**ILUSTRÍSSIMO SENHOR DOUTOR DELEGADO DA DELEGACIA DE JULGAMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL – DRJ – \_\_\_\_\_\_\_\_\_/\_\_.**

**Notificação de Lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física**

**Processo n.º \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

**Impugnação**

[NOME COMPLETO E QUALIFICAÇÃO], não se conformando com o Auto de Infração e a Notificação de Lançamento acima referido, do qual foi notificada em 13 de agosto de 2021, vem, respeitosamente, no prazo legal, com amparo no que dispõem o art. 15 do Dec. 70.235/72, apresentar

**IMPUGNAÇÃO**

ao Auto de Infração e Notificação de Lançamento acima mencionado, relativo a Imposto de Renda de Pessoa Física e acréscimos legais, pelas seguintes razões de direito:

**I. DA TEMPESTIVIDADE**

A ora Impugnante foi cientificada do presente Notificação de Lançamento de Imposto de Renda Pessoa Física nº \_\_\_\_\_\_\_ no dia \_\_/\_\_/\_\_\_ (\_\_\_\_\_\_-feira), razão pela qual o prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 15 do Decreto nº 70.235/72 alcança termo apenas no dia \_\_/\_\_/2022 (\_\_\_\_\_-feira).

Diante disso, a presente impugnação é claramente tempestiva quando apresentada nesta data, o que impõe o seu regular recebimento e processamento até decisão final.

**II. DOS FATOS:**

**II.1 Descrição do Auto de Infração e Notificação de Lançamento**

Entendeu a Receita Federal que no ano-calendário \_\_\_\_\_, exercício \_\_\_\_, a requerente teria deduzido indevidamente, valores vertidos à Previdencia Complementar que seriam classificadas como Contribuições Extraordinárias, sendo lançado em consequência, de ofício, NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO, abaixo transcrita.

**[TRANSCRIÇÃO DO CASO CONCRETO]**

Ocorre que, conforme restará demonstrado no curso da presente defesa, os valores deduzidos pela Impugnante encontram pleno respaldo na legislação tributária, sendo direito do contribuinte deduzi-los da sua apuração do imposto de renda pessoa física.

É sobre o que passamos a esclarecer e dispor.

**III- DO DIREITO**

**III. 1. Da Dedutibilidade das Contribuições para Previdência Complementar prevista na Lei Complementar nº 109/2001 e na Legislação Tributária.**

Os permissivos legais relativos à dedução das contribuições vertidas aos Planos de Previdência Privada na base de cálculo do Imposto sobre a Renda encontram seu fundamento na Lei Complementar nº 109/2001, que, em seu art. 69, assim prescreve:

*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****.*

*§ 1o****Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação*** *e contribuições* ***de qualquer natureza****.* (Original sem grifos e destaques)

O Superior Tribunal de Justiça já firmou interpretação acerca do art. 69, § 1º, da Lei Complementar nº 109/2001, conforme se observa no excerto do voto proferido pelo ministro Mauro Campbell Marques, no julgamento do REsp nº 1.526.447/RS:

*(...) Portanto, certo de que as entidades de previdência complementar, abertas ou fechadas, são contribuintes de PIS/PASEP e COFINS, o disposto no § 1º do art. 69 da Lei Complementar nº 109/01, que exclui a incidência de tributação e contribuições de qualquer natureza sobre as contribuições vertidas a tais entidades, não poderia estar se referindo a elas, mas sim àqueles que vertem as contribuições para as entidades de previdência complementar, ou seja, a patrocinadora e os participantes/ beneficiários.*

***Com efeito, o caput do art. 69 da Lei Complementar nº 109⁄01 refere-se à patrocinadora e aos participantes/beneficiários do plano de previdência complementar. Sendo assim, são eles que usufruem da dedução do imposto de renda (IRPF e IRPJ). A dedução do IRPJ da patrocinadora está prevista no art. 13, V, da Lei nº 9.249⁄95. Já a dedução do IRPF do participante está prevista no art. 4º, V, da Lei n. 9.250⁄95. Cumprida, portanto, a parte final do art. 69, caput.***

*Desse modo, à semelhança do caput, o § 1º do art. 69 da Lei Complementar nº 109/01 somente pode se referir às contribuições devidas pela patrocinadora e pelo participante/beneficiário, não aproveitando à entidade de previdência complementar aberta ou fechada. (...)* – g.n.

**Sob a perspectiva da legislação tributária, a questão é tratada na Lei nº 9.250/95. Tal normativo previu a possibilidade de as pessoas físicas deduzirem, da base de cálculo do imposto de renda, as contribuições para entidades de previdência privada, cujos ônus tiverem sido arcados pelas próprias físicas, contribuições estas destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social.**

Confira-se o que dispõem os art. 4º, inciso V e § único, da Lei nº 9.250/95, *in verbis*:

*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;*

*Parágrafo único. A dedução permitida pelo inciso V aplica-se exclusivamente à base de cálculo relativa aos seguintes rendimentos, assegurada, nos demais casos, a dedução dos valores pagos a esse título, por ocasião da apuração da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário, conforme disposto na alínea e do inciso II do art. 8o desta Lei:*[*(Redação dada pela Lei nº 13.202, de 2015)*](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm#art14)

*I - do trabalho com vínculo empregatício ou de administradores; e*[*(Incluído pela Lei nº 13.202, de 2015)*](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm#art14)

***II - proventos de aposentados e pensionistas, quando a fonte pagadora for responsável pelo desconto e respectivo pagamento das contribuições previdenciárias.***[*(Incluído pela Lei nº 13.202, de 2015)*](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm#art14)

Do disposto em destaque, é possível depreender os requisitos legais que autorizam a dedução mensal das contribuições, quais sejam: (***i***) tenham sido vertidas para as Entidades de Previdência Privada domiciliadas no País; (***ii***)que ônus do pagamento tenha sido do próprio Contribuinte; e (***iii***) que sejam destinadas a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social.

Em complementação, o parágrafo único do art. 4º da Lei nº 9.250/95, em sua redação dada pela Lei nº 13.202/2015, especificou os rendimentos (base de cálculo) dos quais poderão ser deduzidos os valores das contribuições para previdência privada, quando da composição da base de cálculo do IRRF pela Fonte Pagadora. São eles: (***i***) os rendimentos do trabalho com vínculo empregatício ou de administradores; e (***ii***) os proventos de aposentados e pensionistas, sendo que, neste caso, a fonte pagadora deve ser responsável pelo desconto e respectivo pagamento das contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, não restam dúvidas de que o Impetrante faz jus à dedução mensal das contribuições extraordinárias de que trata o dispositivo em tela, pois, conforme art. 86, §1º, do Regulamento do Plano PRV Saldado e Parecer Técnico Atuarial anexos, *“Todas as contribuições extraordinárias que vigoraram e vigoram para o Plano PRV Saldado, são destinadas, em sua totalidade, ao pagamento futuro de benefícios de complementação de aposentadorias e de pensões por morte*”.

Demonstrada a subsunção dos rendimentos auferidos pelo Impugnante à regra prevista no art. 4º, inciso V, da Lei nº 9.250/95, e, portanto, o seu devido enquadramento nos requisitos legais para o gozo do benefício de dedução mensal do IRRF, impõe-se reformar a cobrança sob debate.

**II. 2. Da ausência de vedação legal das Restrições impostas à Dedutibilidade das Contribuições Extraordinárias para Previdência Complementar pagas pelo Participante (Ativo ou Assistidos / Aposentados).**

Como já mencionado, o cerne da presente discussão diz respeito ao enquadramento das contribuições extraordinárias como base de cálculo do imposto de renda, devendo-se, portanto, observar o que a lei de fato diz, e não como foi a interpretação dada pela Administração Pública com base na Solução de Consulta COSIT nº 354, é de se transcrever a Lei Complementar nº 109/2001:

*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;*

*II -* ***extraordinárias****, aquelas destinadas ao custeio de déficits, serviço passado e outras finalidades não incluídas na contribuição normal.*

É de se afirmar que as **contribuições extraordinárias**, aquelas destinadas a custeio de déficit, serviço passado e outras finalidades não incluídas na contribuição normal, **visam garantir o custeio do benefício** em casos de apuração de resultado deficitário.

Tanto assim é que o resultado deficitário deverá ser equacionado por patrocinadores, participantes e assistidos, na proporção existente entre as suas contribuições, justamente porque visa o custeio do benefício. Ademais, a própria Lei Complementar 109/2001 prevê que, na hipótese de retorno à entidade dos recursos equivalentes ao déficit eventualmente equacionado, os respectivos valores deverão ser aplicados necessariamente na redução proporcional das contribuições devidas ao plano ou em melhoria dos benefícios. Em suma, tanto a contribuição normal do participante (e, nesse rol, incluem-se aquelas recolhidas pelos participantes e assistidos da entidade para fins de se atingir o limite máximo de dedução do imposto de renda), como a contribuição extraordinária, possuem um só objetivo: **o custeio dos benefícios**.

Ora, sendo as contribuições extraordinárias vertidas para a entidade para o custeio de benefícios, jamais poderia ela ser tributada, como orienta a própria Lei Complementar 109, no já mencionado artigo 69, o qual transcrevemos a seguir:

*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.*

*§1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.*

*§ 2º Sobre a portabilidade de recursos de reservas técnicas, fundos e provisões entre planos de benefícios de entidades de previdência complementar, titulados pelo mesmo participante, não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.*

Tal comando encontra total consonância com o disposto no artigo 4o, inciso V, da Lei 9.250/95, que autoriza tal dedução, e que a Receita Federal do Brasil agora pretende ignorar.

Em reforço, vale transcrever algumas recomendações contidas no Guia PREVIC (Superintendência Nacional da Previdência Complementar) de “Melhores Práticas Atuariais para Entidades Fechadas de Previdência Complementar”, que confirmam a disparidade entre o tratamento fiscal sugerido pela Autoridade Fiscal e a definição do conceito de contribuições extraordinárias:

*102. O plano de custeio deve seguir o resultado da avaliação atuarial, definindo o valor das contribuições normais ou extraordinárias requeridas para o período a que se refere, necessárias à constituição das reservas garantidoras de benefícios, fundos, provisões e à cobertura das demais despesas do plano de benefícios.*

*(...) 104. O cálculo das contribuições extraordinárias, destinadas ao equacionamento de déficit apurado na avaliação atuarial, à cobertura do serviço passado ou a outras finalidades especificadas no parecer e na nota técnica atuarial, poderá ter ou não relação direta com o método de financiamento adotado para os benefícios do plano de benefícios, conforme seja probabilístico ou determinístico.*

*105. Em caso de estabelecimento de contribuições extraordinárias para equacionamento de déficit, sua integralização deve ocorrer no menor prazo possível, evitando-se a concessão de carências, contribuições crescentes ou outros procedimentos que aumentem desnecessariamente o risco de dependência do fluxo de contribuições futuras.*

*106. Na hipótese de financiamento de serviço passado, é recomendável a assinatura de um termo no qual fiquem registradas não só a opção pelo financiamento em separado do serviço passado, mas também o valor assumido, a forma e o prazo de amortização, e a possibilidade de revisão periódica do saldo remanescente, de modo a reduzir o risco legal no futuro. A forma de financiamento deve prever, preferencialmente, contribuições estáveis ou decrescentes com o tempo, e estar adequada ao fluxo de pagamento dos benefícios.*

Sob essa perspectiva, forçoso concluir que a alteração, pela Receita Federal do Brasil, de entendimento proferido pela Superintendência Nacional de Previdência Complementar - PREVIC, autarquia vinculada ao próprio Ministério da Fazenda, implica em patente transgressão à segurança jurídica que deve nortear dos atos administrativos.

Pensar de forma diversa, ou seja, acreditar que o Poder Público poderá, sempre que quiser ou entender necessário, revisar o entendimento de suas próprias instituições, é tornar complemente inseguras as relações entre a Administração Fazendária e os particulares, o que não se pode admitir.

A este respeito, tem-se que o Princípio da Segurança Jurídica é de fundamental importância para a manutenção do Estado Democrático de Direito, pois é tão somente através da sua observância que se torna possível criar, nas palavras de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JR., *“condições de certeza e igualdade que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros”* [[1]](#footnote-1).

O Princípio da Segurança Jurídica implica na necessidade de resguardar, ao particular, a certeza das consequências de seus atos, de tal modo que não venha a ser surpreendido posteriormente com mudanças de entendimentos por parte do Poder Público, à sua conveniência, como no caso da Solução de Consulta COSIT nº 354.

O próprio Supremo Tribunal Federal, em diversos julgados proferidos, privilegia o princípio da boa-fé, que deve ser norteador das relações entre a administração pública e os jurisdicionados, sob pena de ofensa à segurança jurídica. Neste sentido, é a decisão abaixo:

*MANDADO DE SEGURANÇA – APRECIAÇÃO, PELO TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO, DA LEGALIDADE DE ATOS DE CONCESSÃO INICIAL DE APOSENTADORIA – DELIBERAÇÃO QUE IMPLICOU SUPRESSÃO DE PARCELA DOS PROVENTOS DE SERVIDORAS PÚBLICAS – “QUINTOS” – ACUMULAÇÃO DESSA VANTAGEM COM AQUELA DO ART. 184, II, DA LEI Nº 1.711/52 – VEDAÇÃO PREVISTA NO ART. 5º DA LEI Nº 6.732/79 – INAPLICABILIDADE – APOSENTADORIAS CONCEDIDAS SOB A ÉGIDE DA LEI Nº 8.112/90 (QUE OPEROU A REVOGAÇÃO TÁCITA DA LEI Nº 6.732/79) E EM ABSOLUTA CONFORMIDADE COM OS REQUISITOS ESTABELECIDOS NO ART. 250 DESSE NOVO DIPLOMA NORMATIVO – INCIDÊNCIA DA SÚMULA 359/STF – EXISTÊNCIA, AINDA, DE OUTRO FUNDAMENTO CONSTITUCIONALMENTE RELEVANTE: O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA – A BOA-FÉ E A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA COMO PROJEÇÕES ESPECÍFICAS DO POSTULADO DA SEGURANÇA JURÍDICA – SITUAÇÃO DE FATO JÁ CONSOLIDADA NO TEMPO QUE DEVE SER MANTIDA EM RESPEITO À BOA-FÉ E À CONFIANÇA DO ADMINISTRADO, INCLUSIVE DO SERVIDOR PÚBLICO – NECESSIDADE DE PRESERVAÇÃO, EM TAL CONTEXTO, DAS SITUAÇÕES CONSTITUÍDAS NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**– CARÁTER ESSENCIALMENTE ALIMENTAR DO ESTIPÊNDIO FUNCIONAL – PRECEDENTES – PARECER DA PROCURADORIA- -GERAL DA REPÚBLICA PELO NÃO PROVIMENTO DO RECURSO – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. (MS 27006 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 15/03/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-065 DIVULG 07-04-2016 PUBLIC 08-04-2016) (grifos nossos).*

Ademais, deve-se destacar que a Administração Pública é una, sendo apenas descentralizado o exercício das suas funções. Não pode o Ministério da Fazenda, por meio da PREVIC, considerar as contribuições extraordinárias como necessárias à constituição das reservas garantidoras de benefícios, fundos, provisões e à cobertura das demais despesas do plano de benefícios;e, por outro lado*,* também o Ministério da Fazenda, por intermédio da Receita Federal do Brasil, desclassifica-las como tal, para fins de dedução da base de cálculo do Imposto de Renda.

Neste aspecto, deve-se ressaltar que, a rigor da regra de hermenêutica inscrita no art. 110 do CTN, a legislação ordinária não pode alterar os conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal. Essa unicidade de conceitos deve ser preservada para efeito de definir as competências tributárias, como é o caso da pretensa indedutibilidade das contribuições extraordinárias, ao passo que implica na majoração da base de cálculo do IRRF e consequente tributação da fase de acumulação de recursos.

Nesse sentido é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, que determina a aplicação do Princípio da Unidade à Administração Pública Federal:

*RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ADMINISTRATIVO. LICITAÇÃO. SANÇÃOIMPOSTA A PARTICULAR. INIDONEIDADE. SUSPENSÃO A TODOS OS CERTAMES DE LICITAÇÃO PROMOVIDOS PELA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA QUE É UNA.LEGALIDADE. ART. 87, INC. II, DA LEI 8.666/93. RECURSO IMPROVIDO.*

*I - A Administração Pública é una, sendo, apenas, descentralizada o exercício de suas funções.*

*II - A Recorrente não pode participar de licitação promovida pela Administração Pública, enquanto persistir a sanção executiva, em virtude de atos ilícitos por ela praticados (art. 88, inc. III, da Lei n.º 8.666/93). Exige-se, para a habilitação, a idoneidade, ou seja, a capacidade plena da concorrente de se responsabilizar pelos seus atos.*

*III - Não há direito líquido e certo da Recorrente, porquanto o ato impetrado é perfeitamente legal.*

*IV - Recurso improvido. (STJ - RMS 9707 / PR – Relatora: Ministra LAURITA VAZ - SEGUNDA TURMA - DJ 20.05.2002 p. 115)*

*ADMINISTRATIVO – MANDADO DE SEGURANÇA – LICITAÇÃO – SUSPENSÃO TEMPORÁRIA – DISTINÇÃO ENTRE ADMINISTRAÇÃO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - INEXISTÊNCIA – IMPOSSIBILIDADE DE PARTICIPAÇÃO DE LICITAÇÃO PÚBLICA – LEGALIDADE – LEI 8.666/93, ART. 87, INC. III.*

*- É irrelevante a distinção entre os termos Administração Pública e Administração, por isso que ambas as figuras (suspensão temporária de participar em licitação (inc. III) e declaração de inidoneidade (inc. IV) acarretam ao licitante a não-participação em licitações e contratações futuras.*

*- A Administração Pública é una, sendo descentralizadas as suas funções, para melhor atender ao bem comum.*

*- A limitação dos efeitos da "suspensão de participação de licitação" não pode ficar restrita a um órgão do poder público, pois os efeitos do desvio de conduta que inabilita o sujeito para contratar com a Administração se estendem a qualquer órgão da Administração Pública.*

*-*[*Recurso especial*](https://jus.com.br/tudo/recurso-especial)*não conhecido. (STJ - REsp 151567 / RJ – Relator: Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS - SEGUNDA TURMA - DJ 14.04.2003 p. 208)*

Veja-se, pois, a gravidade da situação criada com o posicionamento exarado pela Receita Federal do Brasil, através da malsinada Solução de Consulta COSIT no. 354, de 2017: contradisse o entendimento do próprio Ministério da Fazenda que, através da PREVIC, autarquia criada para fiscalizar as entidades fechadas de previdência complementar, afirma categoricamente a natureza previdenciária das contribuições destinadas aos planos de previdência complementar, independentemente de sua nomenclatura.

Ora, se para fins de aplicação das normas previdenciárias, as contribuições extraordinárias pagas por participantes de planos de previdência complementar possuem natureza de contribuições previdenciárias, por que, para fins tributários, essas mesmas contribuições não são consideradas contribuições previdenciárias? Deve ser aplaudida a observação do louvado Professor SACHA CALMON NAVARRO COELHO[[2]](#footnote-2), que muito bem afirma que “O Direito é uno. Todo interligado, a regrar a vida social. São tolices essas autonomias científicas dos diversos ramos do Direito.”

**É nesse sentido afirmar que inexiste vedação legal para à Dedutibilidade das Contribuições Extraordinárias para Previdência Complementar pagas por Assistidos / Aposentados, vez que resta evidente a natureza previdenciária das contribuições destinadas aos planos de previdência complementar.**

**II. 3. Da impossibilidade de ampliação das hipóteses de incidência do Imposto de Renda**

Inicialmente, deve-se considerar que os termos “renda” e “proventos de qualquer natureza” constante do artigo 153, III da CF têm a sua extensão delimitada pela própria Carta Magna, não permitindo que o legislador infraconstitucional amplie as hipóteses de incidência. Assim, o CTN em seu artigo 43 trouxe como hipótese de incidência a ocorrência de um acréscimo patrimonial.

Ou seja, pode-se dizer que a referência a “acréscimo patrimonial” como elemento comum e nuclear dos conceitos de renda e proventos, sendo o fato gerador do imposto de renda a aquisição da disponibilidade de acréscimo patrimonial.

É nesse sentido que citamos as lições de Roque Carrazza:

*“...nem todo dinheiro ingressa no universo da disponibilidade financeira do contribuinte integra a base de cálculo do IR, mas única e exclusivamente os aportes de recursos que vão engrossar, com uma conotação de permanência, o patrimônio de quem os recebe.”[[3]](#footnote-3)*

O lançamento em questão subverte essa lógica, pois ao contrário de acrescentar ao patrimônio do Impugnante, as contribuições extraordinárias implicam na redução do mesmo

É **de concluir que a contribuição extraordinária paga para o custeio do benefício, em nenhuma hipótese enseja a ocorrência de ganho patrimonial, ou seja, não pode ser confundida com renda, tampouco proventos e por isso não está no campo de incidência do IR.**

Essas ponderações permitem que, mesmo sem adentrar nos conteúdos específicos dos conceitos constitucionais de renda e proventos de qualquer natureza, o intérprete parta de uma valiosa premissa para a solução dos casos práticos, que já foi indicada anteriormente: **não haverá renda e tampouco proventos se não houver acréscimo patrimonial.**

No caso em tela, a contribuição extraordinária não configura hipótese de acréscimo patrimonial, sequer implica qualquer disponibilidade econômica sobre o numerário, cuja a cobrança é realizada através de desconto direto na folha de pagamento do Impugnante.

Como já muito dito, a diferença entre as contribuições, é que as **“normais”** servem para a formação de uma reserva matemática a fim de pagar os benefícios e as **“extraordinárias”** servem para a recomposição da parcela que foi perdida, custeio de déficit e outras finalidades não incluídas na contribuição normal, ou seja, **ambas possuem a mesma natureza previdenciária, ambas são contribuições destinadas aos planos de previdência complementar.**

Repise-se, **as contribuições extraordinárias, assim como as ordinárias, são descontadas da folha de pagamento, de modo que Impugnante não possui disponibilidade econômica e jurídica do valor.**

Logo, **não incide imposto de renda sobre as quantias pagas ao fundo a título de contribuições extraordinárias instituídas em razão de déficit do plano, por não configurar acréscimo patrimonial**, de modo que o Impugnante, **possui direito líquido e certo à dedução do valor correlato da base de cálculo do imposto de renda.**

Consequentemente, **ilegítima a pretensão Fiscal de cobrança do IR sobre as contribuições extraordinárias sob o argumento de que integram o rendimento bruto para fins tributárias, pois, pelo contrário, NÃO HOUVE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL!!**

Nesse sentido, é a jurisprudência dos Tribunais Pátrios:

*TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA C/C REPETIÇÃO DE VALORES. CONTRIBUIÇÕES EXTRAORDINÁRIAS PAGAS À FUNDAÇÃO BANRISUL QUE SUPEREM O LIMITE DEDUTÍVEL DE 12%. INVIABILIDADE DE INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. 1. A contribuição extraordinária para a Fundação Banrisul de Seguridade Social, prevista nos artigos 19, VII, e 26 do Regulamento do Plano de Benefícios I, é destinada* ***"ao custeio de déficits, serviço passado e outras finalidades não incluídas na contribuição normal".*** *Previsão no art. 21 da Lei Complementar 109/2001. 2.* ***Trata-se de quantia que não visa à formação de reserva matemática, mas à mera recomposição da parcela que foi perdida. Hipótese que configura, por via transversa, redução temporária do benefício percebido, já que a simples redução de valores é vedada pelo art. 21, § 2º, da LC 109/2001.*** *3. A quantia paga à Fundação Banrisul de Seguridade Social a título de* ***contribuição extraordinária instituída em razão de déficit do plano não configura acréscimo patrimonial, de modo que os contribuintes possuem direito à dedução do valor correlato da base de cálculo do imposto de renda.*** *4. Recurso da parte autora provido. (RECURSO 50197794820174047100, OSCAR VALENTE CARDOSO - QUINTA TURMA RECURSAL DO RS.)*

De fato, não há base legal para sustentar a não dedutibilidade das contribuições vertidas por Assistidos, tal como pretendida pela RFB através da Solução de Consulta nº 354 – COSIT, de 6 de julho de 2017 de ato normativo sem força de lei.

**DOS PRINCÍPIOS NORTEADORES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO – A BUSCA PELA VERDADE MATERIAL, A AUTOTUTELA ADMINISTRATIVA E A VEDAÇÃO AO ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA DO ESTADO**

No campo do Processo Administrativo e, especialmente na área tributária, há de se observar princípios gerais norteadores do Direito, tais como o da Busca pela Verdade Material, a Autotutela Administrativa e a Vedação ao Enriquecimento Sem Causa do Estado.

Embora os princípios supracitados tenham por escopo proteger direitos distintos, todos eles convergem em favor da busca pela tributação justa, evitando oneração ou benefícios excessivos, que extrapolem os limites legais.

É inequívoco que a autoridade administrativa não mantém com os contribuintes relação litigiosa com interesses conflitantes ao exercer sua função fiscalizatória, mas sim que ambos devem buscar a justa tributação, dentro dos limites da lei.

Tal assertiva pode ser facilmente verificada ao se constatar que o ato de lançamento está limitado à exigência daquilo que é devido, tão somente na exata proporção do que o contribuinte deve ou deveria ter recolhido ao erário.

Em outras palavras, a administração pública deve perquirir sempre a cobrança de valores devidos e não adimplidos pelos contribuintes, não podendo transbordar os valores efetivamente estabelecidos nos termos da legislação tributária de regência.

Assim, é evidente que não se admite no ordenamento pátrio a lavratura de Auto de Infração cujo objeto seja a cobrança de valores indevidos.

Com efeito, é importante salientar que a vedação ao enriquecimento sem causa do Estado é corroborada pelo princípio da busca pela verdade material.

Por meio desse princípio, o julgador deve perseguir a realidade dos fatos, para que não incorra em decisões injustas ou sem fundamento. Assim são os ensinamentos do Professor Jaime Marins[[4]](#footnote-4):

*“A exigência da verdade material corresponde à* ***busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal****; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalidade através do lançamento tributário.* ***A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária*** *no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais.”*

(nossos grifos)

Sobre o princípio da verdade material, também ensinam os ilustres professores Celso Antônio Bandeira de Mello[[5]](#footnote-5) e José dos Santos Carvalho Filho[[6]](#footnote-6), respectivamente:

*“Princípio da verdade material. Consiste em que a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado (...).*

*(...)*

*O princípio da verdade material estriba-se na própria natureza da atividade administrativa. Assim, seu fundamento constitucional implícito radica-se na própria qualificação dos Poderes tripartidos, consagrada formalmente no art. 2º da Constituição, com suas inerências.*

***Deveras, se a Administração tem por finalidade alcançar verdadeiramente o interesse público fixado na lei, é óbvio que só poderá fazê-lo buscando a verdade material, ao invés de satisfazer-se com a verdade formal****, já que esta, por definição, prescinde do ajuste substancial com aquilo que efetivamente é, razão porque seria insuficiente para proporcionar o encontro com o interesse público substantivo.*

*Demais disto, a previsão do art. 37, caput, que submete a Administração ao princípio da legalidade, também concorre para a fundamentação do princípio da verdade material no procedimento (...).”*

*“É o princípio da verdade material que autoriza o administrador a perseguir a verdade real, ou seja, aquela que resulta efetivamente dos fatos que a constituíram. (...)*

*Pelo princípio da verdade material, o próprio administrador pode buscar as provas para chegar à sua conclusão e para que o processo administrativo sirva realmente para alcançar a verdade incontestável, e não apenas a que ressai de um procedimento meramente formal.* ***Devemos lembrar-nos de que nos processos administrativos, diversamente do que ocorre nos processos judiciais, não há propriamente partes, mas sim interessados, e entre estes se coloca a própria Administração. Por conseguinte, o interesse da Administração em alcançar o objeto do processo e, assim, satisfazer o interesse público pela conclusão calcada na verdade real, tem prevalência sobre o interesse do particular****.”*

Assim, é inegável que o dever da administração pública é verificar a materialidade dos fatos e aplicar a legislação atinente. Sendo certo que a busca por valores indevidos configuraria enriquecimento sem causa do Estado.

Em outras palavras, existindo a previsão legal para dedução dos valores aqui versados e presentes todos os documentos comprobatórios possíveis das despesas, não há que se falar em incidência do Imposto de Renda Pessoa Física no montante sob cobrança, já que representa uma exigência de tributo ilegal, que malfere o direito do contribuinte de deduzir tal parcela.

**3. A CONCLUSÃO**

À vista de todo exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a impugnante seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado, não havendo se falar em distinção entre as contribuições ordinárias e extraordinárias para fins de dedutibilidade do Imposto de Renda, já que a Lei não faz distinção quanto ao tema.

Assim, diante do princípio da legalidade e dos demais norteadores do processo administrativo pátrio, o cancelamento da cobrança em tela é medida que se impõe.

**Termos em que**

**Pede deferimento.**

**Local, data.**

**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

**Nome Completo**

**CPF**

1. “Segurança jurídica e normais gerais tributárias”, in RDT 17-18/51. [↑](#footnote-ref-1)
2. Curso de direito tributário brasileiro: (comentários à Constituição e ao Código tributário nacional, artigo por artigo). – Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.31. [↑](#footnote-ref-2)
3. Imposto de Renda. 3ª ed. Malheiros, 2009, p.190. [↑](#footnote-ref-3)
4. MARINS, James. Direito Tributário brasileiro: (administrativo e judicial). 4. ed. - São Paulo: Dialética, 2005. pág. 178 e 179. [↑](#footnote-ref-4)
5. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de direito administrativo. 24. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 489, 493 e 494. [↑](#footnote-ref-5)
6. CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo. 21. ed. rev. ampl. atual. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Juris, 2009. p. 933 e 934. [↑](#footnote-ref-6)