



Solução de Consulta nº 215 - SRRF10/Disit

Data 11 de dezembro de 2009

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SUPERVENIENTE.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

RENDIMENTOS PAGOS A PESSOA FÍSICA EM CUMPRIMENTO DE SENTENÇA JUDICIAL. INCIDÊNCIA NA FONTE. DEPÓSITO JUDICIAL. LEVANTAMENTO DE DEPÓSITO. FATO GERADOR. DISPONIBILIDADE JURÍDICA.

No caso de pagamento de rendimentos a pessoas físicas, ainda pendente de liberação de depósito judicial, a eventual incidência de imposto de renda na fonte só ocorrerá quando do levantamento desse depósito, posto aí configurar-se o fato gerador com a efetiva disponibilidade jurídica da renda.

Fonte pagadora não é responsável pela retenção do imposto de renda se à época do levantamento do depósito não mais detiver a disponibilização dos rendimentos.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 43 e 116; Lei nº 10.833, de 2003, art. 28; RIR/1999, arts. 38, 620 e 718; Instrução Normativa SRF nº 15, de 2001, arts. 19 e 24; Instrução Normativa SRF nº 491, de 2005, art. 3º; Parecer Normativo CST nº 121, de 1973.

Relatório

1. A interessada, sociedade de economia mista XXX, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, acerca da incidência do imposto de renda na fonte nos pagamentos decorrentes de “sentenças condenatórias de natureza civil e trabalhista”.

2. Primeiramente, ela discorre e apresenta os fatos que ensejam a consulta, nestes termos:

O Consulente por vezes integra relações jurídicas processuais, e, em virtude das mesmas é obrigado a adimplir com sentenças condenatórias de natureza civil e trabalhista.

*Ao adimplir com as sentenças mediante pagamentos de quantias pecuniárias, por vezes, há casos de incidência de imposto de renda, hipótese em que tem a obrigação de retenção, pagamento e **declaração do valor pago a título de Imposto Sobre a Renda na Fonte - IRRF**.*

Ocorre que há casos onde o adimplemento da sentença mediante depósito judicial dos valores (para que os respectivos juízes posteriormente determinem a expedição de alvará, e os credores possam efetuar o saque em espécie ou transferência dos valores) é realizado no final de um exercício, como, por exemplo, no mês de dezembro, mas o levantamento dos valores pelos credores só ocorre no exercício seguinte, gerando conflitos de informações e atritos entre o Consulente e seus credores, e, ainda, orientações desencontradas das contadorias dos foros cíveis e trabalhistas, e, sempre necessárias retificações de declarações apresentadas.

Isso porque o Consulente realiza o depósito judicial destinado ao pagamento (adimplemento da sentença), retendo os valores devidos pelo credor a título de IR, e, após, informa em DIRF esta data como “data do pagamento”. Procede dessa maneira porque presume que no momento do depósito há disponibilização “jurídica” do pagamento (arts. 43 e 116, II, do CTN - adimplemento da sentença que tem o efeito jurídico de dar a obrigação por cumprida), isto é, situação concreta da vida que impõe o efeito jurídico de reter, pagar e informar o pagamento do IRFonte.

***Todavia**, os credores informam em suas declarações de ajuste anual de renda que receberam o pagamento na data do saque ou transferência dos valores para suas contas pessoais (disponibilidade “econômica” - art. 43 e 116, I, do CTN), **fato que por vezes ocorre só no exercício seguinte**, gerando atritos entre as partes tão logo o Consulente envia os comprovantes de rendimentos retidos e pagos.*

Assim, pretende que seja esclarecido qual é o momento em que, diante do adimplemento de uma sentença, deve considerar como desencadeador do efeito de impor a declaração da retenção do imposto pago pela fonte a partir das regras que regem a conduta do condenado ao adimplemento da sentença: a) se deve ser o momento da retenção e pagamento através de depósito em conta judicial para posteriormente ser levantado mediante alvará pelo credor processual; ou, b) se deve ser o momento do saque ou transferência dos valores da conta judicial aos credores trabalhistas ou cíveis (negrito do original; sublinhas minhas).

3. Em seguida, discorre acerca das “regras em relação as quais paira dúvida quanto a interpretação”.

3.1 Aborda, inicialmente, os art. 43, § 1º, e 116 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), o art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, e o art. 38 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) e afirma que “**Os dispositivos não esclarecem se o depósito em conta judicial vinculada ao processo de execução da sentença é considerado ‘em favor**

do beneficiário’, ou se isso só ocorrerá no momento em que os valores forem sacados ou transferidos à conta pessoal do credor” (destaque do original).

3.2 Reproduz o *caput* do art. 46 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, afirmando que ele “igualmente não soluciona essa questão, pois só reitera os termos da Lei 7.713/88”. Reproduz também o art. 620 e o *caput* do art. 718 do RIR/1999.

3.3 Encerra essa parte de sua argumentação, asseverando que a “interpretação destes dispositivos tem gerado **inúmeros conflitos do Consulente com seus credores judiciais e com o Poder Judiciário**, porque ao receberem os valores pecuniários em mãos (disponibilidade econômica) somente no exercício seguinte, os credores aduzem erro no ato do Consulente de considerar como data para fins de retenção, pagamento, e declaração a data do depósito judicial, seja pela aduzida violação dos arts. 43 e 116 do CTN” (grifos da consulente).

4. Depois disso, expõe seus questionamentos, nestes termos:

Diante da vagueza dos dispositivos legais retro mencionados, bem como da interpretação contraditória entre o Consulente e seus credores, assistem-lhes o esclarecimentos das seguintes dúvidas:

a) O depósito efetuado judicialmente com o intuito de “adimplir com sentenças condenatórias” tem o condão de ser considerado legalmente “disponibilização jurídica” dos valores aos credores, trabalhistas ou cíveis?

b) Havendo situação fática onde ocorra disponibilização “econômica” (disponibilidade físico-material da renda em poder físico do credor) e “jurídica” (direito não resistido, amparado por regra processual de adimplemento) em momentos distintos, há regra legal de qual deve ser considerada para fins de imposto de renda no sentido de que, o que ocorrer primeiro, será considerado como data ou momento do pagamento para fins de informação nas obrigações acessórias do Imposto de Renda?

c) Quando deve considerar que os valores foram “recebidos” pelos credores (efetiva percepção): 1) no momento do depósito judicial (disponibilização “jurídica”); ou, 2) no momento do saque (em espécie ou transferência) dos valores mediante alvará judicial (disponibilização “econômica”)? (sublinhas minhas)

Fundamentos

5. Sinteticamente, centra-se a dúvida da Consulente em saber e precisar o **momento** da ocorrência do **fato gerador do imposto de renda na fonte** em pagamentos decorrentes de sentenças condenatórias de natureza civil e trabalhista.

5.1 Ocorreria o fato gerador quando do (a) depósito judicial dos valores (ainda pendente de expedição de alvará judicial) ou, então, em momento subsequente, quando do (b) saque em espécie ou transferência de valores da conta judicial aos credores trabalhistas ou cíveis, viabilizados pelo alvará judicial expedido?

6. Tal dúvida é altamente procedente, gerando acesos debates e dissensões no curso dos anos. Envolve diretamente a definição de “**disponibilidade jurídica**” (art. 43,

“caput”, do CTN) de renda ou proventos, conceito crucial do imposto de renda, posto relacionar-se ao próprio fato gerador do tributo.

7. A acepção “disponibilidade jurídica”, no tocante ao imposto de renda na fonte, nem sempre tem sido bem assimilada na doutrina e jurisprudência.

8. Ricardo Mariz de Oliveira (Fundamentos do Imposto de Renda – Quartier Latin – 2008), após estribar-se nos mais festejados tributaristas nacionais, refere, à pág. 293 de sua obra, a lição precisa de Bulhões Pedreira:

'A expressão 'disponibilidade jurídica' surgiu, portanto, na nossa legislação do imposto para consignar essa modalidade de 'percepção' do rendimento construída pela jurisprudência administrativa, que não se caracterizava pela posse efetiva e atual do rendimento que o colocava à disposição do beneficiário: se este tinha o poder de adquirir a posse do rendimento, havia a disponibilidade jurídica.

...

A designação dessa modalidade de disponibilidade como 'jurídica' - embora possa ser justificada com o argumento de que é disponibilidade presumida, ou por força de lei – não é feliz, porque contribui para difundir a idéia errada de que se trata de 'disponibilidade de direito' e não de renda; ou seja, que requer apenas a aquisição do direito de receber a renda sem aquisição do 'poder de dispor' da renda.

...

A renda pessoal resulta da repartição da renda social. Pressupõe, portanto, atos dos agentes de repartição. E como o ordenamento jurídico não admite a execução privada das obrigações, a aquisição da disponibilidade da renda pressupõe sempre ato da fonte pagadora do rendimento (ou da autoridade judiciária, suprindo sua omissão) que torne o rendimento disponível para o beneficiário. Daí a noção, construída pela jurisprudência administrativa, de que ocorre disponibilidade jurídica quando a fonte pagadora coloca a renda à disposição do beneficiário. A partir desse momento a renda está disponível porque o beneficiário, além de ser titular do direito de recebê-la, tem o poder de adquirir a disponibilidade econômica.' (grifou-se)

9. Após, reporta-se à opinião esclarecedora de Gilberto de Ulhôa Canto (*apud* obra citada – pág. 296):

E conclui Gilberto de Ulhôa Canto:

"28. É esse sentido, que figura no trecho transcrito em segundo lugar¹², que me parece ter sido empregado, no CTN, a expressão aquisição de disponibilidade jurídica de renda. Não basta, apenas, que seja adquirido o direito de auferir o rendimento (ou a sua titularidade). É necessário que a aquisição desse direito assuma a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a tomada de iniciativa ou a prática de ato, que estejam no âmbito do arbítrio do interessado, a qualquer momento; em outras palavras, a disponibilidade jurídica não ocorre com o aperfeiçoamento do direito à percepção do rendimento, sendo, mais do que isso, configurada somente quando o seu recebimento em moeda ou quase-moeda dependa somente do contribuinte."

Em outra obra já citada, Ulhôa Canto foi mais sintético, dizendo¹³:

"I.9. Segue-se a questão de como distinguir aqui a dicção da disponibilidade 'econômica' e a da 'jurídica', modalidades referidas no texto sob comentário. Diz-se que há disponibilidade econômica quando alguém pode, efetivamente, tomar, usar e alienar bem ou direito. Jurídica é a disponibilidade quando o seu titular pode, embora não haja recebido fisicamente a coisa ou o direito, deles fazer uso ou tirar os proveitos resultantes do domínio porque a lei ou o contrato lho permitem, mesmo sem que seja preciso ter a sua detenção material." (grifou-se)

10. Consigne-se que, embora a Consulente não o diga explicitamente, são **peças físicas** os "credores judiciais" a que ela se refere e que motivaram a apresentação da consulta.

10.1 Isso fica claro ao se observar a remissão ao art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, e aos arts. 38 e 620 do RIR/1999 (concernentes à tributação das pessoas físicas), e também a menção expressa à Declaração de Ajuste Anual, obrigação acessória das pessoas físicas, conforme Instrução Normativa RFB nº 918, de 10 de fevereiro de 2009 ("os credores informam em suas declarações de ajuste anual de renda que receberam o pagamento..."). Não há qualquer alusão a dispositivo específico relacionado à tributação das pessoas jurídicas.

11. Portanto, a presente solução de consulta analisará a matéria sob o prisma exclusivo de credores judiciais/beneficiários dos rendimentos **peças físicas**.

12. Dispõe o art. 620, § 1º, do RIR/1999 (com as respectivas matrizes legais entre parênteses), ao tratar dos rendimentos sujeitos à tabela progressiva:

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:

...

§ 1º O imposto de que trata este artigo será calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês, observado o disposto no parágrafo único do art. 38 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 3º, parágrafo único).

... (grifou-se)

13. O citado parágrafo único do art. 38 dispõe, por sua vez:

Art. 38. ...

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário. (grifou-se)

14. Atente-se à redação dos comandos (arts. 620, § 1º, e 38, parágrafo único). O rendimento será tributado no efetivo recebimento e o depósito em instituição financeira em favor do beneficiário – logo, efetivamente à sua disposição – também está equiparado a tal. Como corolário, outros depósitos (a exemplo, o depósito judicial pendente de alvará a ser expedido), em que ainda não haja tal disponibilidade do rendimento em favor do beneficiário, não estão contemplados pelo dispositivo.

15. A Instrução Normativa SRF nº 15, de 6 de fevereiro de 2001 (Dispõe sobre normas de tributação relativas à incidência do imposto de renda das pessoas físicas), ao tratar no art. 24 da tabela progressiva mensal e do cálculo do imposto na fonte reafirma, no § 1º, ser o imposto calculado sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês.

16. O art. 718 do RIR/1999 traz tributação mais específica (imposto de renda na fonte incidente sobre rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial). Esta taxaçoão sofreu diversas alterações legislativas, ao longo dos anos, no intuito de, atendendo à sua atipicidade e peculiaridades, aplinar ou minimizar as dificuldades.

17. Prescreve o art. 718:

Art. 718. O imposto incidente sobre os rendimentos tributáveis pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte, quando for o caso, pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário (Lei nº 8.541, de 1992, art. 46).

...

§ 3º O imposto incidirá sobre o total dos rendimentos pagos, inclusive o rendimento abonado pela instituição financeira depositária, no caso de o pagamento ser efetuado mediante levantamento do depósito judicial. (grifou-se)

18. A retroreferida Instrução Normativa SRF nº 15, de 2001, reproduz, ao tratar da matéria, no art. 19, igual comando (“O imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial deve ser retido ... no momento em que, ..., o rendimento se torne disponível para o beneficiário.” – grifou-se).

19. De consignar, também, no tocante a decisões trabalhistas, o art. 28 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, aplicável à matéria:

Art. 28. Cabe à fonte pagadora, no prazo de 15 (quinze) dias da data da retenção de que trata o caput do art. 46 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, comprovar, nos respectivos autos, o recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisões da Justiça do Trabalho.

§ 1º Na hipótese de omissão da fonte pagadora relativamente à comprovação de que trata o caput, e nos pagamentos de honorários periciais, competirá ao Juízo do Trabalho calcular o imposto de renda na fonte e determinar o seu recolhimento à instituição financeira depositária do crédito.

...

§ 3º A instituição financeira deverá, na forma, prazo e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, fornecer à pessoa física beneficiária o Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte, bem como apresentar à Secretaria da Receita Federal declaração contendo informações sobre:

I - os pagamentos efetuados à reclamante e o respectivo imposto de renda retido na fonte, na hipótese do § 1º;

... (grifou-se)

19.1 A igual, a Instrução Normativa SRF nº 491, de 12 de janeiro de 2005, em seu art. 3º disciplinou essa matéria.

20. Voltando a reportar-me à análise dos arts. 620, § 1º e 718, do RIR/1999 e às colocações da mais autorizada doutrina insitas nos itens 8 e 9 desta solução de consulta, relativas à *disponibilidade jurídica de renda*, afigura-se ao termo restar explícito da leitura destes comandos que disponibilidade é a possibilidade/faculdade de dispor, de ter acesso efetivo, concreto, incondicionado, irrestrito ao rendimento.

21. Ora, depósito judicial de valores dependentes de Alvará a fim de que se possa efetivar seu levantamento (liberação) ainda não configura disponibilidade, pois, enquanto não sobrevier o alvará, o contribuinte (beneficiário) não terá qualquer acesso aos rendimentos (depósito judicial) e nem poderá levá-lo. O rendimento depositado estará à disposição do Juízo, mas não à disposição do contribuinte (beneficiário dos rendimentos). Logo, neste momento (depósito judicial dos valores devidos ao contribuinte) ainda não ocorreu o fato gerador do imposto de renda na fonte por ausência de disponibilidade jurídica, que se concretizará em momento ulterior (quanto do levantamento do depósito, viabilizado pelo alvará judicial).

22. Depósito à disposição do Juízo (e não, ainda, à disposição do beneficiário) não se constitui em rendimento efetivamente recebido pelo contribuinte ou disponível, como requer a legislação (RIR/1999, arts. 620, § 1º e 718, respectivamente).

23. Neste caso, nem o rendimento foi efetivamente recebido nem tampouco está disponível. Portanto, quando do mero depósito judicial à disposição do Juízo, sem ainda haver, neste momento, efetiva disponibilização para o beneficiário (que poderá ainda depender de cálculos, impugnáveis, tornando-o líquido; depender de alvará de levantamento da importância), não se consumou ainda o fato gerador do imposto de renda na fonte, não devendo haver neste momento, em decorrência, retenção do imposto de renda na fonte.

24. Enfatize-se, por oportuno, caso à época do levantamento do depósito a fonte pagadora não tenha mais qualquer ingerência ou gerenciamento sobre os rendimentos pagos, isso torna-a dispensada da obrigação legal atinente à retenção do imposto de renda. Os rendimentos serão tributados na declaração de ajuste anual dos beneficiários.

25. Na Solução de Consulta SRRF/10ª RF/Disit nº 153, de 31 de agosto de 2005 – em que a matéria foi tratada mais espartanamente, visto ser indagação incidental – esta Superintendência já assentara em sua ementa:

DEPÓSITO JUDICIAL. RETENÇÃO NA FONTE. INAPLICABILIDADE.

A obrigação tributária de retenção e recolhimento de imposto de renda incidente sobre rendimentos pagos em virtude de decisão judicial fixada pelo art. 46 da Lei nº 8.541, de 1992 (base legal do art. 718 do RIR/1999), não se aplica à pessoa física ou jurídica obrigada a esse pagamento quando o valor destinado ao cumprimento da obrigação for objeto de depósito judicial posteriormente levantado pelo beneficiário dos rendimentos.

O fato de não haver retenção do imposto de renda pela fonte pagadora no momento do depósito, não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de oferecer à tributação os valores recebidos na sua Declaração de Ajuste Anual referente ao ano-calendário da percepção dos rendimentos.

26. Atente-se, de outro lado, de que o fato de o devedor ter adimplido sua obrigação para com o credor, com o depósito em juízo, conforme aduz, não implica isso, para efeitos de

imposto de renda na fonte, a ocorrência do fato gerador neste momento. Trata-se de situações distintas, autônomas. A disponibilidade jurídica deste rendimento (efeitos fiscais) para o credor judicial vai dar-se, reitere-se, em momento posterior, quando do alvará e levantamento do depósito (efetiva disponibilização do rendimento).

27. O vetusto Parecer Normativo CST nº 121, de 31 de agosto de 1973 (DOU 24.09.1973), uma das raras manifestações normativas da ora Secretaria da Receita Federal do Brasil sobre a matéria (imposto de renda na fonte/disponibilidade jurídica), já abonara este entendimento. Assim dispõe sua ementa:

Não integram o rendimento bruto, no cálculo da renda líquida imponible as parcelas creditadas que não estejam juridicamente à disposição do contribuinte. (grifou-se)

27.1 Em seu corpo, explicita o Parecer Normativo CST nº 121, de 1973:

Dispõe o art. 118 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 58.400, de 10 de maio de 1966, que o imposto sobre os rendimentos do trabalho assalariado deverá ser recolhido pela fonte pagadora dentro do mês seguinte àquele em que houver sido efetuado o pagamento ou o Crédito aos beneficiários.

Claro está que o Regulamento aí se refere aos créditos incondicionais, não sujeitos a termo, e portanto, inteiramente à disposição do beneficiário, e não aos condicionados ou com vencimento previamente ajustado, porque estes não estão, ainda, juridicamente, à disposição do contribuinte. (sublinhas minhas)

28. De lembrar, também, por derradeiro, a estreita simetria que reveste os pagamentos feitos a pessoas físicas, sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, e os rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, tributáveis na declaração de ajuste anual, sujeitos ao regime de caixa (regime financeiro), em que os rendimentos são tributados quando da sua efetiva percepção.

Conclusão

29. Diante do exposto, conclui-se que no caso de pagamento de rendimentos a pessoas físicas, ainda pendente de liberação de depósito judicial, a eventual incidência de imposto de renda na fonte só ocorrerá quando do levantamento desse depósito, posto aí configurar-se o fato gerador com a efetiva disponibilidade jurídica da renda.

A fonte pagadora não é responsável pela retenção do imposto de renda se à época do levantamento do depósito não mais detiver a disponibilização dos rendimentos.

Ordem de Intimação

Publique-se no Diário Oficial da União extrato da ementa desta Solução de Consulta, no prazo máximo de noventa dias, contado da data da solução, em atendimento ao disposto no art. 48, § 4º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

Encaminhe-se este processo XXX da Delegacia da Receita Federal do Brasil XXX (RS) para ciência desta Solução de Consulta ao interessado, mediante cópia, e

adoção das medidas adequadas à sua observância, nos termos do art. 6º, inciso IV, da IN RFB nº 740, de 2007.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso voluntário ou de ofício, nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra solução de consulta, divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, à Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em Brasília (DF), em conformidade com o art. 16 da IN RFB nº 740, de 2007. O prazo para interposição do recurso é de trinta dias, contado da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, competindo ao interessado comprovar a existência das soluções divergentes acerca de idênticas situações, mediante juntada das correspondentes publicações.

GILBERTO SOUZA FERNANDES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Delegação de Competência
Portaria SRRF10 nº 299, de 09.04.2009
DOU de 14.04.2009