

Coordenação-Geral de Tributação

Solução de Consulta nº 137 - Cosit**Data** 28 de março de 2019**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF****AUXÍLIO-DOENÇA. ISENÇÃO. CONDIÇÃO. FONTE PAGADORA.**

O auxílio-doença pago pelo Tesouro Municipal ou qualquer outra fonte pagadora que não a previdência oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios ou entidade de previdência privada não se enquadra nos critérios estabelecidos no art. 48 da Lei nº 8.541, de dezembro de 1992, para a isenção do IRPF, estando, dessa forma, sujeito à incidência tributária.

VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 399, DE 5 DE SETEMBRO DE 2017.**AUXÍLIO MATERNIDADE. INCIDÊNCIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL.**

O “auxílio maternidade” não está ao abrigo da isenção do IRPF concedida pelo art. 48 da Lei nº 8.541, de 1992.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43, 111, inciso II, 113, § 1º, 114, 175 e 176; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 35, inciso II, alínea k; Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, arts. 6º, incisos I e II, e 10, *caput* e § 3º; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 6º, inciso XI, Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, art. 22.

Relatório

1. O Município acima identificado, por meio de seu Procurador-Geral, formula consulta, nos termos da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da isenção do Imposto sobre a Renda relativamente aos rendimentos percebidos pelos servidores a título de auxílio-doença e auxílio-maternidade.

2. Inicia a consulta transcrevendo o art. 48 da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992 (destaques no original):

Art. 48. Ficam isentos do imposto de renda os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas decorrentes de seguro-desemprego, auxílio-natalidade, auxílio-doença, auxílio-funeral e auxílio-acidente, pagos pela previdência oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e pelas entidades de previdência privada. (Redação dada pela lei n.º 9.250, de 1995)

3. Menciona que, “por motivo de força maior (questões atuariais e por determinação do Tribunal de Contas do Estado XXX), a fonte pagadora do ‘Auxílio Doença’ e do ‘Auxílio Maternidade’ deixou de ser o Instituto XXX e passou a ser o Município XXX”, e acrescenta:

A dívida que afeta o Departamento de Pessoal do Município é se a transferência de responsabilidade do pagamento dos benefícios ao Ente Municipal interfere no direito à Isenção prevista no dispositivo legal acima transcrito, fato que gera dívida também em relação ao preenchimento da DIRF, no que se refere ao campo “Rendimento Isento e Não Tributável”, sendo certo que atualmente, ante a mudança de fonte pagadora, o Departamento de Pessoal optou por aplicar a tributação sobre os referidos auxílios.

4. Apresenta seu questionamento nos exatos termos abaixo:

1) Considerando que os rendimentos percebidos a título de “Auxílio Doença” e “Auxílio Maternidade” vem sendo pagos, por motivo de força maior e momentaneamente, pelos cofres do Município e não pelo Instituto XXX, pergunta-se se é possível ser mantida a isenção prevista no do Art. 48 da Lei n.º 8.541.

Fundamentos

5. Preliminarmente, visto que o consulente questiona sobre a possibilidade de o valor que vem sendo pago pelos cofres do Município, a título de “Auxílio Maternidade”, estar abrangido na isenção prevista no art. 48 da Lei n.º 8.541, de 23 de dezembro de 1992, faz-se necessário lançar algumas considerações acerca do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF).

6. O art. 113, § 1º, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), dispõe que a obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento de tributo e surge com a ocorrência do fato gerador, o qual, segundo o art. 114 do mesmo código, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação principal.

- 6.1. 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.

6.2. 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.

7. Por se tratar de isenção, há que destacar a expressa determinação constitucional de que a isenção somente poderá ser concedida mediante lei específica. Dispõe o § 6º do art. 150 da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993 (destacou-se):

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

8. Assim, verifica-se que a concessão da isenção não se aplica de forma ampla, mas tão-somente aos casos previstos de **forma expressa em lei**. E não poderia ser diferente, bastando para isso observar o regramento constante do inciso II do art. 111 do CTN, que impõe o dever de interpretar **literalmente** a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

(Destacou-se.)

9. O art. 48 da Lei nº 8.541, de 1992, mencionado pela consulente como fundamento para a isenção do auxílio-maternidade, assim estabelece:

Art. 48. Ficam isentos do imposto de renda os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas decorrentes de seguro-desemprego, auxílio-natalidade, auxílio-doença, auxílio-funeral e auxílio-acidente, pagos pela previdência oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e pelas entidades de previdência privada. (Redação dada pela lei nº 9.250, de 1995)

9.1. A Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, que dispõe sobre normas de tributação relativas à incidência do IRPF, disciplina essa isenção em seu art. 6º, inciso XI.

9.2. Note-se que os valores percebidos a título de “auxílio maternidade” não estão incluídos no art. 48 da Lei nº 8.541, de 1992, – tampouco há algum outro comando legal que lhes dê amparo para isenção. Inexistindo, portanto, dispositivo legal expresso que favoreça mencionados rendimentos com o benefício da isenção, ficam eles sujeitos à incidência da tributação do Imposto sobre a Renda.

10. No que toca especificamente à sujeição do valor pago pelos cofres do Município a título de auxílio-doença à isenção prevista no art. 48 da Lei n.º 8.541, de 1992, a questão já foi objeto de manifestação por esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), por meio da Solução de Consulta Cosit n.º 399, de 5 de setembro de 2017, da qual os trechos que interessam à elucidação deste tópico serão a seguir reproduzidos. Por conseguinte, nesta parte, a presente Solução de Consulta constitui-se em uma Solução de Consulta Vinculada, conforme o art. 22 da IN RFB n.º 1.396, de 2013.

Fundamentos

[...]

12. Quanto ao questionamento “a”, inicia-se o esclarecimento da dúvida apresentada informando à consultante que a isenção tributária configura uma forma de exclusão do crédito tributário que deve ser prevista em lei, a qual deve especificar as condições e requisitos exigidos para sua concessão, os tributos a que se aplica e o prazo, se for o caso, conforme arts. 175 e 176 do Código Tributário Nacional (CTN), a Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.

“Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

(...)

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.”

13. Conforme art. 111, inciso II, do CTN, a legislação que trata de outorga de isenção deve ser interpretada literalmente, não sendo possível ampliar, nem restringir o alcance de norma tributária isentiva.

“Art. 111. **Interpreta-se literalmente** a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

14. O art. 48 da Lei n.º 8.541, de 1992, com redação dada pela Lei n.º 9.250, de 26 de dezembro de 1995, concedeu isenção do IRPF relativa ao auxílio-doença, nos termos abaixo:

“Art. 48. **Ficam isentos do imposto de renda** os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas decorrentes de seguro-desemprego, auxílio-natalidade, **auxílio-doença**, auxílio-funeral e auxílio-acidente, **pagos pela previdência oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e pelas entidades de previdência privada.**(Redação dada pela lei n.º 9.250, de 1995)”

15. O RIR/1999 tratou da referida isenção no inciso XLII do art. 39, nos mesmos termos da Lei n.º 8.541, de 1992.

“Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

(...)

*XLII - os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas decorrentes de seguro-desemprego, auxílio-natalidade, **auxílio-doença**, auxílio-funeral e auxílio-acidente, pagos pela previdência oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e pelas entidades de previdência privada (Lei n.º 8.541, de 1992, art. 48, e Lei n.º 9.250, de 1995, art. 27);*

(...)"

16. O Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999, que regulamenta a Previdência Social, dispõe acerca dos regimes próprios de previdência social em seus arts. 6º e 10:

"Art.6º A previdência social compreende:

I - o Regime Geral de Previdência Social; e

II - os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos e dos militares.

(...)

Art. 10. O servidor civil ocupante de cargo efetivo ou o militar da União, Estado, Distrito Federal ou Município, bem como o das respectivas autarquias e fundações, são excluídos do Regime Geral de Previdência Social consubstanciado neste Regulamento, desde que amparados por regime próprio de previdência social.(Redação dada pelo Decreto n.º 3.265, de 1999)

(...)

§ 3º Entende-se por regime próprio de previdência social o que assegura pelo menos as aposentadorias e pensão por morte previstas no art. 40 da Constituição Federal.(Redação dada pelo Decreto n.º 3.452, de 2000))"

17. Ou seja, restou estabelecido em lei a isenção dos rendimentos relativos ao auxílio-doença, desde que se refira a um benefício de natureza previdenciária, pago pela previdência oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e pelas entidades de previdência privada.

*18. Estando os regimes próprios de previdência social dos servidores públicos e dos militares compreendidos na previdência social oficial, pode-se afirmar que o referido dispositivo legal também estabeleceu a isenção para o **auxílio-doença pago a servidor público pela previdência oficial dos entes federados**, dentre eles o auxílio-doença custeado pela previdência oficial dos servidores do município ao qual a consulente se refere.*

*19. A contrario sensu, pode-se afirmar que o auxílio-doença pago pelo Tesouro Municipal ou qualquer outra fonte pagadora que não a previdência oficial ou entidade de previdência privada **não** se enquadra nos critérios estabelecidos em lei para a isenção, estando, dessa forma, sujeito à incidência tributária.*

[...]

11. Na época em que a consulta foi apresentada, a isenção do Imposto sobre a Renda da pessoa física relativamente às hipóteses listadas no art. 48 da Lei n.º 8.541, de 1992, estava disciplinada no art. 39 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), transcrito no item 15 da Solução de Consulta Cosit n.º 399, de 2017.

11.1. Desde 23 de novembro de 2018, data de entrada em vigor do Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018, que revogou o Decreto n.º 3.000, de 1999, e aprovou o vigente Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), a referida isenção está disciplinada na alínea "k" do inciso II do art. 35 do RIR/2018, conforme se lê abaixo (destacou-se):

Art. 35. São isentos ou não tributáveis:

[...]

II - os seguintes rendimentos pagos pelas previdências públicas e privadas:

[...]

k) os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas decorrentes de seguro-desemprego, auxílio-natalidade, auxílio-doença, auxílio-funeral e auxílio-acidente, pagos pela previdência oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e pelas entidades de previdência privada (Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 48); e

[...]

12. Cumpro mencionar, ainda, que, em outra oportunidade, ao proferir a Solução de Consulta Cosit nº 147, de 29 de setembro de 2016, a Cosit definiu que os rendimentos percebidos a título de auxílio-doença, considerados isentos quando pagos na forma do art. 48 da Lei nº 8.541, de 1992, não se confundem com os valores recebidos a título de “licença para tratamento de saúde”, como se vê na sua ementa a seguir transcrita (destaques no original):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

ISENÇÃO. AUXÍLIO-DOENÇA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. INCABÍVEL PARA AUXÍLIO-DOENÇA.

O auxílio-doença não se confunde com a licença para tratamento de saúde, incidindo sobre esta o IRPF, tendo em vista 1) não existir lei prevendo a concessão de isenção especificamente para este rendimento e 2) não ser possível interpretar o art. 48 da Lei nº 8.541, de 1992, de forma extensiva ou utilizar-se da analogia, com a intenção de abarcar o rendimento auferido por servidor licenciado para tratamento de saúde como sujeito à isenção, já que normas isentivas devem ser interpretadas de forma literal.

DISPOSITIVOS LEGAIS: *Constituição Federal, de 1988, art. 150, § 6º; Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 48; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 39, XLII; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts. 111, 175 e 176; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 6º, XI.*

13. As íntegras das Soluções de Consulta ora referidas, podem ser encontradas no sítio da Secretaria da Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) na internet (<http://rfb.gov.br>), no menu “Onde Encontro”, opção “Soluções de Consulta”, mediante a informação do seu número e ano de publicação.

Conclusão

14. Diante do exposto, conclui-se que:

a) o auxílio-doença pago pelo Tesouro Municipal ou qualquer outra fonte pagadora que não a previdência oficial da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios ou entidade de previdência privada não se enquadra nos critérios estabelecidos no art. 48 da Lei nº 8.541, de 1992, para a isenção do IRPF, estando, dessa forma, sujeito à incidência tributária; e

b) o “auxílio maternidade” não está ao abrigo da isenção do IRPF concedida pelo art. 48 da Lei nº 8.541, de 1992.

À consideração superior.

[assinado digitalmente]
CASSIA TREVIZAN
Auditora-Fiscal da RFB

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

[assinado digitalmente]
MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

[assinado digitalmente]
IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

[assinado digitalmente]
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

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

[assinado digitalmente]
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit