



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	209 – COSIT
DATA	6 de setembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Normas de Administração Tributária

JUIZADOS ESPECIAIS FEDERAIS. UNIFICAÇÃO DE INTERPRETAÇÃO. EFEITOS NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A extensão dos efeitos, para a esfera administrativa, de entendimento firmado em decisão da Turma Nacional de Uniformização dos Juizados Especiais (TNU), pressupõe a inviabilidade de reversão da tese contrária à Fazenda Nacional, dependendo ainda da edição de ato interpretativo da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que reconheça a possibilidade dessa extensão.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, arts. 19, inciso VI, alínea “b” e 19-A, inciso III; Nota SEI nº 16/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

CONTRIBUIÇÃO EXTRAORDINÁRIA A PLANO FECHADO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. INDEDUTIBILIDADE.

As contribuições extraordinárias, ou seja, aquelas que se destinam ao custeio de déficit, serviço passado e outras finalidades não incluídas na contribuição normal, às entidades fechadas de previdência complementar, não são dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa física.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 354, DE 6 DE JULHO DE 2017.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 150, § 6º; Lei Complementar nº 108, de 29 de maio de 2001, art. 6º; Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, arts. 18 a 21, 68 e 69; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 4º, inciso V, e, 8º, incisos I e II, alínea “e”; Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 11; Instrução Normativa SRF nº 588, de 21 de dezembro de 2005, art. 6º.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada formula consulta sobre interpretação da legislação tributária, no rito da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, versando sobre o art. 4º, inciso V, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, que trata da dedução das contribuições para as entidades de previdência complementar, na apuração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF).

2. A Consulente é uma Entidade Fechada de Previdência Complementar, constituída nos termos da Lei Complementar nº 109, de 2001, cuja atividade consiste em coletar e administrar as reservas formadas pelas contribuições vertidas por seus participantes e assistidos, para assim suportar o pagamento dos benefícios de natureza previdenciária previstos nos planos de benefícios que administra.

3. Esclarece que em relação aos benefícios de previdência complementar que credita aos seus assistidos, por caracterizarem pagamento de rendimentos tributáveis, atua como fonte pagadora, sujeitando-se à obrigação legal de cálculo, apuração, retenção e repasse do IRRF.

4. Explica que as contribuições vertidas às entidades de previdência complementar pelos participantes e assistidos classificam-se em normais ou extraordinárias, na forma disposta pelo art. 19 da Lei Complementar nº 109, de 2001.

5. Entende que a legislação tributária - mais precisamente o art. 4º, inciso V, da Lei nº 9.250, de 1995 - não apresenta nenhum elemento jurídico que autorize a distinção entre contribuições normais e extraordinárias, existindo tal distinção exclusivamente para fins previdenciários e de controle administrativo e atuarial.

6. Deste modo, sustenta que as contribuições - sejam elas normais ou extraordinárias - atuam de maneira idêntica na formação das reservas matemáticas, convergindo para a mesma finalidade de custear os benefícios previdenciários, apenas se distinguindo em razão da previsibilidade de sua causa, o que, contudo, não justifica a distinção de tratamento para o fim de dedutibilidade do IRRF.

7. Informa a existência de diversas ações ajuizadas por seus participantes e assistidos, propugnando pela dedutibilidade das contribuições extraordinárias, todas com decisões favoráveis aos autores e que todas as decisões de Segunda Instância proferidas pelo Poder Judiciário são uniformes quanto ao equívoco da Solução de Consulta Cosit nº 354, de 6 de julho de 2017, sendo por isso certa a necessidade de reforma do seu entendimento.

8. Ante o exposto, a Consulente requer seja explicitado o entendimento da Administração Tributária quanto à interpretação da hipótese de dedução prevista no inciso V do art. 4º da Lei nº 9.250, de 1995, pugnando pelo reconhecimento de que todas as contribuições vertidas às entidades de previdência complementar - seja normal seja extraordinária - devem ser deduzidas da base de cálculo do IRRF. Em respaldo a tal entendimento, anexa Parecer firmado por jurista especializado.

9. O questionamento da Consulente está assim formulado:

1) Quanto à interpretação da hipótese de dedução prevista no inciso V do art. 4º da Lei nº 9.250, de 1995, todas as contribuições vertidas às entidades de previdência complementar - seja normal seja extraordinária - devem ser deduzidas da base de cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF?

FUNDAMENTOS

10. Conforme pontuou a Consulente, a questão por ela trazida já foi apreciada em caso idêntico, na Solução de Consulta (SC) Cosit nº 354, de 2017, na qual firmou-se o entendimento de que as contribuições extraordinárias não são dedutíveis da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF).

11. Tal constatação levaria, em princípio à simples vinculação da presente à SC Cosit nº 354, de 2017, por força do disposto no 34 da IN RFB nº 2.058, de 2021. Contudo, além desse tema de mérito, a Consulente traz à colação informação sobre a existência de decisão da Turma Nacional de Uniformização dos Juizados Especiais (TNU). Tal matéria deve aqui ser apreciada, haja vista seu potencial efeito vinculante, por força do art. 19, inciso VI, da Lei nº 10.522, de 2002, o que poderia importar a necessidade de revisão da SC Cosit nº 354, de 2017.

12. Feitas essas considerações, passa-se à análise do tema.

13. Como informa a Consulente, o tema da dedutibilidade das contribuições extraordinárias foi levado ao Judiciário em diversas demandas, do que resultou, conforme observa o Parecer jurídico anexado pela Consulente, entendimento firmado na Turma Nacional de Uniformização dos Juizados Especiais (TNU), no sentido de que as contribuições extraordinárias, destinadas ao saneamento das finanças da entidade fechada de previdência complementar podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto sobre a renda, divergindo, portanto, da SC Cosit nº 354, de 2017.

14. Assim se expressa a ementa da decisão da TNU:

As contribuições do assistido destinadas ao saneamento das finanças da entidade fechada de previdência privada podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto sobre a renda, mas dentro do limite legalmente previsto (art. 11 da Lei nº 9.532/97). (TNU, Tema 171, Processo 5008468-36.2017.4.04.7108, Rel. Juiz Federal Guilherme Bollorini Pereira, j. 26.10.2018, publicado no DJ em 27.02.2019)

15. A questão é de se verificar se referida decisão da TNU vincula ou não a Administração Tributária e em que medida. A esse respeito, o art. 19, inciso VI, da Lei nº 10.522, de 2002, com redação introduzida pela Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, assim dispõe:

Lei nº 10.522, de 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

(...)

VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando:(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou (Incluída pela Lei nº 13.874, de 2019)

b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e (Incluída pela Lei nº 13.874, de 2019)

16. Note-se que, de acordo com o dispositivo acima transcrito, o efeito vinculante à PGFN das decisões da TNU, aplica-se no âmbito da competência dessa Turma, vale dizer, no âmbito dos Juizados Especiais Federais e, ademais, quando não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional.

17. De outra parte, o art. 19-A da Lei nº 10.522, de 2002 vincula os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil às decisões judiciais firmadas nos termos do art. 19. Contudo, no caso do inciso VI, que inclui as decisões da TNU, tal vinculação não é automática, mas depende de ato da PGFN com a definição de abrangência das matérias alcançadas. Veja o texto do dispositivo em comento:

Lei nº 10.522, de 2002.

19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado:(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - o disposto no parecer a que se refere o inciso II do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que terá concordância com a sua aplicação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia;(Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - o parecer a que se refere o inciso IV do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do disposto no art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que, quando não aprovado por despacho do Presidente da República, terá concordância com a sua aplicação pelo Ministro de Estado da Economia; ou (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - nas hipóteses de que tratam o inciso VI do caput e o § 9º do art. 19 desta Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos responsáveis pela retenção de tributos e, ao emitirem laudos periciais para atestar a existência de condições que gerem isenção de tributos, aos serviços médicos oficiais. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

18. Em relação à presente situação, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 16/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, na qual delimitou o alcance do efeito vinculante da decisão da TNU ao âmbito dos Juizados Especiais Federais, ressaltando, inclusive, a eventualidade de futura revisão de entendimento, tendo em vista que o tema não foi ainda apreciado pelo STJ. Para melhor compreensão do tema, seguem-se excertos da Nota SEI em causa:

Nota SEI nº 16/2020/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME

(...)

10. Assim, percebe-se no âmbito da TNU, apesar dos esforços fazendários, a tese da impossibilidade de dedução do IR das contribuições extraordinárias pagas pelo assistido não prosperou, pois o entendimento firmado desconsidera que a contribuição em comento tem natureza extraordinária, não se pautando pelas regras aplicáveis às contribuições ditas “normais”, o que deixa mais claro que foi estendida, por analogia, uma regra de isenção, que não encontra respaldo legal e nem jurisprudencial.

11. Assim, a TNU consagrou uma tese que atende parcialmente a defesa fazendária, pois, reconhece a incidência do IR sobre as contribuições extraordinárias, mas permite a dedução, desde que limitada a 12%.

12. Em contrapartida ao entendimento da TNU, a jurisprudência do STJ é, ainda, silente quanto ao tema. Em consulta ao sítio eletrônico, localizou-se o PUIL 1.438/DF, não conhecido em razão da ausência de similitude entre os acórdãos paradigma e recorrido.

13. Destaca-se que, o citado PUIL foi interposto pelo particular/contribuinte, insistindo, perante o STJ, na tese da não incidência do IRPF. Esta é a tese mais abrangente que, inclusive, objeto do pedido do caso que afetado como representativo da controvérsia.

14. Em comunicação com a CASTJ, foi informado que há Acompanhamento Especial no tema e noticiado o julgamento monocrático no REsp 1.840.492/RS, de relatoria da Min. Assusete Magalhães, que assim, se pronunciou: Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, III, do RISTJ, dou provimento ao Recurso Especial, a fim de que todos os benefícios recebidos da entidade privada componham a base de cálculo do imposto de renda, respeitado o limite de 12% (doze por cento), instituído no art. 11 da Lei 9.532/97, nos termos da jurisprudência colacionada, invertido o ônus de sucumbência.

15. No entanto, observou-se que, no citado Recurso Especial, a questão da dedutibilidade no limite dos 12% não foi levada àquela Corte, confirmando que ainda não há entendimento definitivo sobre a matéria no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.

16. Portanto, considerando que, o STJ ainda não apreciou em definitivo o mérito da controvérsia vislumbra-se ser possível a reversão do entendimento firmado pela TNU, quanto à impossibilidade de dedução.

17. Já o Supremo Tribunal Federal entende que a matéria é infraconstitucional, sendo a alegação de violação à CF, em especial ao art. 150, §6º, meramente reflexa. A título de exemplo, cita-se Acórdão recente da relatoria do Min. Dias Toffoli:

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Direito Tributário. Imposto de renda. Base de cálculo. Dedução. Contribuições extraordinárias. Previdência complementar. Fatos e provas. Reexame. Impossibilidade. Legislação infraconstitucional. Ofensa reflexa. Precedentes. 1. Inadmissível, em recurso extraordinário, o reexame dos fatos e das provas dos autos (Súmula nº 279/STF), bem como a análise da causa à luz da interpretação dada à legislação infraconstitucional pertinente. 2. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 1% (um por cento) do valor atualizado da causa (art. 1.021, § 4º, do CPC). 3. Havendo prévia fixação de honorários advocatícios pelas instâncias.

18. Há diversas decisões monocráticas no mesmo sentido.

19. Diante do cenário acima delineado, conclui-se que, apesar de incidente repetitivo ter garantido a incidência do Imposto de Renda sobre as parcelas pagas a título de contribuição extraordinária decorrente de déficit, reconheceu a possibilidade de dedução da contribuição dentro do limite de 12% previsto no art. 11 da Lei 9.532/97, sem se atentar ao fato de que tal regramento não se aplica às contribuições extraordinárias. Ademais, a alegação acerca da impossibilidade de aplicação do art. 11 da Lei 9.532/97 às contribuições de natureza extraordinárias ainda não foi apreciada pelo STJ. Assim, em que pese a conclusão do julgamento em incidente repetitivo pela TNU sobre a matéria, é de se ressaltar a possibilidade de alteração de tal entendimento pelo STJ, desde que provocado. Portanto, mostra-se prudente a manutenção da defesa da matéria.

20. Diante do exposto, é possível, no momento, aplicar à matéria a dispensa prevista no art. 19, inciso VI, “a”, da Lei 10.522/2002 e o teor do art. 2º, II, da Portaria PGFN nº 985, de 2016, no âmbito da competência dos Juizados Especiais Federais, ressaltando a possibilidade de revisão, em caso de fixação de entendimento em sentido diverso pelo Superior Tribunal de Justiça, quando será possível a aplicação do art. 14, §4º, da Lei 10.259/2001.

21. Ademais, é de se considerar que os autores das demandas que abrangem o tema insistem na tese da não incidência do Imposto de Renda sobre os valores que extrapolem o limite de 12%. No que deve ser mantida a defesa, ainda na TNU, da aplicação da literalidade do precedente repetitivo.

22. Ante o exposto, com fulcro no art. 2º, II, da Portaria PGFN nº 985, de 2016, propõe-se a seguinte inclusão na lista de temas com dispensa de contestação e recursos da PGFN, apenas no âmbito dos Juizados Especiais:

1.22 – Imposto de Renda (IR) IRPF. Incidência de IRPF sobre o rendimento destinado ao pagamento de contribuição previdenciária complementar extraordinária em razão de déficit. Dedutibilidade. Limite de 12%. Art. 11 da Lei 9.532/97.

Resumo: A TNU definiu, em julgamento de incidente repetitivo, a tese de que “as contribuições do assistido destinadas ao saneamento das finanças da entidade fechada de previdência privada podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto sobre a renda, mas dentro do limite legalmente previsto (art. 11 da Lei nº 9.532/97).”

Observação 1: a dispensa de impugnação em juízo limita-se ao ponto relativo à dedutibilidade dentro do limite de 12% previsto no art. 11 da Lei 9.532/97.

Observação 2: considerando que a tese ainda não foi definida pelo Superior Tribunal de Justiça, destaca-se que a presente dispensa está limitada à competência dos Juizados Especiais Federais. Precedente: PEDILEF: 008468-36.2017.4.04.7108 (Tema 171)

19. Conforme se verifica dos excertos acima, segundo o entendimento da PGFN, a aplicação do entendimento da TNU deve restringir-se ao âmbito dos Juizados Especiais Federais. Isso porque até o momento não se tem conhecimento de decisão do STJ reconhecendo a dedutibilidade das contribuições extraordinárias, o que torna o entendimento da TNU passível de reversão.

20. Assim, com base nos arts. 19, IV, “b” e 19-A, III, ambos da Lei nº 10.522, de 2002, tendo em vista a possibilidade de reversão de tese da TNU no STJ, e considerando a delimitação de aplicação do entendimento da TNU ao âmbito dos Juizados Especiais Federais, segundo disposição expressa na Nota da PGFN, entende-se que continua válida, na esfera administrativa, a interpretação emanada na SC Cosit nº 354, de 2017.

21. No mérito, portanto, vincula-se a presente à SC Cosit nº 354, de 2017, com base no disposto nos arts. 33 e 34 da IN RFB nº 2.058, de 2021:

Seção III

Do Efeito Vinculante

Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:

I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e

II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização.

Seção IV

Da Solução de Consulta Vinculada

Art. 34. Caso exista solução de consulta com o mesmo objeto de consulta formulada, pendente de análise, esta será solucionada por meio de solução de consulta vinculada, proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.

§ 1º Considera-se Solução de Consulta Vinculada aquela que reproduz o entendimento constante de solução de consulta proferida pela Cosit.

§ 2º A vinculação a que se refere esta Seção será realizada somente à solução de consulta publicada a partir de 17 de setembro de 2013.

22. Para melhor compreensão do tema, seguem-se ementa e excertos dos fundamentos da SC Cosit nº 354, de 2017:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

CONTRIBUIÇÃO EXTRAORDINÁRIA A PLANO FECHADO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. INDEDUTIBILIDADE.

As contribuições extraordinárias, ou seja, aquelas que se destinam ao custeio de déficit, serviço passado e outras finalidades não incluídas na contribuição normal, às entidades fechadas de previdência complementar, não são dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa física.

Dispositivos Legais: Constituição Federal (com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993), art. 150, § 6º; Lei Complementar nº 108, de 29 de maio de 2001, art. 6º; Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, arts. 18 a 21, 68 e 69; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 4º, inciso V, e, 8º, incisos I e II, alínea e; Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 11; Instrução Normativa SRF nº 588, de 21 de dezembro de 2005, art. 6º.

(...)

Fundamentos.

(...)

22. Convém observar que, de acordo com o artigo 19 da Lei Complementar nº 109, de 2001, as contribuições destinadas à constituição de reservas são classificadas em “contribuições normais” e “contribuições extraordinárias”, conforme abaixo se transcreve para melhor visualização, por tratar do objeto da dúvida apresentada:

Art. 19. As contribuições destinadas à constituição de reservas terão como finalidade prover o pagamento de benefícios de caráter previdenciário, observadas as especificidades previstas nesta Lei Complementar.

Parágrafo único. As contribuições referidas no caput classificam-se em:

I - normais, aquelas destinadas ao custeio dos benefícios previstos no respectivo plano; e

II - extraordinárias, aquelas destinadas ao custeio de déficits, serviço passado e outras finalidades não incluídas na contribuição normal. (grifos da transcrição).

23. O resultado deficitário nos planos ou nas entidades fechadas será sanado por patrocinadores, participantes e assistidos, na proporção existente entre as suas contribuições, na forma prevista no art. 21 da Lei Complementar nº 109, de 2001:

Art. 21. O resultado deficitário nos planos ou nas entidades fechadas será equacionado por patrocinadores, participantes e assistidos, na proporção existente entre as suas contribuições, sem prejuízo de ação regressiva contra dirigentes ou terceiros que deram causa a dano ou prejuízo à entidade de previdência complementar.

§ 1o O equacionamento referido no caput poderá ser feito, dentre outras formas, por meio do aumento do valor das contribuições, instituição de contribuição adicional ou redução do valor dos benefícios a conceder, observadas as normas estabelecidas pelo órgão regulador e fiscalizador.

§ 2o A redução dos valores dos benefícios não se aplica aos assistidos, sendo cabível, nesse caso, a instituição de contribuição adicional para cobertura do acréscimo ocorrido em razão da revisão do plano.

§ 3o Na hipótese de retorno à entidade dos recursos equivalentes ao déficit previsto no caput deste artigo, em consequência de apuração de responsabilidade mediante ação judicial ou administrativa, os respectivos valores deverão ser aplicados necessariamente na redução proporcional das contribuições devidas ao plano ou em melhoria dos benefícios. (grifos da transcrição).

24. Com base nos conceitos acima, cumpre-nos verificar se as “contribuições extraordinárias” destinadas a cobrir déficit ocorrido no plano de previdência complementar realizadas pelo consulente, já na condição de “assistido”, poderão ser tratadas como rendimentos isentos e, como consequência, serem excluídas da base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa física.

25. O art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), com a redação que lhe deu o art. 1º da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que trata do fato gerador do imposto de renda da pessoa física, assim dispõe:

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**. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º (...) (grifos da transcrição)

26. Os artigos 37 e 43 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999) esclarecem que:

Art. 37. **Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho** ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

Parágrafo único. Os que declararem rendimentos havidos de quaisquer bens em condomínio deverão mencionar esta circunstância (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 66).

(...).

Art. 43. **São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):

I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários;

II - (...)

XIV - os benefícios recebidos de entidades de previdência privada, bem como as importâncias correspondentes ao resgate de contribuições, observado o disposto no art. 39 XXXVIII (Lei nº. 9.250, de 1995, art. 33)

XV - os resgates efetuados pelo quotista de Fundos de Aposentadoria Programada Individual - FAPI (Lei nº 9.477, de 1997, art. 10, § 2º);

XVI - (...)

(...) (grifos da transcrição)

27. Convém observar que, no que se refere à interpretação de dispositivo de legislação que trate de qualquer atenuação tributária, o § 6º do art. 150 da Constituição Federal

de 1988, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, estabelece o seguinte tratamento:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º 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, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº. 3, de 1993)

28. No mesmo sentido do aludido comando constitucional são os arts. 97, inciso VI, e 176 do CTN. Ademais, o art. 111, inciso II, daquele código, impõe a interpretação literal da legislação que disponha sobre outorga de favor isencional.

29. As isenções relativas ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física são as expressamente previstas no art. 39 do RIR/1999.

30. Constata-se assim que, os rendimentos recebidos de entidades fechadas de previdência privada a título de complementação de aposentadoria são tributados, observadas as isenções elencadas no art. 39 do RIR/1999, incisos XXXIII (art. 6º, inciso XIV, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, com redação dada pela Lei nº 11.052, de 29 de dezembro de 2004) e XXXIV (art. 6º, inciso XV, da Lei nº 7.713, de 1988, com redação dada pela Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015).

31. Dessa forma, é de se concluir que, os valores descontados do benefício recebido (complementação de aposentadoria) pelos assistidos de entidade fechada de previdência complementar com a finalidade de custeio de déficits (contribuições extraordinárias) integram o rendimento bruto para fins tributários, não podendo ser excluídos como se fosse parte isenta do rendimento.

32. Por sua vez, **no que diz respeito à possibilidade de deduzir tais valores da base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa física**, vejamos o que diz a legislação a este respeito.

33. A referida Lei Complementar nº 109, de 2001, em seu art. 69, dispõe que as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei. (grifou-se)

§ 1o (...) (grifos da transcrição)

34. A Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, ao disciplinar a dedutibilidade das contribuições para as entidades de previdência privada, assim dispõe:

Art. 4º. Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas:

(...)

V - as contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social.

(...)

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas:

(...)

e) às contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social;

(...) (grifos da transcrição)

35. Por sua vez, o art. 11 da Lei nº 9.532, de 1997, estabelece o limite para a dedução em questão, conforme abaixo se pode verificar:

Art. 11. As deduções relativas às contribuições para entidades de previdência privada, a que se refere a alínea e do inciso II do art. 8º da Lei nº. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e às contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual - Fapi, a que se refere a Lei no 9.477, de 24 de julho de 1997, cujo ônus seja da própria pessoa física, ficam condicionadas ao recolhimento, também, de contribuições para o regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observada a contribuição mínima, e limitadas a 12% (doze por cento) do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos. (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

§ 1º (...)

§ 5º Excetuam-se da condição de que trata o caput deste artigo os beneficiários de aposentadoria ou pensão concedidas por regime próprio de previdência ou pelo regime geral de previdência social. (Redação dada pela Lei nº 10.887, de 2004)

(...) (grifos da transcrição)

36. A Instrução Normativa SRF nº 588, de 21 de dezembro de 2005, que dispõe sobre a tributação dos planos de benefício de caráter previdenciário, Fapi e seguros de vida com cláusula de cobertura por sobrevivência e dá outras providências, assim estatui:

Dedução das contribuições pagas pela pessoa física

Art. 6º As deduções relativas às contribuições para entidades de previdência complementar e sociedades seguradoras domiciliadas no País e destinadas a custear benefícios complementares aos da Previdência Social, cujo ônus seja da própria pessoa física, ficam condicionadas ao recolhimento, também, de contribuições para o regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observada a contribuição mínima, e limitadas a 12% (doze por cento) do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual.

§ 1º O disposto no caput aplica-se, inclusive, às contribuições ao Fapi.

§ 2º Excetuam-se da condição de que trata o caput os beneficiários de aposentadoria ou pensão concedidas por regime próprio de previdência ou pelo regime geral de previdência social, mantido, entretanto, o limite de 12% (doze por cento) do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual.

§ 3º Os prêmios de seguro de vida com cláusula de cobertura por sobrevivência são indedutíveis para fins de determinação da base de cálculo do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual.

Art. 7º As contribuições para planos de previdência complementar e para Fapi, cujo titular ou quotista seja dependente, para fins fiscais, do declarante, podem ser deduzidas desde que o declarante seja contribuinte do regime geral de previdência social ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência social dos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, observado o disposto no art. 6º.

Parágrafo único. Na hipótese de dependente com mais de 16 anos, a dedução a que se refere o caput fica condicionada, ainda, ao recolhimento, em seu nome, de contribuições para o regime geral de previdência social, observada a contribuição mínima, ou, quando for o caso, para regime próprio de previdência

social dos servidores titulares de cargo efetivo da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

37. Verifica-se assim que são dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa física as contribuições para as entidades de previdência privada domiciliadas no País, cujo ônus tenha sido do contribuinte, destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social, observado o limite de 12% (doze por cento) do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto devido na declaração de rendimentos.

38. Conforme já visto, o artigo 19 da Lei Complementar nº 109, de 2001 conceitua, como contribuição normal, aquela que se destina ao custeio dos benefícios, e, como contribuição extraordinária, a que se destina ao custeio de déficits, serviço passado e outras finalidades não incluídas na contribuição normal.

39. Assim sendo, pelo princípio da estrita legalidade em matéria tributária (§ 6º do art. 150 da Constituição Federal de 1988), entende-se que as contribuições descontadas dos valores pagos a título de complementação de aposentadoria, pelas entidades fechadas de previdência complementar, destinadas a custear déficits, não podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa física. Tais contribuições não têm a mesma natureza das contribuições normais. (grifei)

CONCLUSÃO

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

23.1. A extensão dos efeitos, para a esfera administrativa, de entendimento firmado em decisão da Turma Nacional de Uniformização dos Juizados Especiais (TNU), pressupõe a inviabilidade de reversão da tese contrária à Fazenda Nacional, dependendo ainda da edição de ato interpretativo da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), que reconheça a possibilidade dessa extensão.

23.2. As contribuições extraordinárias, ou seja, aquelas que se destinam ao custeio de déficit, serviço passado e outras finalidades não incluídas na contribuição normal, às entidades fechadas de previdência complementar, não são dedutíveis da base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa física.

24. À consideração do Coordenador da Coordenação de Tributos Sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinado digitalmente

NEWTON RAIMUNDO BARBOSA DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpf

25. De acordo. Ao Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), para aprovação.

(Assinado digitalmente)

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

26. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

(Assinado digitalmente)

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador-Geral de Tributação