



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE CONSULTA

67 – COSIT

DATA

28 de março de 2025

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. PAGAMENTOS COM VALORES ORIUNDOS DO RATEIO DOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS PREVISTO NO ART. 47-A, §1º, DA LEI Nº 14.113, DE 2020.

Os valores do rateio dos recursos extraordinários previsto no art. 47-A, §1º, da Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, pagos aos profissionais do magistério em razão do efetivo exercício de suas atividades no ensino fundamental público no período de 1997 a 2006, sujeitam-se à incidência das contribuições sociais previdenciárias.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 195, incisos I, alínea “a”, e II; Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 20, art. 22, inciso I, e art. 28, inciso I; Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, art. 7º; Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, art. 47-A, §1º.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. PAGAMENTOS COM VALORES ORIUNDOS DO RATEIO DOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS PREVISTO NO ART. 47-A, §1º, DA LEI Nº 14.113, DE 2020.

Os valores do rateio dos recursos extraordinários previsto no art. 47-A, §1º, da Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, pagos aos profissionais do magistério em razão do efetivo exercício de suas atividades no ensino fundamental público no período de 1997 a 2006, sujeitam-se à incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 153, §2º, inciso I; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 43; Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020, art. 47-A, §1º; Regulamento do Imposto sobre a Renda -

RIR/2018, arts. 33 e 34, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018; Instrução Normativa nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 3º.

RELATÓRIO

Em petição protocolizada em 05 de junho de 2023, a consulente acima identificada, por meio de seu representante legal, nos termos dos artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e do artigo 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, apresenta consulta sobre interpretação da legislação que trata da incidência das contribuições sociais previdenciárias e do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF sobre os pagamentos efetuados com valores oriundos de rateio de recursos extraordinários do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério - Fundef, recebidos em decorrência de decisões judiciais relativas ao cálculo do valor anual por aluno, previsto no art. 47-A da Lei nº 14.113, de 25 de dezembro de 2020.

2. Após salientar que o inciso II do §2º do art. 47-A da Lei nº 14.113, de 2020, dispõe que o valor a ser pago a cada profissional tem caráter indenizatório e não se incorpora à remuneração dos servidores ativos ou aos proventos dos inativos que fizerem parte do rateio, a consulente formula a seguinte questão:

Diante do exposto e com vistas a dirimir a dúvida referente a matéria, questionamentos se, nos pagamentos realizados com os recursos extraordinários recebidos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios em decorrência de decisões judiciais relativas ao cálculo do valor anual por aluno para a distribuição dos recursos oriundos dos fundos e da complementação da União ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef), deverá ser realizada, na fonte, retenções de Imposto de Renda e Contribuições Sociais (INSS).

3. É o relatório.

FUNDAMENTOS

4. A consulta acerca da legislação tributária relativa aos tributos administrados pela RFB encontra-se prevista nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430/1996, regida pelo disposto nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021. Trata-se de instrumento que tem por objetivo dar segurança jurídica àquele que possui dúvidas quanto à interpretação de dispositivos legais aplicáveis a fato determinado.

5. Ressalta-se que a Solução de Consulta não se presta a verificar a efetiva ocorrência e exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, mas os toma em sua tipicidade e conexão com o

campo semântico de texto normativo submetido a interpretação. Nesse sentido, a Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas por consultante ou terceiros com quem ele se relacione, bem como não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, ela se aplica (IN RFB nº 2.058, de 2021, art. 45).

6. No presente caso, o objeto da consulta se desdobra em dois aspectos: (i) a abrangência do pagamento previsto no art. 47-A, §1º, da Lei nº 14.113, de 2020, pelos critérios materiais da regra-matriz de incidência tributária das contribuições previdenciárias; (ii) a abrangência do pagamento previsto no art. 47-A, §1º, da Lei nº 14.113, de 2020, pelos critérios materiais da regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda da pessoa física.

Contribuições Sociais Previdenciárias

7. Para um preciso posicionamento do primeiro aspecto da questão, impende reproduzir a previsão dos tributos na Constituição, bem como o delineamento de seus aspectos materiais na lei de instituição, para, por fim, promover o cotejamento com a verba objeto do questionamento da consultante.

8. Na Constituição Federal de 1988, estão previstas as contribuições sociais cuja arrecadação vincula-se à Previdência Social, nos seguintes termos:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

9. Acerca da contribuição do empregador, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dispõe:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das **remunerações** pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas a retribuir o trabalho**, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, **quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços**,

nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das **remunerações pagas ou creditadas**, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das **remunerações pagas ou creditadas a qualquer título**, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;

(...) (destacou-se)

10. Por sua vez, quanto à contribuição do empregado, dispõe a Lei nº 8.212, de 1991:

Art. 20. A contribuição do empregado, inclusive o doméstico, e a do trabalhador avulso é calculada mediante a aplicação da correspondente alíquota sobre o seu salário-de-contribuição mensal, de forma não cumulativa, observado o disposto no art. 28, de acordo com a seguinte tabela:

(...)

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a **remuneração** auferida em uma ou mais empresas, **assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados** a qualquer título, durante o mês, destinados a **retribuir o trabalho**, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, **quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços** nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(destacou-se)

11. Extraí-se do texto normativo que o aspecto material é composto pelos termos “pagos”, “creditados”, “devidos” e “auferida”, conjugados com o termo “remuneração”, elemento nuclear para a incidência das contribuições sociais previdenciárias, conceituado normativamente como retribuição ao empregado tanto pelos serviços prestados quanto pelo fato de colocar-se à disposição do empregador, por força do contrato de trabalho.

12. Nesse cenário, o termo “remuneração” integra o núcleo da oração que estabelece o aspecto material da regra-matriz de incidência tributária, bem como delimita a sua base de cálculo, como suporte mensurador das proporções reais do fato e delimitador dos componentes do débito,

de forma imediata quanto ao art. 22, inciso I, e como elemento central na definição de salário-de-contribuição do art. 28, inciso I, ambos da Lei nº 8.212, de 1991.

13. Destaca-se que o ordenamento jurídico prevê formas diferentes de cálculo da retribuição pelos serviços prestados em condições que, apesar de especiais, não desconfiguram a sua natureza remuneratória, como ocorre com as horas extras, pagas em razão da atividade laboral desenvolvida em circunstâncias específicas que ensejam aplicação de adicional, sem que, contudo, configure-se lesão a direito do qual decorra responsabilidade por reparação. Em hipóteses como essa, preservada a natureza remuneratória da verba, incide a contribuição previdenciária, conforme pacificado no Tema Repetitivo nº 687 do Superior Tribunal de Justiça e cristalizado na Solução de Consulta Cosit nº 103, de 7 de abril de 2014.

14. Diferentemente da retribuição paga diretamente pelo empregador ou por terceiro em virtude do contrato de trabalho, atrelada à disposição ou a efetivos serviços prestados, seja com cálculo normal ou majorado por determinação legal, possuem natureza indenizatória as importâncias devidas na relação de emprego em razão de perda ou lesão de direito provocada de forma dolosa ou culposa pelo empregador ou seus prepostos, escapando do programa normativo delineado no texto que define o aspecto material e a base de cálculo para a incidência das contribuições sociais previdenciárias.

15. No mesmo sentido, não estão abarcadas pelo programa normativo as utilidades entregues ao empregado para a realização do trabalho, ofertadas no interesse precípua da execução da atividade a ser desenvolvida, e não como retribuição pelos serviços prestados ou pelo fato de o empregado colocar-se à disposição do empregador por força do contrato de trabalho.

16. Por fim, há que se destacar que, tratando da base de cálculo das hipóteses de incidência previstas nos incisos do art. 22 e no inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, o § 9º desse artigo complementa o texto normativo com duas funções distintas: (i) ratificadora do critério (simbólica), confirmando os contornos externos do aspecto material previsto nos incisos dos *caputs* dos referidos artigos pela declaração expressa de que algumas verbas de natureza indenizatória não integram a base de cálculo; (ii) delimitadora interna, pormenorizando o dimensionamento dos componentes do débito pela exclusão de parcelas que, embora possuam natureza remuneratória, não sofrem a incidência do tributo instituído nos referidos artigos.

17. Saliencia-se que a análise acerca da incidência de contribuições sociais previdenciárias à luz da natureza remuneratória ou indenizatória de verbas pagas, devidas ou creditadas no âmbito da relação trabalhista já foi objeto de Soluções de Consulta Cosit, notadamente das Soluções de Consulta nº 103, de 2014, nº 143, de 2016, nº 156, de 2016, nº 117, de 2017, e nº 108, de 2023.

18. Fixadas essas premissas, destaca-se o art. 47-A da Lei nº 14.113, de 2020:

Art. 47-A. Serão utilizados na mesma finalidade e de acordo com os mesmos critérios e condições estabelecidos para utilização do valor principal dos Fundos os recursos extraordinários recebidos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos

Municípios em decorrência de decisões judiciais relativas ao cálculo do valor anual por aluno para a distribuição dos recursos: (Incluído pela Lei nº 14.325, de 2022)

I - dos fundos e da complementação da União ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef), previstos na Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996; (Incluído pela Lei nº 14.325, de 2022)

II - dos fundos e da complementação da União ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) 2007-2020, previstos na Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007; (Incluído pela Lei nº 14.325, de 2022)

III - dos fundos e das complementações da União, nas modalidades VAAF e VAAT, ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb) permanente, previstos nesta Lei. (Incluído pela Lei nº 14.325, de 2022)

§ 1º Terão direito ao rateio de que trata o **caput** deste artigo: (Incluído pela Lei nº 14.325, de 2022)

I - os profissionais do magistério da educação básica que estavam em cargo, emprego ou função, integrantes da estrutura, quadro ou tabela de servidores do Estado, do Distrito Federal ou do Município, com vínculo estatutário, celetista ou temporário, desde que em efetivo exercício das funções na rede pública durante o período em que ocorreram os repasses a menor do Fundef 1997-2006 ou do Fundeb 2007-2020 a que se referem os incisos I e II do **caput** deste artigo; (Incluído pela Lei nº 14.325, de 2022)

II - os profissionais da educação básica que estavam em cargo, emprego ou função, integrantes da estrutura, quadro ou tabela de servidores do Estado, do Distrito Federal ou do Município, com vínculos estatutário, celetista ou temporário, desde que em efetivo exercício das funções na rede pública durante o período em que ocorreram os repasses a menor do Fundeb permanente a que se refere o inciso III do **caput** deste artigo; (Incluído pela Lei nº 14.325, de 2022)

III - os aposentados que comprovarem efetivo exercício nas redes públicas escolares, nos períodos dispostos nos incisos I e II do **caput** deste artigo, ainda que não tenham mais vínculo direto com a administração pública que os remunerava, e os herdeiros, em caso de falecimento dos profissionais alcançados por este artigo. (Incluído pela Lei nº 14.325, de 2022)

§ 2º O valor a ser pago a cada profissional: (Incluído pela Lei nº 14.325, de 2022)

I - é proporcional à jornada de trabalho e aos meses de efetivo exercício no magistério e na educação básica, no caso dos demais profissionais da educação básica previstos no inciso III do **caput** do art. 61 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996; (Incluído pela Lei nº 14.325, de 2022)

II - tem caráter indenizatório e não se incorpora à remuneração dos servidores ativos ou aos proventos dos inativos que fizerem parte do rateio definido no § 1º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 14.325, de 2022)

19. Verifica-se que o rateio de recursos extraordinários do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério - Fundef, recebidos em decorrência de decisões judiciais relativas ao cálculo do valor anual por aluno, tem por causa a ocorrência de repasses a menor no período de 1997-2006, dos quais decorre direito à complementação aos profissionais do magistério da educação básica que estavam em cargo, emprego ou função, integrantes da estrutura, quadro ou tabela de servidores do Estado, do Distrito Federal ou do Município, com vínculo estatutário, celetista ou temporário, no referido período, ainda que atualmente aposentados.

20. Na origem, os repasses estavam previstos no art. 7º da Lei nº 9.424, de 24 de dezembro de 1996, que previu a utilização de 60% (sessenta por cento) dos recursos do Fundef para fins de remuneração dos profissionais do magistério, em efetivo exercício de suas atividades no ensino fundamental público. Ao ensejo:

LEI nº 9.424, DE 24 DE DEZEMBRO DE 1996

Dispõe sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério, na forma prevista no art. 60, § 7º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e dá outras providências.

[...]

Art. 7º Os recursos do Fundo, incluída a complementação da União, quando for o caso, serão utilizados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, assegurados, pelo menos 60% (sessenta por cento) para a remuneração dos profissionais do magistério, em efetivo exercício de suas atividades no ensino fundamental público.

Parágrafo Único - Nos primeiros cinco anos, a contar da publicação desta Lei, será permitida a aplicação de parte dos recursos da parcela de 60% (sessenta por cento), prevista neste artigo, na capacitação de professores leigos, na forma prevista no art. 9º, § 1º.

21. Do dispositivo, extrai-se a inequívoca natureza remuneratória da verba, paga aos profissionais do magistério em razão do efetivo exercício de suas atividades no ensino fundamental público no período de 1997 a 2006, o que implica a incidência das contribuições sociais previdenciárias, que não se afasta pelo atraso no pagamento de crédito previsto e não quitado integralmente ao tempo e modo previstos na legislação.

22. Adicione-se que os parâmetros estabelecidos para a quantização do valor a ser recebido pelos profissionais são elementos da relação de trabalho normalmente utilizados para a fixação de contraprestação: jornada de trabalho e tempo de exercício, o que reforça sua feição remuneratória. Portanto, a adjetivação legal dada à parcela distribuída reclama considerações

equivalentes às feitas no bojo da Solução de Consulta Cosit nº 108, de 7 de junho de 2023, que argumentou:

(...)

27. (...) é possível concluir que a expressão *natureza indenizatória* inserta no dispositivo não possui apenas intuito declaratório, mas consubstancia sinal de valoração superveniente e ferramenta de interpretação das repercussões jurídicas do fato típico do qual trata, permitindo distinguir dois aspectos da mesma realidade, o ato objeto do contrato de trabalho que enseja a remuneração e a concomitante lesão do direito trabalhista que enseja a reparação.

28. Entretanto, há de se ponderar que isso necessariamente reverbera na seara das obrigações trabalhistas, mas não necessariamente vincula a tributária. Isso porque, mesmo que o pagamento destacado pela supressão parcial ou total do direito a intervalo intrajornada ostente textualmente natureza indenizatória, não há qualquer disposição legal, mesmo após a vigência da Lei 13.467, de 2017, determinando que a verba paga, creditada, devida ou auferida por força do §4º do artigo art. 71 da CLT não corresponde ao aspecto material da regra-matriz delineada no art. 22, I, e 28, I, da Lei nº 8.212, de 1992. Ou seja, não houve fato novo que extinga a percepção de que o fato gerador ocorre com a retribuição do trabalho desempenhado durante o período reservado, por lei, ao repouso e alimentação. A não incidência do tributo na relação trabalhista é uma exceção, e as exceções tributárias reclamam disposição expressa pontual e interpretação literal.

29. Essa constatação não reduz a lei, face aos reflexos significativos sobre (todos) os direitos trabalhistas, como férias, 13º salário e FGTS. Porém, para adentrar os domínios tributários, é mandatória a verdade material, a alcunha imposta em lei não transmuda a essência (tributária) da verba; a hipótese de incidência tributária debruça-se sobre o fato gerador definido em lei, a qual reza que incidem as referidas contribuições sobre valor pago, "*a qualquer título*", para retribuir o trabalho. Então, se o pagamento, à semelhança da hora extraordinária, é retribuição por trabalho desempenhado em horário extra, a circunstância amolda-se à hipótese de incidência por excelência do tributo previdenciário, que é a contraprestação pelo trabalho realizado. Dessa forma, o valor, a qualquer título, pago para retribuir o labor, satisfaz o fato gerador em exame.

30. O único argumento para afastar a tributação seria o arbitramento legal da "natureza indenizatória", mas, como dito, a legislação tributária é imune a essas vicissitudes, primeiro devido à autonomia do tipo tributário, que é quem descreve abstratamente a hipótese de incidência, segundo, devido à expressão de *redundância necessária* "a qualquer título", que radicaliza e oblitera de vez qualquer incerteza. Da perspectiva legal tributária, a simples alteração do título da verba não modifica o evento fatural. É sabido que, em face de adjetivações arbitrárias, em diversos episódios no escopo da tributação previdenciária a interpretação desta RFB orientou-se pela hipótese de incidência e a natureza concreta do evento. Esse retrospecto endossa a necessidade de sempre perquirir a

realidade intrínseca sem embargo do invólucro vocabular que a reveste, sendo essa a essência-hermenêutica do caso em vista.

(...)

23 Importa, ainda, mencionar a Solução de Consulta Cosit nº 92, de 25 de abril de 2023, que, embora trate da hipótese do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), apresenta elementos que podem ser trazidos ao caso do Fundef, por similitude. Veja-se:

PAGAMENTO DO RATEIO DOS RECURSOS REMANESCENTES DO FUNDEB PARA PROFISSIONAIS DA EDUCAÇÃO VINCULADOS AO RGPS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. COMPETÊNCIA LEGISLATIVA E TRIBUTÁRIA EXCLUSIVA DA UNIÃO. TRIBUTAÇÃO DE PRÊMIOS. REQUISITOS.

Os valores pagos a título de rateio de recursos remanescentes do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), nos termos do § 2º do art. 26 da Lei nº 14.113, de 2020, destinados a retribuir a atuação efetiva no desempenho das atividades de profissionais da educação segurados, na espécie, do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), ainda que de modo eventual e expressamente desvinculado dos vencimentos ou subsídios, possuem natureza remuneratória, devendo submeter-se, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

Acresce que, no que se refere ao RGPS, a competência legislativa da União é privativa, sendo também de sua competência exclusiva a instituição de contribuição previdenciária para esse Regime. Destarte, na hipótese, é irrelevante a previsão, constante em decreto estadual, no sentido de que não incidirão descontos previdenciários sobre o valor percebido pelos servidores no citado rateio.

Por seu turno, os prêmios excluídos da incidência da contribuição previdenciária, entre outros requisitos, não poderão decorrer de obrigação legal ou de ajuste exposto, hipótese em que restaria descaracterizada a liberalidade do empregador, e devem decorrer de desempenho superior ao ordinariamente esperado, de forma que aquele deverá comprovar, objetivamente, qual o desempenho esperado e também o quanto esse desempenho foi superado.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 151, DE 14 DE MAIO DE 2019.

Imposto sobre a Renda da Pessoa Física - IRPF

24. Quanto ao segundo aspecto da questão formulada pela consulente, destaca-se que, de acordo com o art. 153, §2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, o imposto sobre a renda, de competência da União, “*será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei*”.

25. A generalidade significa que todos aqueles que auferirem renda devem contribuir aos cofres públicos. Em outras palavras, exprime a noção de que o imposto sobre a renda deve incidir sobre todos os contribuintes que realizem o ato ou estejam em igual relação com o fato previsto na hipótese de incidência. A universalidade, por sua vez, informa que o imposto deve incidir sobre toda a renda auferida, independentemente da sua natureza jurídica ou denominação dos rendimentos. Nesse sentido, o imposto sobre a renda deve compreender quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte.

26. Por se qualificar como conceito constitucional indeterminado, de amplo espectro e de alta complexidade, os contornos do termo renda e da expressão proventos de qualquer natureza foram delimitados pelo legislador infraconstitucional. Nesse sentido, por meio do artigo 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN, o legislador complementar dispôs:

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

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

27. Sendo o aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a renda a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (renda) ou de qualquer outra causa (proventos), em harmonia com as disposições do CTN e sobretudo com os critérios de generalidade e universalidade previstos no texto constitucional, o Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que aprovou o Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), dispôs:

Art. 33. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e as pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza e os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, **caput**, incisos I e II; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

Art. 34. A tributação independe da denominação dos rendimentos, dos títulos ou dos direitos, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou dos proventos, sendo suficiente, para a incidência do imposto sobre a renda, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título (Lei nº 5.172, de

1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º; e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Parágrafo único. Sem prejuízo do ajuste anual, se for o caso, os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal aquele da entrega de recursos pela fonte pagadora, inclusive por meio de depósito em instituição financeira em favor do beneficiário (Lei nº 7.713, de 1988, art. 2º; e Lei nº 8.134, de 1990, art. 2º ao art. 4º).

28. Por sua vez, a Instrução Normativa nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, ao dispor sobre normas gerais de tributação relativas ao IRPF, como não poderia ser diferente, seguiu a mesma linha de regulamentação observada na elaboração do RIR/20018, *in verbis*:

Art. 3º Constituem rendimentos tributáveis todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro e, ainda, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 1º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

§ 2º Os rendimentos recebidos em bens são avaliados em dinheiro pelo valor de mercado que tiverem na data do recebimento.

§ 3º Sem prejuízo do ajuste anual, se for o caso, os rendimentos são 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.

CONCLUSÃO

29. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que os valores do rateio dos recursos extraordinários previsto no art. 47-A, §1º, da Lei nº 14.113, de 2020, pagos aos profissionais do magistério em razão do efetivo exercício de suas atividades no ensino fundamental público no período de 1997 a 2006, sujeitam-se à incidência das contribuições sociais previdenciárias e do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Encaminhe-se ao Chefe da Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil na 6ª Região Fiscal - SRRF06.

Assinado digitalmente
LUCAS GUSMÃO BARRETO

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais - Copen e à Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras - Cotir.

Assinado digitalmente

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

Assinatura digital

ANDRÉ ROCHA NARDELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Copen

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO A. L. DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a presente Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação