



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

C  
O  
S  
I  
T  
=  
S  
.  
1

---

## Solução de Consulta nº 307 - Cosit

**Data** 17 de dezembro de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

DECLARAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (DIRF).  
BENEFICIÁRIOS PESSOAS FÍSICAS. LUCROS E DIVIDENDOS.

Para efeito de prestação de informações na Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf), a pessoa jurídica deverá registrar, quanto aos lucros e dividendos a que têm direito as pessoas físicas, somente os valores efetivamente pagos no ano-calendário.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43, 113, § 1º, e 114; Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 11; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 2º; Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, arts. 2º e 3º; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 3º, parágrafo único; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 2º, 34, parágrafo único, e 974; Instrução Normativa RFB nº 1.500, 29 de outubro de 2014, arts. 3º, § 3º, 53, inciso II e § 1º, 54, 55, 56, 65 e 66; Instrução Normativa RFB nº 1.836, de 3 de outubro de 2018, arts. 11, inciso VIII, e 13, inciso VII, alínea “d”; Instrução Normativa RFB nº 1.858, de 20 de dezembro de 2018.

## **Relatório**

1. A pessoa jurídica acima identificada, sociedade simples limitada, “com ramo de atividade de XXXX”, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº

1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da prestação de informações na Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf).

2. Explana que “apura seus resultados mensalmente e distribui os eventuais lucros para seus sócios, no mês subsequente, nos termos da legislação em vigor”, e que, “após a apuração de seus resultados mensais, atribui o valor devido para cada sócio, transferindo esses valores do seu PATRIMÔNIO LÍQUIDO para seu PASSIVO CIRCULANTE, em contas individualizadas por sócio”. E destaca que “nem sempre o pagamento é realizado de forma integral, o que significa dizer valores creditados podem ser superiores aos valores efetivamente pagos”.

3. Então, transcreve o art. 974 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, que trata da obrigação das pessoas físicas e jurídicas de prestar informações sobre os rendimentos que pagaram ou creditaram no ano-calendário anterior, e também o art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, o qual constitui a matriz legal daquele artigo. Nas duas transcrições, a consulente grifa os verbos pagar e creditar.

4. Em seguida, faz estes comentários sobre as “instruções de preenchimento da DIRF/2019” (destaques conforme o original):

*Por outro lado, as instruções de preenchimento da DIRF/2019, no item 20.2.4 – Subficha Rendimentos isentos e não tributáveis, orientam:*

*“**Informe os rendimentos** isentos e não tributáveis **pagos ou creditados** pelo declarante, por si ou na qualidade de representante de terceiro, relativos:*

*d) aos valores de lucros e dividendos **pagos ou creditados** a partir de 1996, quando o valor total anual pago for igual ou superior a R\$ 28.559,7 (vinte e oito mil, quinhentos e cinquenta e nove reais e setenta centavos).” (grifo nosso)*

5. Depois disso, apresenta os seguintes questionamentos (grifos da consulente):

*1 – Para o preenchimento de sua DIRF, se a consulente atribuir um valor de lucro de, digamos, R\$ 100.000,00, a um sócio, creditando esse valor em sua conta-corrente nominal no passivo circulante, mas efetuar o pagamento de apenas R\$ 80.000,00, deve informar na DIRF o **valor creditado** (R\$100.000,00) ou o **valor efetivamente pago** (R\$80.000,00)?*

*2 – Caso seja informado o valor creditado ao sócio, em vez do efetivamente pago, não ficará inconsistente com a descrição constante da DIRF, que diz LUCROS E DIVIDENDOS PAGOS A PARTIR DE 1996?*

*3 – E, finalmente, caso seja informado valor efetivamente pago, não estará descumprindo o determinado no Decreto nº 9.580, de 22/11/2018, art. 974, e no Decreto-Lei nº 1.968, de 23/11/1982, art. 11?*

6. Impende registrar que a sociedade consulente é composta exclusivamente por sócios pessoas físicas, conforme cópia do seu contrato social constante às fls. xx a xx.

## Fundamentos

7. O art. 974 do RIR/2018, que tem por matriz legal o art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968, de 1982, está assim escrito (em negrito no original; sublinhas acrescentadas):

***Declaração de rendimentos pagos e imposto sobre a renda retido na fonte***

*Art. 974. As pessoas físicas ou jurídicas são obrigadas a prestar, na forma, no prazo e nas condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, informações sobre os rendimentos que pagaram ou creditaram no ano-calendário anterior, por si ou como representantes de terceiros, com indicação da natureza das respectivas importâncias, do nome, do endereço e do número de inscrição no CPF ou no CNPJ, das pessoas que o receberam, e o imposto sobre a renda retido na fonte (Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 11; e Lei nº 9.779, de 1999, art.16).*

8. Em cumprimento ao disposto no artigo acima transcrito, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) edita anualmente Instrução Normativa para estabelecer as normas para prestação de informações atinentes aos rendimentos pagos ou creditados, e ao respectivo Imposto sobre a Renda descontado na fonte (quando for o caso), no ano-calendário, por meio da apresentação da Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf).

9. As normas referentes à apresentação da Dirf relativa ao ano-calendário de 2018 foram disciplinadas pela Instrução Normativa RFB nº 1.836, de 3 de outubro de 2018, cujo art. 13 assim dispõe sobre o tema de que trata a consulta (sublinhou-se):

*Art. 11. As pessoas obrigadas a apresentar a Dirf 2019, conforme o disposto nos arts. 2º e 3º, deverão informar todos os beneficiários de rendimentos:*

*[...]*

*VIII - de dividendos e lucros, pagos a partir de 1996, e de valores pagos a titular ou sócio de microempresa ou empresa de pequeno porte, exceto pró-labore e aluguéis, quando o valor total anual pago for igual ou superior a R\$ 28.559,70 (vinte e oito mil, quinhentos e cinquenta e nove reais e setenta centavos);*

*[...]*

.....  
*Art. 13. A Dirf 2019 deverá conter as seguintes informações referentes aos beneficiários pessoas físicas domiciliadas no País:*

*I - nome;*

*II - número de inscrição no CPF;*

*III - relativamente aos rendimentos tributáveis:*

*[...]*

*VII - relativamente aos rendimentos isentos e não tributáveis:*

*[...]*

*d) os valores de lucros e dividendos pagos ou creditados a partir de 1996, observado o limite estabelecido no inciso VIII do caput do art. 11;*

[...]

10. De conformidade com o art. 13, inciso VII, alínea “d”, da Instrução Normativa RFB nº 1.836, de 2018, em se tratando de informações referentes a beneficiários pessoas físicas, devem ser informados na Dirf 2019 os lucros e dividendos **pagos** ou **creditados** a partir de 1996.

11. As instruções inseridas no Programa Gerador da Dirf 2019, aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 1.858, de 20 de dezembro de 2018, o qual é de uso obrigatório para o preenchimento da declaração (art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.836, de 2018), dispõem desta forma sobre o registro dos lucros e dividendos que tenham por beneficiários pessoas físicas (em negrito no original; sublinhas acrescentadas):

**20.2.4 Subficha Rendimentos isentos e não tributáveis**

*Informe os rendimentos isentos e não-tributáveis pagos ou creditados pelo declarante, por si ou na qualidade de representante de terceiro, relativos:*

[...]

*d) aos valores de lucros e dividendos pagos ou creditados a partir de 1996, quando o valor total anual pago for igual ou superior a R\$ R\$ 28.559,70 (vinte e oito mil, quinhentos e cinquenta e nove reais e setenta centavos);*

[...]

*Deverá ser informada a soma dos valores pagos em cada mês, independentemente de se tratar de pagamento integral em parcela única, de antecipações ou de saldo de rendimentos.*

[...]

12. Segundo relata a consulente, ela realiza o crédito **contábil** dos lucros aos sócios (“creditando esse valor em sua conta-corrente nominal no passivo circulante”), mas não efetiva o pagamento integral desses lucros no mês em que é realizado o crédito, questionando se deve registrar na Dirf o valor **creditado** ou o valor **efetivamente pago**.

13. A resolução desse questionamento, portanto, passa pelo alcance do termo “crédito”, no âmbito da legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), o qual está relacionado ao momento de ocorrência do fato gerador do imposto.

13.1. Não é demais comentar que, embora se trate de rendimentos isentos (art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995), segundo a doutrina, a isenção não afasta a ocorrência do fato gerador do imposto, implicando apenas a dispensa de seu pagamento (vejam-se, a título de exemplo, o Parecer PGFN nº 405, de 12 de março de 2003, e o Parecer Cosit nº 20, de 6 de setembro de 2013).

14. O fato gerador do Imposto sobre a Renda e o momento de sua ocorrência foram objeto de análise pela Solução de Consulta Cosit nº 7, de 3 de janeiro de 2019, da qual se extraíram trechos da exposição lançada a seguir.

15. O § 1º do art. 113 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) 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, vejam-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. Assim, nas hipóteses de incidência do Imposto sobre a Renda na fonte em relação a rendimentos auferidos por pessoas jurídicas, tal como demonstra sabê-lo a

consulente, o termo **crédito** significa o **crédito contábil**, efetuado por pessoa jurídica, em conta do passivo, nominal ao beneficiário – orientação já consignada no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 8, de 2 de setembro de 2014, e, ainda, na Solução de Divergência Cosit nº 26, de 31 de outubro de 2013, e nas Soluções de Consulta Cosit nº 161, de 24 de junho de 2014, e nº 153, de 2 de março de 2017.

18. 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, de forma não exaustiva, prescrevem 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.

19. Por conseguinte, no que se refere à incidência na fonte do Imposto sobre a Renda relativamente aos rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, o vocábulo **crédito** há de ser entendido como **crédito em conta bancária**, segundo o disposto no parágrafo único do art. 34 do RIR/2018, e no § 3º do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014, abaixo transcritos (sublinhou-se):

#### **RIR/2018**

*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).*

#### **Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014**

*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.*

[...]

*§ 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.*

19.1. Impende ressaltar que constitui exceção a essa regra o crédito de valores correspondentes aos juros sobre o capital próprio, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, expressamente prevista na Instrução Normativa SRF nº 41, de 22 de abril de 1998.

20. Disso deflui que, para efeito de prestação de informações na Dirf, nos termos do art. 974 do RIR/2018 e do art. 13, inciso VII, alínea “d”, da Instrução Normativa RFB nº 1.836, de 2018, a pessoa jurídica deverá informar, quanto aos lucros e dividendos atribuídos a pessoas físicas, somente os valores efetivamente pagos no ano-calendário.

21. Ante esse entendimento, a consultante manifesta o temor de que poderia estar “descumprindo o determinado no Decreto nº 9.580, de 22/11/2018, art. 974, e no Decreto-Lei nº 1.968, de 23/11/1982, art. 11”. Quanto a isso, basta recordar que, de conformidade com o art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, “a Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento”.

21.1. Quando se tratar do próprio consultante, “nenhum procedimento fiscal será instaurado, relativamente à espécie consultada, contra o sujeito passivo alcançado pela consulta, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão que lhe der solução definitiva” (art. 89 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

## **Conclusão**

22. Ante o exposto, conclui-se que, para efeito de prestação de informações na Dirf, nos termos do art. 974 do RIR/2018 e do art. 13, inciso VII, alínea “d”, da Instrução Normativa RFB nº 1.836, de 2018, a pessoa jurídica deverá informar, quanto aos lucros e dividendos atribuídos a pessoas físicas, somente os valores efetivamente pagos no ano-calendário.

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 ao Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinado digitalmente*  
IOLANDA MARIA BINS PERIN  
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

## **Ordem de Intimação**

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

*Assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit