos atos que pratica.

13. Uma vez estabelecido que a compensação é uma forma de remuneração distinta dos emolumentos, cabe examinar, por conseguinte, se ela está sujeita ao recolhimento mensal obrigatório do IRPF, disposto nos arts. 106 e 107 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), e disciplinado no art. 53 da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014, questionado pela Consulente, consoante transcrição abaixo:

(...)

14. De acordo com os dispositivos citados acima, não há previsão que sujeite o recebimento **mensal** da compensação em discussão ao pagamento mensal obrigatório do IRPF.

15. É necessário salientar que, embora não se sujeite ao pagamento mensal do IRPF, o recebimento da compensação configura fato gerador do IRPF porque é aquisição de disponibilidade de renda, sendo especificamente produto do trabalho não assalariado, conforme o disposto, em nível legal, no art. 43, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN) e arts. 1º e 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, e, em nível infralegal, no art. 45 do RIR/1999, todos abaixo citados:

(...)

16. Assim, caso o Consulente esteja obrigado a apresentar a Declaração de Ajuste Anual (DAA) da pessoa física, a compensação por ele recebida deve ser informada como rendimento tributável recebido de pessoa jurídica na DAA, nos termos do art. 72, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014, a seguir reproduzido: (...)

(grifos do original)

9. A presente consulta também descreve o mecanismo compensatório à gratuidade dos serviços arrolados no art. 30 da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973, com a redação dada pela Lei nº 9.534, de 1997. Conforme destacado acima, a compensação possui natureza remuneratória e enquadra-se como produto do trabalho não assalariado, com base no art. 43, inciso I, do CTN, e nos arts. 1º e 3º da Lei nº 7.713, de 1988.

9.1. Todavia, a consulente inaugura arrazoado para conferir aos valores do fundo uma ausência de disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Argumentou que renda e provento acarretariam riqueza nova, após o confronto de entradas e saídas em determinado período de tempo. Assim, sendo os valores repassados pelo fundo inferiores aos valores dos emolumentos, tais compensações não poderiam ser caracterizadas como renda ou provento.

9.2. O argumento não prospera, posto que o conceito de renda e provento não é o resultado de uma apuração de entradas e saídas. Com efeito, o conceito está descrito no art. 43 do CTN, juntamente com os arts. 1º e 3º da Lei nº 7.713, de 1988. Isto é, a disponibilidade econômica ou jurídica da renda, enquanto produto do trabalho. Após o enquadramento dos valores no conceito de renda ou provento pode haver, se for o caso, a mensuração da base de cálculo. Logo, a compensação financeira do fundo se caracteriza como uma remuneração pelos serviços gratuitos prestados pelos oficiais de registro, ainda que os valores não correspondam à integralidade dos emolumentos que deixaram de ser pagos. Reitera-se, o § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1998, afirma que a tributação independe da denominação dos rendimentos, bastando o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

10. A consulente se insurge também contra a tributação dos repasses pelo IRPF, posto que isso acarretaria uma alteração da definição de renda ou provento contida no art. 53, inciso III, da IN RFB nº 1.500, de 2014, o qual teria delimitado a base de cálculo do imposto aos emolumentos e serventias. Desse modo, a tributação acarretaria uma violação ao art. 110 do CTN. Contudo, não é possível acatar tal argumento.

10.1. Conforme exposto na SC Cosit nº 493, de 2017, o indigitado art. 53 restringe-se ao pagamento mensal obrigatório, também conhecido como carnê-leão. Não havendo previsão normativa da sua incidência, os valores repassados pelo fundo não se sujeitam a essa apuração. A ausência de previsão na legislação para a obrigatoriedade do recolhimento do carnê-leão não significa que inexistente previsão legal para a incidência do Imposto sobre a Renda, conforme afirmou o item 15 da consulta transcrita acima.

10.2. Reitera-se que a incidência do IRPF decorre da aplicação do art. 43, inciso I, do CTN, combinado com o art. 3º, §§ 1º e 4º, da Lei nº 7.713, de 1988. Ademais, não há qualquer violação ao art. 110 do CTN, quando este proíbe a alteração, pela legislação tributária, do conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias. A consulente não demonstrou como o conceito de renda insculpido pela Constituição foi alterado, porquanto não há na Carta Magna uma definição de renda ou proventos de qualquer natureza.

10.3. A Constituição Federal apenas outorgou competência à União para instituir o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (inciso III do *caput* do art. 153), cabendo à lei complementar a definição de seu fato gerador (alínea *a* do inciso III do *caput* do art. 146), o que foi concretizado pelo art. 43 do CTN, havendo ainda a previsão de que lei ordinária poderá atribuir a condição de contribuinte do Imposto de Renda ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis (art. 45 do CTN).

11. Quanto aos questionamentos III e IV, os mesmos contestam a possibilidade de retenção na fonte. Sobre esse assunto, a SC Cosit nº 493, de 2017, concluiu pela incidência do recolhimento antecipado.

18. Em razão de ser a compensação recebida pela Consulente rendimento de trabalho não assalariado pago por pessoa jurídica, ela está sujeita ao IRRF, por se amoldar ao disposto, em nível legal, no art. 7º, inciso II, da Lei nº 7.713, de 1988, e, em nível infralegal, no art. 628 do RIR/1999 e art. 22, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014, todos na sequência respectivamente mencionados:

(...)

20. O art. 32 da já referida Lei Estadual nº 15.424, de 2004, abaixo reproduzido, atribuiu ao Sindicato dos Oficiais de Registro Civil das Pessoas Naturais do Estado de Minas Gerais a responsabilidade de ser o titular da conta bancária do Fundo em que devem ser recolhidas as contribuições a serem futuramente empregadas para pagamento das compensações:

Art. 32. O recolhimento a que se refere o parágrafo único do art. 31 desta Lei será feito mediante depósito mensal em conta bancária específica, aberta pelo Sindicato dos Oficiais de Registro Civil das Pessoas Naturais do Estado de Minas Gerais - Recivil - e administrada pela comissão de que trata o art. 33.

21. Desse modo, relativamente ao pagamento da compensação em discussão, o responsável pela retenção do IRRF é o Sindicato dos Oficiais de Registro Civil das Pessoas Naturais do Estado de Minas Gerais por ser este o titular, segundo a citada disposição legal, da conta na qual serão feitos os débitos correspondentes aos aludidos pagamentos das compensações.

11.1. O fato descrito na consulta transcrita acima tinha o sindicato da categoria como fonte pagadora dos repasses oriundos do fundo. Na presente consulta, a situação é ligeiramente diversa. O Fundo Especial de Reparelhamento e Modernização do Poder Judiciário do Estado (Fermoju), é regulado pela Lei Estadual nº 14.605, de 5 de janeiro de 2010, a qual determinou a abertura da conta pelo Tribunal de Justiça, atribuindo ao Secretário de Finanças do Tribunal a responsabilidade por sua movimentação.

Lei nº 14.605, de 2010

Art. 4º Os recursos pertencentes ao FERMOJU serão depositados em conta específica e sua movimentação far-se-á por ordem de pagamento, cheque nominativo ou outra forma, pelo Secretário de Finanças.

Paragrafo único. **O Tribunal de Justiça abrirá conta em nome do FERMOJU** para o recolhimento e movimentação dos recursos financeiros provenientes do produto da venda dos Selos de Autenticidade e instruirá código próprio para as referidas receitas.

(grifo nosso)

11.2. Os fundos especiais têm natureza pública, posto que se constituem do produto de receitas especificadas por lei e vinculadas à realização de determinados objetivos ou serviços, nos termos do art. 71 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

11.3. A consulente defende que não haveria subsunção do fato ao art. 7º, inciso II, da Lei nº 7.713, de 1988, já que o fundo não teria natureza de pessoa jurídica, por não se enquadrar nas hipóteses dos arts. 41 e 44 do Código Civil. Do relato, infere-se que seria o fundo o titular da conta aberta para a movimentação dos recursos. Todavia, de acordo com a Lei Estadual transcrita acima, o fundo fica a cargo do Tribunal de Justiça. Logo, não fica claro se a conta para a movimentação dos recursos está de fato aberta por meio do número do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) específico do fundo, ou do Tribunal.

11.4. Malgrado isso, quando o inciso II do art. 7º da Lei nº 7.713, de 1988, se refere às pessoas jurídicas quanto à obrigação de retenção, não é feita nenhuma alusão aos termos do Código Civil. Dessarte, o sentido da norma deve considerar o objetivo do instituto da retenção, que é obrigar as fontes pagadoras de efetuarem o recolhimento antecipado do imposto em benefício de terceiro.

11.5. Em uma interpretação sistemática com outros dispositivos legais que obrigam os órgãos a efetuarem a retenção na fonte, tal como o art. 64, § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, transcrito na sequência, conclui-se que, para fins tributários, a ausência de personalidade jurídica é irrelevante para caracterizar a responsabilidade de efetuar a retenção na fonte. Interpretar de maneira diversa invalidaria a lógica do instituto, acarretando a não obrigação das entidades despersonalizadas em efetuar a retenção.

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 64. **Os pagamentos efetuados por órgãos**, autarquias e fundações da administração pública federal a pessoas jurídicas, pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços, estão sujeitos à incidência, na fonte, do imposto sobre a renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição para seguridade social - COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.

§ 1º A obrigação pela retenção é do **órgão ou entidade que efetuar o pagamento**. (grifo nosso)

12. Registre-se, por fim, que, embora o RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) tenha sido revogado pelo RIR/2018 (aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018), os arts. 45, 106, 107, 628 e 653 do RIR/1999 (citados na SC Cosit nº 493, de 2017) correspondem, respectivamente, aos arts. 38, 118, 685 e 720 do RIR/2018, com pequenos ajustes de redação, havendo, portanto, continuidade normativa, de modo que o entendimento exposto na SC Cosit nº 493, de 2017 permanece aplicável à presente Solução de Consulta.

Conclusão

13. Por todo o exposto, conclui-se que:

a) Não se sujeitam à apuração do imposto sobre a renda mensal obrigatória (carnê-leão) os valores recebidos por oficial de cartório a título de compensação por atos gratuitos praticados em cumprimento de determinação de lei.

b) Sujeitam-se à apuração do imposto sobre a renda anual os valores recebidos por oficial de cartório a título de compensação por atos gratuitos praticados em cumprimento de determinação de lei.

c) Estão sujeitos à retenção na fonte os valores recebidos por oficial de cartório a título de compensação por atos gratuitos em cumprimento de determinação de lei, mediante fundo especial criado para esse fim, sendo irrelevante a ausência de personalidade jurídica desse fundo. A obrigação de retenção é da fonte pagadora com cadastro no CNPJ.

À consideração superior.

Assinatura digital

EDUARDO KIMURA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinatura digital

ANTONIO MARCOS SERRAVALLE SANTOS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Divisão de Tributação/SRRF08

De acordo. Ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

Assinatura digital

FÁBIO CEMBRANEL

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador Geral de Tributação