



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

101 – COSIT

DATA

23 de abril de 2024

INTERESSADO

CLICAR PARA INSERIR O NOME

CNPJ/CPF

00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

SISTEMA DE PROTEÇÃO SOCIAL DOS MILITARES DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL. CONTRIBUIÇÃO. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto sobre a renda pode ser deduzida a contribuição para o Sistema de Proteção Social dos Militares dos Estados e do Distrito Federal, desde que seja destinada ao custeio das inatividades e pensões militares.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 4º, inciso IV; Decreto-Lei nº 667, de 2 de julho de 1969, arts. 24-A a 24-F, e 24-H; Lei nº 6.880, de 9 de dezembro de 1990, art. 50 – A; e Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 67, inciso I.

RELATÓRIO

O interessado acima identificado formula consulta sobre a base de cálculo mensal do imposto sobre a renda retido na fonte das pessoas físicas (IRRF) em função das alterações trazidas pela Lei nº 13.954, de 16 de dezembro de 2019, que reorganiza as polícias militares e os corpos de bombeiros militares dos Estados, dos Territórios e do Distrito Federal, para reestruturar a carreira militar e dispor sobre o Sistema de Proteção Social dos Militares.

2. Nesse contexto, explica que o artigo 7º, inciso II, da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990, prevê como hipótese de dedução da base de cálculo do referido imposto as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

3. Com o advento da Lei nº 13.954, de 16 de dezembro de 2019, destaca que o Regime Próprio de Previdência dos Estados deixou de proteger os militares, que foram incluídos em regime de proteção diverso, “de benefício social”, conforme o artigo 24-C e do Decreto-Lei nº 667,

de 2 de julho de 1969, que reorganiza as Polícias militares e os Corpos de Bombeiros Militares dos Estados, dos Territórios e do Distrito Federal e o art. 50 -A da Lei nº 6.880, de 9 de dezembro de 1980.

4. Com base no que expõe, questiona se as contribuições realizadas pelos militares ao Sistema de Proteção Social que lhes foi reservado, na forma das alterações promovidas pela Lei nº 13.954, de 2019, poderão ser deduzidas da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto sobre a renda.

5. É o relatório.

FUNDAMENTOS

6. O processo de consulta, de que tratam os artigos 48 e 49 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os artigos 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, os artigos 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, a Instrução Normativa nº 1.396, de 2013 (vigente ao tempo da consulta) e a Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, que sucedeu a Instrução Normativa anterior, destina-se, exclusivamente, a fornecer ao sujeito passivo a interpretação adotada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) para uma norma tributária que discipline situações por ele enfrentadas e cujo sentido lhe pareça dúvida, obscuro ou de difícil compreensão, não se prestando a confirmar determinada situação jurídico-tributária do consulente.

7. A consulta corretamente formulada constitui instrumento à disposição do sujeito passivo, configurando orientação oficial e produzindo efeitos legais, eis que a consulta eficaz, apresentada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta. É natural, portanto, que existam restrições quanto ao uso desse instituto, e que ocorra a ineficácia da consulta que estiver em desacordo com as normas de regência da matéria.

8. Assim, em sua apreciação, cabe, inicialmente, o exame de sua admissibilidade à luz das disposições estabelecidas nas normas disciplinadoras, a fim de se observar o cumprimento dos requisitos e condições postos pela legislação, sem o quê, restará prejudicado o conhecimento da consulta e, conseqüentemente, não serão produzidos os efeitos a ela inerentes.

9. Após essa análise preliminar, verifica-se que, à luz da IN RFB nº 1.396, de 2013, vigente à época da consulta, os requisitos de admissibilidade foram cumpridos regularmente, motivo pelo qual passa-se a análise do mérito da questão formulada.

10. O questionamento formulado se refere à possibilidade de considerar a contribuição para o Sistema de Proteção Social dos Militares (SPSM) dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios, prevista no art. 24-C do Decreto-Lei nº 667, de 1969, inserido pela Lei nº 13.954, de 2019, como contribuição para a Previdência Social dos Estados e do Distrito Federal, nos termos

do art. 7º, inciso II, da Lei nº 8.134, de 1990, e, assim, ser tida como parcela dedutível da base de cálculo mensal do imposto sobre a renda devido pelos militares.

10.1 Importante destacar que o inciso IV do art. 4º da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, revogou tacitamente o inciso II do art. 7º da Lei nº 8.134, de 1990, tendo sido mantida a mesma redação do dispositivo revogado.

11. Dada a relevância, seguem os dispositivos mencionados (sem grifos no original):

Decreto-lei nº 667, de 1969.

*Art. 24-C. Incide **contribuição** sobre a totalidade da remuneração dos militares dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios, ativos ou inativos, e de seus pensionistas, com alíquota igual à aplicável às Forças Armadas, **cuja receita é destinada ao custeio das pensões militares e da inatividade dos militares.** (Incluído pela Lei nº 13.954, de 2019) (Regulamento)*

§ 1º Compete ao ente federativo a cobertura de eventuais insuficiências financeiras decorrentes do pagamento das pensões militares e da remuneração da inatividade, que não tem natureza contributiva. (Incluído pela Lei nº 13.954, de 2019) [...].

Lei nº 8.134, de 1990.

Art. 7º Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda, poderão ser deduzidas:

(...)

II - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; [...]

Lei nº 9.250, de 1995.

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

(...)

IV - as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; (...)

12. Para a análise da questão, faz-se necessário, previamente, compreender a abrangência do Sistema de Proteção Social dos Militares (SPSM) dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios e a finalidade da contribuição instituída pelo art. 24-C.

13. Vale destacar, desde já, que a competência para estabelecer as normas gerais sobre as inatividades e pensões das polícias militares e dos corpos de bombeiros militares, ou seja, dos militares dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios passou a ser, por força do inciso XXI do art. 22 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988), alterado pela Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019, privativamente da União, o que equivale a considerar que a competência legislativa sobre essa matéria é concorrente, uma vez que restou reservado à União o poder de fixar normas gerais, que não podem ser contrariadas pelas legislações dos entes subnacionais, como determina o art. 24-D do Decreto-Lei nº 667, de 1969, e como esclarece o item 12 da Nota Técnica SEI nº 43/2022/MTP. Veja-se o que dizem os mencionados atos (sem grifos no original):

CF/1988

Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: [...]

XXI - normas gerais de organização, efetivos, material bélico, garantias, convocação, mobilização, inatividades e pensões das polícias militares e dos corpos de bombeiros militares; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019)

Decreto-Lei nº 667, de 1969

*Art. 24-D. Lei específica do ente federativo deve dispor sobre outros aspectos relacionados à inatividade e à pensão militar dos militares e respectivos pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios que **não conflitem com as normas gerais** estabelecidas nos arts. 24-A, 24-B e 24-C, vedada a ampliação dos direitos e garantias nelas previstos e observado o disposto no art. 24-F deste Decreto-Lei. (Incluído pela Lei nº 13.954, de 2019) [...].*

Nota Técnica SEI nº 43/2022/MTP

12. Parece-nos então acertado falar em competência legislativa concorrente no âmbito do Sistema de Proteção Social dos Militares dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios de que trata o Decreto-Lei nº 667, de 1969, já que a edição de lei específica para a sua regulamentação é atribuída a esses entes federativos, enquanto a competência da União limita-se a estabelecer normas gerais de inatividades e pensões das polícias militares e dos corpos de bombeiros militares (conforme o inciso XXI do art. 22 da CF), as quais integram o aludido Sistema, de modo que a superveniência de lei federal sobre as referidas normas gerais importará em suspensão da eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário, consoante os preceitos dos §§ 1º e 4º do art. 24 da Constituição.

14. O Sistema de Proteção Social dos Militares (SPSM) das forças armadas e, a depender da legislação de cada ente federativo, dos militares dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios compreende “o conjunto integrado de direitos, serviços e ações, permanentes e interativas, de remuneração, pensão, saúde e assistência”, conforme reza o art. 50-A da Lei nº 6.880, de 1990, valendo destacar que há de haver certa simetria entre as regras dos SPSM dos entes federativos, notadamente quanto à inatividade, à pensão militar e à contribuição, como previsto nos arts. 24-A a 24-C, conforme reza o art. 24-H, todos do Decreto-Lei nº 667, de 1969:

Lei nº 6.880, de 1990

*Art. 50-A. O Sistema de Proteção Social dos Militares das Forças Armadas é o conjunto integrado de direitos, serviços e ações, permanentes e interativas, de **remuneração, pensão, saúde e assistência**, nos termos desta Lei e das regulamentações específicas.*

Decreto-lei nº 667, de 1969

Art. 24-H. Sempre que houver alteração nas regras dos militares das Forças Armadas, as normas gerais de inatividade e pensão militar dos militares dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios, estabelecidas nos arts. 24-A, 24-B e 24-C deste Decreto-Lei, devem ser ajustadas para manutenção da simetria, vedada a instituição de disposições divergentes que tenham repercussão na inatividade ou na pensão militar. (Incluído pela Lei nº 13.954, de 2019)

15. Trata-se, portanto, de um sistema de amparo diferenciado do existente para os trabalhadores da iniciativa privada e servidores públicos em geral, dadas as peculiaridades das atividades militares, que passou a ser denominado de Sistema de Proteção Social, após a Reforma da Previdência Social trazida pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019, com os objetivos de: i) evidenciar que se trata de um regime de proteção social distinto dos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS, reservados apenas aos servidores públicos titulares de cargo efetivo, e ii) comportar um sistema de amparo social, potencialmente, ainda mais amplo do que o ofertado pela Previdência Social, uma vez que pode incluir proteção a outros direitos, como a saúde e assistência, conforme consta no art. 24-E do referido Decreto-Lei nº 667, de 1969, incluído pela Lei nº 13.954, de 2019 (sem grifos no original):

*Art. 24-E. O **Sistema de Proteção Social dos Militares** dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios deve ser regulado por lei específica do ente federativo, que estabelecerá seu modelo de gestão e **poderá prever outros direitos, como saúde e assistência**, e sua forma de custeio. (Incluído pela Lei nº 13.954, de 2019)*

*Parágrafo único. **Não se aplica** ao Sistema de Proteção Social dos Militares dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios **a legislação dos regimes próprios** de previdência social dos servidores públicos. (Incluído pela Lei nº 13.954, de 2019)*

16. Dessa forma, se a contribuição para o SPSM dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios for destinada aos custeio de direitos de natureza previdenciária, como os concedidos ao segurado (no caso o militar) que é transferido para a inatividade (caso seja contributiva) ou aos dependentes dos segurados, em função do óbito deste, como se dá na concessão da pensão militar¹ (equivalente a pensão por morte do Regime Geral da Previdência Social – RGPS, disposta no inciso V do art. 201 da CF/1988, como ocorre na contribuição prevista no art. 24-C do Decreto-Lei nº 667, de 1969, (que é destinada ao custeio das pensões militares e da inatividade dos militares, essa contribuição se enquadrará no conceito de contribuição para a Previdência Social dos Estados e do Distrito Federal prevista no inciso IV do art. 4º da Lei nº 9.250, de 1995 e no inciso I do art. 67 do Regulamento do Imposto sobre a Renda de 2018 (RIR/2018), aprovado pelo art. 1º do Decreto nº 9.580, 22 de novembro de 2018, e, portanto, poderá ser deduzida da base de cálculo mensal do imposto sobre a renda retido dos militares.

17. Com isso, caso o SPSM dos Estados e do Distrito Federal passe a proteger outros direitos, além da previdência social, como a saúde e a assistência, eventual acréscimo de contribuição para fim não previdenciário específico de custeio das inatividades e pensões militares deve se dar em separado e deverá observar as normas específicas relacionadas a essas parcelas para fins de dedução da base de cálculo mensal do imposto sobre a renda, pois tal situação não se enquadrará no inciso IV do art. 4º da Lei nº 9.250, de 1995.

¹Lei nº 6.880, de 1980:

Art. 71. A pensão militar destina-se a amparar os beneficiários do militar falecido ou extraviado e será paga conforme o disposto em legislação específica.

§ 1º Para fins de aplicação da legislação específica, será considerado como posto ou graduação do militar o correspondente ao soldo sobre o qual forem calculadas as suas contribuições.

§ 2º Todos os militares são contribuintes obrigatórios da pensão militar correspondente ao seu posto ou graduação, com as exceções previstas em legislação específica.

§ 2º-A. As pensões militares são custeadas com recursos provenientes da contribuição dos militares das Forças Armadas, de seus pensionistas e do Tesouro Nacional. (Incluído pela Lei nº 13.954, de 2019)

§ 3º Todo militar é obrigado a fazer sua declaração de beneficiários que, salvo prova em contrário, prevalecerá para a habilitação dos mesmos à pensão militar.

CONCLUSÃO

18. Em face do exposto, soluciona-se a presente consulta explicitando que, na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto sobre a renda, pode ser deduzida a contribuição para o Sistema de Proteção Social dos Militares dos Estados e do Distrito Federal, desde que seja destinada ao custeio das inatividades e pensões militares.

assinado digitalmente

ALEX ASSIS DE MENDONÇA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Ao Chefe da SRRF07/Disit para aprovação.

assinado digitalmente

MARIA DE FATIMA DIAS DE SOUZA
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

assinado digitalmente

JOSÉ CARLOS SABINO ALVES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF07

De acordo. Ao Coordenador-Geral de Tributação, para aprovação.

assinado digitalmente

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à Interessada.

assinado digitalmente

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