



## PARECER PGFN/CRJ/Nº 1076/2016

**SIGILO - Informação protegida pelo sigilo profissional. Lei 8.112/90, art. 116, VIII; Lei 8.906/94, art. 34, VII.**

Análise dos encaminhamentos decorrentes do do Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014.

- I -

Cuida-se de análise provocada pela Coordenação-Geral de Assuntos Tributários, a partir dos itens 63 e 122, “c” e “d”, do Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014<sup>1</sup>, *in verbis*:

[...]

63. Enfim, diante da jurisprudência colacionada, parece prudente encaminhar o presente à Coordenação-Geral de Representação Jurídica da PGFN, quanto à avaliação sobre se:

a) a jurisprudência colacionada, com todas as suas premissas, é ou não é reversível, ou se seria estratégico ou não insistir na defesa da aplicação do inciso I do art. 8º da Lei Nº 9.250, de 1995, e pleitear que o “crédito de contribuições” seja abatido do total da renda auferida pelo aposentado e não só do benefício de aposentadoria; e

b) a defesa deve ou não se abster de defender a aplicação do quantitativo pago a título de IR sob a égide da Lei Nº 7.713, de 1988, como limitador do “crédito de contribuições” a ser descontado da base de cálculo do IR incidente sobre os benefícios recebidos após 1996, revendo ou não os limites do Ato Declaratório Nº 4, de 2006. Quanto a este último ponto, vale registrar que a análise envolve considerar, inclusive, as consequências decorrentes da possibilidade de a tese aqui adotada - e também adotada pela IN RFB Nº 1.343, de 2013, ser mais benéfica ao contribuinte do que eventual decisão judicial transitada em julgado em seu favor frente a eventual utilização da teoria da relativização da coisa julgada. [...]

122. Enfim, é possível concluir: [...]

c) O parâmetro que deve ser utilizado como limite do qual deve ser subtraído o crédito de contribuições para definição da base de cálculo do

---

<sup>1</sup>Ementa: “Consulta conjunta PRFN e RFB. Dúvidas ao quanto aos critérios cabíveis para o cálculo do indébito tributário reconhecido sobre a incidência do Imposto de Renda Pessoa (sic) Física sobre a integralidade dos benefícios de aposentadoria pagos a partir da Lei Nº 9.250, de 1995, na medida em que correspondente à renda aportada pelo participante aos planos de previdência privada complementar durante a vigência da Lei Nº 7.713, de 1988. Ato Declaratório PGFN Nº 04, de 2006. RESP 1.012.903/RJ, de 2008. Instrução Normativa RFB Nº 1.343, de 2013”.



Imposto de Renda incidente sobre os benefícios de aposentadoria recebidos da previdência privada após 1996 deve ser, segundo este opinativo, o benefício recebido do instituto de previdência privada complementar, e não a renda integral do contribuinte. Sugerimos a vista a análise desse encaminhamento pela CRJ;

d) O cálculo do crédito de contribuições vertidas à previdência privada complementar no período de vigência da Lei Nº 7.713, de 1988, não deve estar limitado ao quanto de Imposto de Renda foi recolhido pela pessoa física no intervalo de 1989 a 1995. Diante desse entendimento, sugere-se a revisão do Ato Declaratório PGFN Nº 4, de 2006, que reconhece o direito ao indébito ou ao não pagamento sobre a parcela de renda que corresponder ao crédito de contribuições vertidas nesse intervalo, mas limitadas ao quanto recolhido a título de IRPF nesse ínterim. Sugerimos a vista a análise desse encaminhamento pela CRJ;

[...] (grifos do original mantidos)

2. No que se refere ao primeiro questionamento, esclarece a CAT que, em princípio, conforme defendido pela PRFN/1ª Região (consulente), com base no art. 8º, I, da Lei nº 9.250/95<sup>2</sup>, “o quanto não tributável, correspondente às contribuições vertidas aos fundos no interregno de 1989 a 1995, deveria ser abatido da base de cálculo do imposto de renda, critério que engloba toda a renda tributável auferida pelo contribuinte, e não apenas as verbas recebidas da aposentadoria complementar” (trecho do item 42 do referido Parecer).

3. Registra, todavia, que tal tese, que seria a sustentada pela Fazenda Nacional em juízo, não vem sendo acolhida (v.g. STJ-2ª T., REsp 1278598/SC, rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05/02/2013, DJe de 14/02/2013), pois o fundamento do reconhecimento jurisprudencial do caráter indevido da tributação da integralidade do benefício de aposentadoria foi a circunstância de que nem todo esse montante representa acréscimo patrimonial, porquanto parcialmente composto de renda já tributada, de modo que, pela jurisprudência (à qual se curvou a Fazenda Nacional), não se trata de hipótese de isenção ou de não incidência, mas de tributação indevida, não se aplicando o disposto no referido art. 8º, I, da Lei nº 9.250/95.

4. Defende que, pelo fato da dedutibilidade em comento (do “crédito de contribuições”) ser uma norma (interpretação) construída pela jurisprudência, não decorrendo diretamente da legislação, tal entendimento é o mais adequado, inclusive sob a ótica da proporcionalidade, que recomenda que a dedução se dê do mesmo modo que a

---

<sup>2</sup>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; [...]”.



anterior tributação, ou seja, de modo diluído no tempo, diminuindo a possibilidade de prescrição da pretensão do contribuinte.

5. Quanto ao segundo ponto, sustenta a CAT que, após o Parecer PGFN/CRJ/Nº 2139/2006, o Ato Declaratório Nº 04/2006<sup>3</sup>, o julgamento do REsp nº 1.012.903/RJ (art. 543-C do CPC) e a Mensagem Eletrônica PGFN/CRJ/Nº 680/2008, o entendimento jurisprudencial teria evoluído para reconhecer que a parcela de renda não tributável (“crédito de contribuições”), por ocasião do recebimento dos benefícios, não estaria limitada ao quanto pago a título de imposto de renda entre 1989 e 1995 (entre as Leis nº 7.713/88 e nº 9.250/95), mas somente ao montante de contribuições vertidas à entidade de previdência complementar exclusivamente pelo participante nesse período (base sob a qual incidira o imposto de renda).

6. Entende aquela Coordenação-Geral que a citada nova posição jurisprudencial está correta, pois a “medida para configurar o caráter indevido da tributação não foi o imposto de renda pago entre 1989 e 1995. Segundo o Judiciário, o caráter indevido do Imposto de Renda pago pelo aposentado após 1996 é a porção de renda recebida pelo aposentado após 1996 que já fora tributada entre 1989, por não se configurar acréscimo patrimonial quanto a essa parte de sua renda” (trecho do item 56 do Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014).

7. Afirma, quanto aos temas, que a Instrução Normativa RFB Nº 1.343, de 5 de abril de 2013, a seguir transcrita, adotou o entendimento defendido por aquela Coordenação, dispondo que “a) o limite da dedução do IRPF a pagar sobre benefícios correspondentes a aposentadorias concedidas após 2013 corresponde ao total das contribuições efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995; e, b) os valores das contribuições a que se refere o item ‘a’ devem ser abatidos, exclusivamente, da complementação de aposentadoria recebida de

---

<sup>3</sup> “[...] ficam dispensadas a apresentação de contestação, a interposição de recursos e fica autorizada a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante: ‘nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide imposto de renda sobre a complementação de aposentadoria correspondente às contribuições efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995, **até o limite do imposto pago sobre as contribuições deste período**, por força da isenção concedida no inciso VII do art. 6º da Lei nº 7.713, de 1988, na redação anterior a que lhe foi dada pela Lei nº 9.250, de 1995’ [...]” (grifei).



previdência complementar (ou do valor recebido relativo a resgate ou rateio), mês a mês, até se exaurirem” (trecho do item 60 do Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014). *In verbis*:

**Instrução Normativa RFB nº 1.343, de 5 de abril de 2013**

[...]

Art. 1º Esta Instrução Normativa estabelece normas e procedimentos relativos ao tratamento tributário a ser aplicado na apuração do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) sobre os valores pagos ou creditados por entidade de previdência complementar a título de complementação de aposentadoria, resgate e rateio de patrimônio em caso de extinção da entidade de previdência complementar, correspondentes às contribuições efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995.

**CAPÍTULO I**

**DO TRATAMENTO A SER APLICADO AOS BENEFICIÁRIOS QUE SE APOSENTAREM A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2013**

Art. 2º Para os beneficiários que se aposentarem a partir de 1º de janeiro de 2013, a entidade de previdência complementar (fonte pagadora) fica desobrigada da retenção do imposto na fonte relativamente à complementação de aposentadoria recebida de entidade de previdência complementar, inclusive a relativa ao abono anual pago a título de décimo terceiro salário, **no limite que corresponda aos valores das contribuições efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de que trata o art. 1º.**

**§ 1º Os valores das contribuições a que se refere o caput, naquelas hipóteses, devem ser abatidos da complementação de aposentadoria recebida de previdência complementar, mês a mês, até se exaurirem.**

§ 2º A fonte pagadora deverá fornecer ao beneficiário comprovante de rendimentos, com a informação dos valores abatidos na forma deste Capítulo, no quadro correspondente aos rendimentos isentos e não tributáveis.

§ 3º Deverão ser observadas as disposições contidas nos arts. 8º a 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, para os beneficiários que se aposentaram entre 1º de janeiro de 2013 e a data da publicação desta Instrução Normativa, e que sofreram retenção indevida ou a maior de Imposto de Renda Retido na Fonte.

**CAPÍTULO II**

**DO TRATAMENTO A SER APLICADO AOS BENEFICIÁRIOS QUE SE APOSENTARAM ENTRE OS ANOS DE 2008 E 2012**

**Seção I**

**Do Tratamento a Ser Aplicado aos Beneficiários sem Ação Judicial em Curso**

Art. 3º Os beneficiários que se aposentaram no período de 1º de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2012, que receberam rendimentos de que trata o art. 1º submetidos à incidência do imposto sobre a renda, e que não tenham ação judicial em curso, versando sobre a matéria de que trata esta Instrução Normativa, poderão pleitear o montante do imposto retido indevidamente da seguinte forma: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1495, de 30 de setembro de 2014)

I - na Declaração de Ajuste Anual (DAA) do ano-calendário de 2012, exercício de 2013, deverão informar o montante, limitado ao valor das contribuições de que trata o caput, recebido a título de aposentadoria, na linha “outros (especifique)” da ficha “Rendimentos Isentos e Não Tributáveis”, com especificação da natureza do rendimento;

II - observado o prazo decadencial, contado do dia 31 de dezembro do respectivo ano-calendário, poderão retificar as DAA dos anos-calendário de 2008 a 2011, exercícios de 2009 a 2012, respectivamente, seguindo-se ordem cronológica, nas quais tenham sido incluídos os rendimentos de que trata o caput como tributáveis, procedendo da seguinte forma: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1495, de 30 de setembro de 2014)



**a) excluir o montante, limitado ao valor das contribuições de que trata o caput, recebido a título de aposentadoria, da ficha “Rendimentos Tributáveis Recebidos de PJ pelo Titular” ou da ficha “Rendimentos Tributáveis Recebidos de PJ pelos Dependentes”, se for o caso;**

b) informar o montante de que trata a alínea “a” na linha “outros (especifique)” da ficha “Rendimentos Isentos e Não Tributáveis”, com especificação da natureza do rendimento; e

c) manter, na declaração retificadora, as demais informações constantes da declaração original que não sofreram alterações.

**§ 1º A entidade de previdência complementar privada deverá informar ao beneficiário da complementação, o valor das contribuições de que trata o art. 1º, devidamente atualizado, na forma prevista no art. 5º. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1495, de 30 de setembro de 2014)**

§ 2º Adotados os procedimentos previstos nos incisos I e II do caput e restando saldo a exaurir, este poderá ser aplicado nas DAA dos exercícios futuros, até o seu exaurimento.

§ 3º Para o cálculo do montante a ser excluído de tributação, a RFB disponibilizará planilha de cálculo em seu sítio na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>.

§ 4º Para elaboração e transmissão da declaração retificadora deverão ser utilizados os Programas Geradores da Declaração (PGD), na mesma forma de tributação utilizada e demais orientações, relativos aos exercícios de que trata o inciso II do caput.

§ 5º Se da declaração retificadora resultar saldo de imposto a restituir superior ao da declaração original, a diferença entre o saldo a restituir referente à declaração retificadora e o valor eventualmente já restituído será objeto de restituição automática, por meio dos lotes mensais de restituição do IRPF, a serem disponibilizados na rede bancária.

§ 6º Se a retificação resultar em redução de imposto já pago na declaração original, a restituição ou a compensação do imposto pago indevidamente deverá ser requerida mediante a utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), disponível no sítio da RFB na Internet, no endereço mencionado no § 3º.

§ 7º O pagamento da restituição ou do imposto pago indevidamente será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente a partir do mês de maio do exercício correspondente ao da declaração, ou a partir do mês subsequente ao do pagamento, até o mês anterior ao da restituição, e de 1% (um por cento) no mês em que o crédito for disponibilizado ao contribuinte na rede bancária.

§ 8º A restituição relativa ao abono anual pago a título de décimo terceiro salário e ao regime de que trata a Lei nº 11.053, de 29 de dezembro de 2004, no período a que se refere o caput, deverão ser pleiteadas por meio de apresentação do formulário Pedido de Restituição ou Ressarcimento, constante do Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, a ser protocolado na unidade do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1495, de 30 de setembro de 2014)

## **Seção II**

### **Do Tratamento a Ser Aplicado aos Beneficiários com Ação Judicial em Curso**

Art. 4º O beneficiário que recebeu os rendimentos de que trata o art. 1º com a retenção do imposto sobre a renda na fonte e que tenha ação judicial em curso que vise ao afastamento de tributação da complementação de aposentadoria, poderá optar por receber os valores na forma do art. 3º, desde que, antes da apresentação das declarações ali previstas, desista expressamente e de forma irrevogável da ação judicial proposta, renunciando a quaisquer alegações de direito sobre as quais se funda a referida ação judicial.



Parágrafo único. Na hipótese do caput, o beneficiário deverá apresentar, quando solicitado, a comprovação de que protocolou tempestivamente o requerimento de extinção do processo, mediante apresentação da via da correspondente petição de desistência ou de certidão do cartório que ateste a situação das respectivas ações.

### CAPÍTULO III

#### DAS DISPOSIÇÕES GERAIS E FINAIS

Art. 5º Para efeitos do disposto nesta Instrução Normativa, **as contribuições efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995 devem ser atualizadas** monetariamente até a data da não retenção, nos casos de que tratam os arts. 2º e 7º, ou até 31 de dezembro do ano-calendário correspondente, na hipótese prevista no art. 3º, com a utilização dos seguintes índices: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1495, de 30 de setembro de 2014)

I - Índice de Preços ao Consumidor (IPC) apurado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), no valor de 42,72% (quarenta e dois inteiros e setenta e dois centésimos por cento), em janeiro de 1989;

II - IPC, no valor de 10,14% (dez inteiros e catorze centésimos por cento), em fevereiro de 1989;

III - Bônus do Tesouro Nacional (BTN), de março de 1989 a fevereiro de 1990;

IV - IPC, de março de 1990 a fevereiro de 1991;

V - Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC) apurado pelo IBGE, de março a novembro de 1991;

VI - Índice de Preços ao Consumidor Ampliado (IPCA), série especial, apurado pelo IBGE, conforme previsto no § 2º do art. 2º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, em dezembro de 1991;

VII - Unidade Fiscal de Referência Mensal (Ufir Mensal), de janeiro de 1992 a dezembro de 2000; e

VIII - Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo Especial (IPCA-E) apurado pelo IBGE, a partir de janeiro de 2001.

Art. 6º Os registros e documentos probatórios da aplicação das disposições desta Instrução Normativa, inclusive os relativos ao período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995, deverão ser mantidos pela fonte pagadora e pelo beneficiário pelo prazo de 6 (seis) anos depois do seu exaurimento.

Art. 7º O disposto nesta Instrução Normativa aplica-se ao resgate de contribuições de previdência privada, ao rateio de patrimônio em caso de extinção da entidade de previdência complementar e ao regime a que se refere o § 8º do art. 3º.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1495, de 30 de setembro de 2014)

Art. 8º O disposto nesta Instrução Normativa não se aplica aos valores auferidos por pensionista, salvo quando decorrentes de complementação de pensão por morte, desde que, do tratamento referido no art. 2º, ainda haja valores a serem exauridos em relação à complementação de aposentadoria não atingidos pelo prazo decadencial.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1495, de 30 de setembro de 2014)

Parágrafo único. Na hipótese de existência de mais de um pensionista, os valores a serem exauridos de que trata o caput serão rateados proporcionalmente às complementações de pensão por morte recebidas.

(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1495, de 30 de setembro de 2014)

Art. 9º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

8. É o relato do expediente, passo ao seu exame.



- II -

9. Ao que tudo indica, as posições da PGFN (Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014) e da RFB (Instrução Normativa RFB Nº 1.343, de 5 de abril de 2013, mesmo após as alterações promovidas pela Instrução Normativa RFB nº 1495, de 30 de setembro de 2014, posteriores ao Parecer em referência) em relação aos temas abordados na presente manifestação realmente coincidem, no sentido de que: **(i)** “O parâmetro que deve ser utilizado como limite do qual deve ser subtraído o crédito de contribuições para definição da base de cálculo do Imposto de Renda incidente sobre os benefícios de aposentadoria recebidos da previdência privada após 1996 deve ser [...] o benefício recebido do instituto de previdência privada complementar, e não a renda integral do contribuinte”; e **(ii)** o “cálculo do crédito de contribuições vertidas à previdência privada complementar no período de vigência da Lei Nº 7.713, de 1988, não deve estar limitado ao quanto de Imposto de Renda foi recolhido pela pessoa física no intervalo de 1989 a 1995” (trechos do item 122, “c” e “d”, do Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014).

10. Em sendo tais os entendimentos firmados no âmbito administrativo, não vislumbramos como a Fazenda Nacional poderia, sobretudo no que se refere a período posterior a tais manifestações, defender teses diferentes em juízo, uma vez não constatada qualquer excepcionalidade que justifique tal medida, inclusive pelo fato da própria jurisprudência, conforme Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014, aparentemente estar de acordo com tais teses adotadas na seara administrativa.

11. A respeito da controvérsia relativa ao art. 8º, I, da Lei nº 9.250/95, diante da assertiva constante do Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014 de que essa (abatimento de toda a renda tributável e não apenas das parcelas de benefício de aposentadoria complementar) seria a tese defendida em juízo pela Fazenda Nacional, um registro se mostra necessário. Conforme bem destacado no referido opinativo, a jurisprudência do STJ tem se firmado no sentido de que

O art. 8º, I, da Lei n. 9.250/95 estabelece que a base de cálculo do imposto de renda compreende a soma de todos os rendimentos, exceto os isentos, os **não-tributáveis**, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva.

Quando a decisão judicial reconhece, na esteira do recurso representativo da controvérsia REsp. Nº 1.012.903 - RJ (Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 8.10.2008) que “*é indevida a cobrança de imposto de renda sobre o valor da complementação de aposentadoria*”, está a considerar somente o valor do benefício previdenciário como rendimento não tributável.



Sendo assim, o limite a ser respeitado deve ser o do valor do benefício recebido da entidade de previdência e não o da faixa de isenção.

**(trecho do voto do relator, Min. Mauro Campbell Marques, no julgamento do REsp nº 1.278.598/SC)**

12. Todavia, leitura atenta dos acórdãos que adotam essa conclusão revela que, na verdade, **os recursos<sup>4</sup> (improvidos) são sempre dos contribuintes, e não da Fazenda Nacional, senão vejamos:**

Processo	Pleito do contribuinte (conforme relatório)	Decisão
<b>REsp 1.278.598/SC</b>	“Defende o recorrente que o cálculo correto deve simplesmente deduzir as contribuições da base de cálculo do imposto de renda incidente sobre o benefício de complementação de aposentadoria, até o limite de isenção determinado pela aplicação da tabela progressiva anual, apurando-se, assim, o valor efetivo do indébito.”	“Utilizar os créditos abaixo do limite do valor da complementação de aposentadoria significa distribuir a isenção própria de um período de apuração por períodos subsequentes. Nenhum contribuinte pessoa física tem a opção de acumular rendimentos não-tributáveis para utilizá-los como dedução da base de cálculo do IR dos períodos subsequentes.”
<b>REsp 1.221.055/RS</b>	“Aduz que a decisão transitada em julgado reconheceu o direito do autor de deduzir da base de cálculo do imposto de renda ano-base 1996 e seguintes o valor das contribuições por si vertidas na vigência da Lei n. 7.713/88 (de 1º.01.89 a 31.12.95) e restringiu essa dedução apenas aos rendimentos de complementação de aposentadoria percebidos no ano-base de 1996 e seguintes, não permitindo fosse feita a dedução sobre o total dos rendimentos percebidos. Informa que o cálculo efetuado tornou sem valor parte das deduções legais lançadas nas declarações de ajuste anual do imposto de renda porque resta extrapolado o respectivo limite de isenção. Alega que o cálculo correto é aquele que abate da	“O PARTICULAR entende que os créditos devem ser utilizados para abatimento da base de cálculo do imposto de renda apurado de 1996 em diante de forma que essa base de cálculo seja reduzida até atingir a faixa de base de cálculo isenta do período de apuração respectivo consoante a tabela progressiva anual (v.g. R\$ 14.992,32 para o ano-base 2006 – Lei n. 11.311/2006 e R\$ 15.085,44 para o ano-base 2007 - Lei n.11.482/2007), pois qualquer utilização a mais do crédito implicaria em seu desperdício, pois reduziria a base de cálculo a um valor abaixo do limite de isenção. Sustenta o raciocínio alegando que somente há bitributação daquilo que não foi isento. Esse modo de cálculo preserva os créditos que poderão ser utilizados por mais períodos de apuração.

<sup>4</sup> AgRg no REsp 1212993/PR, AgRg no REsp 1422096/RS, AgRg nos EDcl no REsp 1307694/SC, REsp 1278598/SC, REsp 1221055/RS.





	<p>base de cálculo do imposto de renda incidente sobre o benefício de complementação de aposentadoria o valor das contribuições vertidas na vigência da Lei n. 7.713/88 (de 1º.01.89 a 31.12.95) até que se atinja o limite de isenção (v.g. R\$ 14.992,32 - Lei n. 11.311/2006), repetindo-se a operação para os períodos subsequentes até findar o crédito, isto porque somente há bitributação daquilo que não foi isento”</p>	<p><b>Já a FAZENDA NACIONAL, a sentença e o acórdão proferido pela Corte de Origem referendaram método de cálculo que vincula o valor a ser utilizado na dedução ao valor do benefício previdenciário auferido no período. [...]</b></p> <p>Utilizar os créditos abaixo do limite do valor da complementação de aposentadoria significa distribuir a isenção própria de um período de apuração por períodos subsequentes.</p> <p>Nenhum contribuinte pessoa física tem a opção de acumular rendimentos não-tributáveis para utilizá-los como dedução da base de cálculo do IR dos períodos subsequentes.” (sem grifos no original)</p>
--	---	--

13. Parece-nos, então, que não se trata de tese defendida em juízo pela Fazenda Nacional<sup>5</sup>, mas sim pelos contribuintes, que pretendem, sem sucesso (no STJ), impedir a utilização do “crédito de contribuições” para abatimento de rendimentos tributáveis que se enquadrariam na faixa de isenção (**registre-se que há acórdãos recentes da 1ª turma do TRF/4ª Região parecem vir seguindo essa linha<sup>6</sup>**), o que, em tese, faria com que o referido crédito fosse mais duradouro ou supostamente, na linha de argumentação desenvolvida em alguns recursos, permitiria, no casos em que a complementação de aposentadoria se enquadra na faixa de isenção, a restituição integral do indébito (ao invés da utilização do “crédito de contribuições”).

14. Diz-se “em tese” pois, conforme bem observa o Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014, a aplicação do referido crédito sobre toda a renda tributável e não apenas sobre as parcelas de benefício de aposentadoria complementar aumentaria o risco de valores (a serem objeto de repetição/compensação) prescritos, na medida em que, por ser aplicada sobre uma base potencialmente mais ampla, uma maior quantia (do “crédito de contribuições”) seria “gasta” a cada mês ou ano. Registre-se que alguns recursos dos

<sup>5</sup> Muito embora certamente tenha sido defendida pela Fazenda Nacional em alguns casos, sobretudo antes da uniformização da posição institucional relativa aos cálculos na matéria, mas não identificamos nenhum caso em que a questão tenha sido submetida ao STJ, possivelmente em razão da jurisprudência do TRF/4ª Região em sentido diverso e que, s.m.j., passou a servir de parâmetro para todas as unidades.

<sup>6</sup> Vide Apelações nos Processos nº 5061131-93.2011.404.7100, 5049660-80.2011.404.7100, 5033118-93.2011.404.7000, dentre outros.



contribuintes parecem pretender mesclar as teses, aproveitando-se apenas dos aspectos de cada regime que lhes são benéficos.

15. Diante de tais considerações, vê-se, portanto, que não se mostra nem estratégica nem viável, sobretudo no estágio atual da jurisprudência (bastante avançado e saturado), bem como diante dos termos Instrução Normativa RFB Nº 1.343, de 5 de abril de 2013 e dos riscos relacionados a teses sustentadas pelos contribuintes, a defesa da tese de aplicação do art. 8º, I, da Lei nº 9.250/95 na linha cogitada no Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014 (abatimento do crédito de contribuições do “total da renda auferida pelo aposentado e não só do benefício da aposentadoria”). Vale ressaltar, todavia, que estamos partindo da premissa de que, pela sistemática atualmente adotada, não há risco de ressarcimento em duplicidade (preocupação apontada pela consulente originária, vide item 40 do Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014).

16. O segundo ponto aventado pelo Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014, por sua vez, é digno de maior complexidade.

17. Realmente, por mais equivocada que isso hoje possa parecer, o “crédito de contribuições”, sob a ótica do Ato Declaratório Nº 04/2006 e mesmo dos precedentes firmados pelo STJ sob sistemática do art. 543-C do CPC, estaria limitado ao imposto de renda pago sobre as contribuições vertidas exclusivamente pelo beneficiário no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995. Nesse sentido:

#### **ATO DECLARATÓRIO Nº 04/2006**

**O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2139/2006, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 16 de novembro de 2006, **DECLARA** que ficam dispensadas a apresentação de contestação, a interposição de recursos e fica autorizada a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

**“nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide imposto de renda sobre a complementação de aposentadoria correspondente às contribuições efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995, até o limite do imposto pago sobre as contribuições deste período, por força da isenção concedida no inciso VII do art. 6º da Lei nº 7.713, de 1988, na redação anterior a que lhe foi dada pela Lei nº 9.250, de 1995”.**

**JURISPRUDÊNCIA:** REsp nº 808488/AL (DJ 30.06.2006), AgRg no REsp nº 792843/RS (DJ 19.06.2006), REsp nº 828823/SC (DJ 29.05.2006).



**Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016)**

[...]

**1.22 - Imposto de Renda (IR)**

**a) Complementação de aposentadoria - Resgate - Período entre 1º.01.1989 a 31.12.1995**

REsp 1.012.903/RJ (tema nº 62 de recursos repetitivos)

**Resumo:** Isenção do IR sobre o valor da complementação de aposentadoria e o do resgate de contribuições recolhidos no período de 1º.01.1989 a 31.12.1995, cujo ônus tenha sido exclusivamente do beneficiário.

Sobre o tema, vide Ato Declaratório nº 4/2006 e Súmula 556/STJ.

**b) Recebimento antecipado de 10% da reserva matemática - Período entre 1º.01.1989 a 31.12.1995**

REsp 1.111.177/MG (tema nº 158 de recursos repetitivos)

**Resumo:** É indevida a cobrança de imposto de renda sobre o recebimento antecipado de 10% (dez por cento) da reserva matemática do Fundo de Previdência Privada como incentivo para a migração para novo plano de benefícios, relativamente à parcela recebida a partir de janeiro de 1996, na proporção do que já foi anteriormente recolhido pelo contribuinte, a título de imposto de renda, sobre as contribuições vertidas ao fundo durante o período de vigência da Lei 7.713/88.

**c) Rateio - Período entre 1º.01.1989 a 31.12.1995**

REsp 760.246/PR (tema nº 90 de recursos repetitivos)

**Resumo:** Não incidência de imposto de renda sobre valores recebidos em decorrência do rateio do patrimônio de entidade de previdência privada, na proporção do que já foi anteriormente recolhido pelo beneficiário quando da realização de contribuições para o fundo no período de vigência da Lei 7.713/88.

[...]

18. A própria Fazenda Nacional - preocupada com a então absoluta falta de uniformidade de cálculos e com a metodologia de isenção proporcional vitalícia adotada por alguns juízos - chegou, por diversas vezes, a submeter a questão à apreciação do STJ, insistindo na aplicação do referido limite. Foi em meio a esse contexto que, no julgamento do REsp nº 1.199.885/PE, o STJ sinalizou o emprego desse fator limitador se dava por razões de ordem prática, senão vejamos:

O Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que é indevida a cobrança de imposto de renda sobre os valores da complementação de aposentadoria e do resgate de contribuições correspondentes a recolhimentos para entidade de previdência privada, ocorridos entre 01.01.1989 e 31.12.1995, nos termos do art. 6º, VII, b, da Lei 7.713/88, na redação anterior à edição da Lei nº 9.250/95. Recurso especial representativo de controvérsia nº 1.012.903/RJ. [...] **Contudo, tendo em vista as dificuldades em identificar e distinguir, em cada parcela do benefício previdenciário recebido, as contribuições recolhidas pelo segurado e o aporte vertido pela entidade patrocinadora, há de se reconhecer a inexigibilidade do imposto de renda, até o limite do que**



**foi recolhido pelo beneficiário, a título de tal imposto, sob a égide da Lei n.º 7.713/88, devidamente atualizado.** (sem grifos no original)

19. Sucede que, conforme Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014, a própria RFB (para além dos termos da já citada IN Nº 1.343/2013), ao eleger como documentos para os cálculos de liquidação referentes à matéria (Anexo I da Portaria Conjunta PGFN/RFB Nº 14/2013) os seguintes, evidenciou o equívoco do raciocínio supra:

**1.6. Bis in idem no recebimento de resgate ou complementação de aposentadoria - Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988**

**1.6.1. Resgate de Previdência Complementar**

1.6.1.1. Relatório, emitido pela entidade de previdência complementar, com as contribuições realizadas pelo autor, no período de 1/1/1989 a 31/12/1995, em moeda da época correspondente; ou Fichas financeiras do pagamento de salário do autor no período de 1/1/1989 a 31/12/1995;

Justificativa: Delimitação do rendimento tributado no período da vigência da Lei nº 7.713, de 1988, para exclusão da 2ª (segunda) incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF). Estas contribuições formarão o *quantum* não-tributável a ser excluído de tributação quando do recebimento do resgate ou recebimento de complementação de aposentadoria.

1.6.1.2. Comprovante do recebimento do resgate de previdência complementar, com indicação do mês do efetivo pagamento pela entidade de previdência complementar, e do imposto retido, com indicação de que não foi aplicado a isenção disposta no art. 7º da Medida Provisória nº 1.459, de 21 de maio de 1996.

Justificativa: Recomposição da base correta de incidência do IRPF, após exclusão do *quantum* não-tributável.

**1.6.2. Complementação da Aposentadoria**

1.6.2.1. Relatório, emitido pela entidade de previdência complementar, com as contribuições realizadas pelo autor, no período de 1/1/1989 a 31/12/1995, em moeda da época correspondente; ou Fichas financeiras do pagamento de salário do autor do período de 1/1/1989 a 31/12/1995;

Justificativa: Delimitação do rendimento tributado no período da vigência da Lei nº 7.713, de 1988, para exclusão da 2ª (segunda) incidência do IRPF. Estas contribuições formarão o *quantum* não-tributável a ser excluído de tributação quando do recebimento do resgate ou recebimento de complementação de aposentadoria.

1.6.2.2. Comprovação do início da aposentadoria e do recebimento da 1ª (primeira) complementação recebida;

Justificativa: Define prazo prescricional e início da utilização do *quantum* não-tributável.

1.6.2.3. Fichas-financeiras ou Contra-cheques da data da aposentação até a data da última complementação recebida.

Justificativa: Conferência do valor da complementação/resgate/rateio que sofreu a 2ª (segunda) incidência e conferência de valores já excluídos de tributação, nos casos em que houve antecipação de tutela com suspensão da exigibilidade do imposto de renda retido na fonte.



20. Ademais, para além de todos os elementos bem delineados no Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014, o STJ editou o enunciado nº 556 de sua súmula, afirmando que "É indevida a incidência de imposto de renda sobre o valor da complementação de aposentadoria pago por entidade de previdência privada e em relação ao resgate de contribuições recolhidas para referidas entidades patrocinadoras no período de 1º/1/1989 a 31/12/1995, em razão da isenção concedida pelo art. 6º, VII, b, da Lei n. 7.713/1988, na redação anterior à que lhe foi dada pela Lei nº. 9.250/1995". Perceba-se que não há qualquer referência ao valor pago a título de imposto de renda no período: o silêncio é eloquente, apontando para a superação da antiga jurisprudência da Corte.

21. Desse modo, também quanto a tal ponto, parece-nos totalmente contraproducente a defesa do (ilógico) fator limitador previsto no Ato Declaratório PGFN nº 04/2006.

22. Alguns aspectos, todavia, denotam a necessidade de maior aprofundamento sobre o tema, eis que, **(i)** conforme aponta o Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014, há decisões judiciais transitadas em julgado prevendo expressamente como limite a quantia paga a título de imposto de renda no período de vigência da Lei nº 7.713/88, restrição essa que, a depender do caso concreto, dos exatos termos da decisão<sup>7</sup> e do ponto de vista adotado<sup>8</sup>, pode ou não ser benéfica à Fazenda Nacional; **(ii)** a despeito da jurisprudência atualmente majoritária, há precedentes recentes em sentido diverso<sup>9</sup>, sobretudo no âmbito do microssistema dos Juizados Especiais Federais, inclusive com respaldo da Turma Nacional de Uniformização, conforme demonstra a seguinte decisão de sua Presidência, proferida no Incidente de Uniformização no Processo nº 0519633-07.2011.4.05.8300 e desafiada por embargos de declaração pendentes de apreciação:

---

<sup>7</sup> O parâmetro referido na decisão é apenas o imposto de renda pago sobre as contribuições vertidas sob a égide da Lei nº 7.713/88 ou todo o IR pago no período? A decisão determina a aplicação da metodologia de dedução do *quantum* atualizado de imposto pago na vigência da Lei nº 7.713/88 a partir do *quantum* que foi ou seria pago a título de IR sobre a complementação (imposto para imposto) ou a partir da própria complementação (imposto para base)? Normalmente, até onde é de nosso conhecimento, as decisões judiciais que se referem ao antigo entendimento do STJ adotam o primeiro critério no que se refere à primeira indagação e não são claras a respeito da segunda.

<sup>8</sup> Eis que incorreta do ponto de vista técnico, conforme o próprio Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014, e aparentemente prejudicial do ponto de vista operacional, por dificultar ou impossibilitar os cálculos, conforme será explorado mais adiante. Já do ponto de vista financeiro, depende do caso concreto e dos termos da decisão, ao que tudo indica.

<sup>9</sup> Inclusivo do próprio STJ, ainda que não seja possível afirmar, com segurança, que a questão foi objeto de efetiva reflexão ou se se tratou de simples repetição de trechos de precedentes antigos (e já superados): AgRg no AREsp 475818/DF, REsp 1306333/CE, AgRg no REsp 1105061/ES etc.



Trata-se de incidente de uniformização nacional suscitado pela parte autora, pretendendo a reforma de acórdão que decidiu acerca do critério de apuração de indébito tributário.

É o relatório.

O aresto recorrido perfilha o entendimento desta TNU sobre a matéria em discussão:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PREVIDÊNCIA PRIVADA. COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. CRITÉRIO DE APURAÇÃO DO INDÉBITO. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM O ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NESTA TNU. APLICAÇÃO DA QUESTÃO DE ORDEM N. 13. PEDIDO DE UNIFORMIZAÇÃO NÃO CONHECIDO [...]”

**A Fazenda sustenta, ainda, que os valores recolhidos pelo contribuinte a entidade de previdência privada nos exercícios de 1989 a 1995 deverão ser corrigidos pelos índices de correção monetária geral até a data da aposentadoria e o seu somatório deverá ser utilizado como um valor dedutível da base de cálculo dos benefícios da aposentadoria, para fins de apurar-se o imposto de renda incidente sobre a complementação de aposentadoria. Contudo, não é esta a forma de cálculo reconhecida pelo STJ, que entende pela compensação entre o valor recolhido de imposto de renda entre 1989 a 1995 com os valores cobrados a título do imposto atualmente:**

“Consoante consignado pelo Ministro Castro Meira, no julgamento do recurso repetitivo esta Corte assentou que, tendo em vista as dificuldades em identificar e distinguir, em cada parcela do benefício previdenciário recebido, as contribuições recolhidas pelo segurado e o aporte vertido pela entidade patrocinadora, há de se reconhecer a inexigibilidade do imposto de renda, até o limite do que foi recolhido pelo beneficiário, a título de tal imposto, sob a égide da Lei n.º 7.713/88, devidamente atualizado” (REsp n.º 1282609/RN, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, DJU 28 nov. 2011). 4. No caso em exame, é de se constatar que o acórdão recorrido está em sintonia com o entendimento deste Colegiado. Incidência, portanto, da questão de ordem n. 13 desta Turma Nacional, segundo a qual “não cabe pedido de uniformização quando a jurisprudência da Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais se firmou no mesmo sentido do acórdão recorrido.” 5. Julgamento de acordo com o art. 46 da Lei 9.099/95. 6. Pedido de uniformização não conhecido” (PEDILEF 05318667020104058300, Juiz Federal Gláucio Ferreira Maciel Gonçalves, DOU 16.05.2014)

Desta forma, estando o acórdão recorrido em consonância com a jurisprudência da

TNU, incide a Questão de Ordem 13/TNU: “*Não cabe Pedido de Uniformização, quando a jurisprudência da Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais se firmou no mesmo sentido do acórdão recorrido.*”

Ante o exposto, com fulcro nos art. 16, I, do RITNU, **nego seguimento** ao incidente.

23. O fato de a jurisprudência ainda aparentar certa instabilidade a respeito da sistemática de liquidação não possui, no nosso sentir, o condão de recomendar a adoção de estratégia contrária ao entendimento firmado no Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014, notadamente quando se sabe que a manutenção do emprego, muitas vezes de forma não intencional ou deliberada (tanto que, até onde se sabe, é, na prática, desprezada no momento dos cálculos), de fórmulas como “até o limite do que foi recolhido pelos



beneficiários, a título desse tributo, sob a égide da Lei 7.713/88, atualizado monetariamente”, decorre muito mais de uma aparente falha do STJ em divulgar a superação de seus precedentes (o que deve mudar diante do disposto nos arts. 926 e 927 do nCPC). **Ademais, deve-se avaliar a revogação do Ato Declaratório PGFN Nº 04/2006, eis que a jurisprudência não mais está pacificada nos exatos termos ali previstos e não há mais qualquer utilidade na sua manutenção, pois a RFB já possui a Instrução Normativa RFB nº 1.343, de 5 de abril de 2013 e a PGFN já possui o Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014 (vide art. 2º, III, da Portaria PGFN Nº 502/2016).**

24. Por sua vez, a questão concernente à observância ou não da coisa julgada diante da superveniência de orientação administrativa posterior em sentido possivelmente mais favorável ao particular, não é nova no âmbito desta CRJ.

25. O Parecer PGFN/CRJ/Nº 391/2009 analisou “subsistência, ou não, de coisa julgada fundada em lei posteriormente declarada inconstitucional pelo STF, esteja, ou não, tal declaração plasmada em Súmula Vinculante”, tendo concluído que “havendo conflito entre Súmula Vinculante e coisa julgada anteriormente formada, esta última deve prevalecer, ‘se’ e ‘enquanto’ não for desconstituída por decisão judicial, a ser proferida em sede de ação rescisória ou de embargos à execução” (ressalta-se que o referido opinativo registrou que não estava a tratar da questão dos efeitos futuros da coisa julgada em relação jurídica de trato continuado, que veio a ser objeto do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011). Referida conclusão está alinhada com o entendimento atual do STF, que, no julgamento do tema nº 733 de repercussão geral<sup>10</sup>, assim se posicionou:

**Ementa: CONSTITUCIONAL E PROCESSUAL CIVIL. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE PRECEITO NORMATIVO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. EFICÁCIA NORMATIVA E EFICÁCIA EXECUTIVA DA DECISÃO: DISTINÇÕES. INEXISTÊNCIA DE EFEITOS AUTOMÁTICOS SOBRE AS SENTENÇAS JUDICIAIS ANTERIORMENTE PROFERIDAS EM SENTIDO CONTRÁRIO. INDISPENSABILIDADE DE INTERPOSIÇÃO DE RECURSO OU PROPOSITURA DE AÇÃO RESCISÓRIA PARA SUA REFORMA OU DESFAZIMENTO. 1. A sentença do Supremo Tribunal Federal que afirma a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo gera, no plano do ordenamento jurídico, a consequência (= eficácia normativa) de manter ou excluir a referida norma do sistema de direito. 2. Dessa sentença decorre também o efeito vinculante, consistente em atribuir ao julgado uma qualificada força impositiva e obrigatória em relação a supervenientes atos administrativos ou judiciais (= eficácia executiva ou instrumental), que, para viabilizar-se, tem como instrumento próprio, embora não único, o da reclamação prevista no art. 102, I, “I”, da Carta Constitucional. 3. **A eficácia executiva, por decorrer da sentença (e não da vigência da norma examinada), tem como termo inicial a data da publicação****

<sup>10</sup> Vale ressaltar que, conforme ressalva que consta expressamente na ementa, o julgado não analisou a situação das relações jurídicas de trato continuado, a serem apreciadas no julgamento dos temas nº 881 e 885 de repercussão geral.



**do acórdão do Supremo no Diário Oficial (art. 28 da Lei 9.868/1999). É, consequentemente, eficácia que atinge atos administrativos e decisões judiciais supervenientes a essa publicação, não os pretéritos, ainda que formados com suporte em norma posteriormente declarada inconstitucional. 4. Afirma-se, portanto, como tese de repercussão geral que a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das sentenças anteriores que tenham adotado entendimento diferente; para que tal ocorra, será indispensável a interposição do recurso próprio ou, se for o caso, a propositura da ação rescisória própria, nos termos do art. 485, V, do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495). Ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado. [...]** (STF-Pleno, RE 730462, rel. Min Teori Zavascki, Tribunal Pleno, j. em 28/05/2015, DJe de 09/09/2015, sem grifos no original)

26. Já o Parecer PGFN/CRJ/Nº 958/2012 analisou situação mais próxima à ora enfrentada, consistente precisamente na questão prevalência ou não da coisa julgada diante da superveniência de orientação administrativa mais favorável ao particular. Referido opinativo asseverou **(i)** não ser adequada a análise sob a ótica do Parecer PGFN/CRJ/492/2011, **(ii)** a impossibilidade de transação e **(iii)** a impossibilidade de renúncia à coisa julgada, concluindo pela “subsistência da coisa julgada em favor da União (Fazenda Nacional), mesmo diante das orientações administrativas favoráveis, em tese, ao contribuinte”.

27. Mais recentemente, a Nota PGFN/CRJ/Nº 492/2016 analisou se norma expressamente interpretativa (art. 106, I, do CTN) poderia retroagir frente à existência de coisa julgada, concluindo no seguinte sentido:

15. Ante a necessidade peremptória de a lei interpretativa respeitar a coisa julgada, a solução que se vislumbra viável para a parte que pretenda se beneficiar da norma objeto da consulta, caso haja decisão judicial transitada em julgado, é o ajuizamento da ação rescisória, com base no art. 966 do nCPC, se ainda em curso o lapso temporal previsto para sua proposição.

16. Sem prejuízo, há que se reconhecer que, após a vigência da Lei nº 12.873, de 2013, não se cogita de impossibilidade de aplicação da norma, ainda que o título judicial fixasse interpretação diversa.

17. Isso porque, após a alteração legislativa, há cessação de eficácia da coisa julgada em matéria relativa à relação jurídica de trato continuado.

18. Se, por um lado, é certo que, para efeitos pretéritos, é imperiosa a desconstituição da coisa julgada, prospectivamente, nos moldes do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/20116, a norma tem o condão de, alterando o arcabouço normativo, fazer cessar a eficácia daquele título.

28. Breve leitura das referidas manifestações revela o quão interessante e intrigante é a matéria ora apreciada. Prova disso é que, fosse este o tema adequado (e não é, por razões de ordem prática), teríamos fundadas dúvidas sobre a adoção dos





fundamentos e conclusões apresentados pelo Parecer PGFN/CRJ/Nº 958/2012 (diante de uma leitura principiológica e até mesmo considerando a superveniência da Lei nº 13.140/2015, dentre outros diplomas). Mas o fato é que, como dito, peculiaridades da controvérsia ora enfrentada nos levam a crer que a análise não pode se dar sob esse mesmo viés, senão vejamos:

- (i) não é possível afirmar, de modo apriorístico (isto é, não casuístico) e com segurança, que a aplicação da fórmula que limita a não incidência ou o indébito à quantia paga a título de imposto de renda no período de vigência da Lei nº 7.713/88 é mais favorável à Fazenda Nacional;
- (ii) relatos dão conta de que é muito difícil ou quiçá impossível realizar os cálculos com base em tal sistemática<sup>11</sup>;
- (iii) conforme relatos repassados a esta CRJ, a RFB e os setores de cálculos das unidades da PGFN estão adaptados para a realização dos cálculos com base na sistemática atual, não sendo viável considerar o limite, ainda quando previsto na decisão judicial transitada em julgado, ou seja, na prática, ao menos via de regra, ele já vem sendo ignorado;
- (iv) as decisões judiciais, quando fixaram o limite, assim o fizeram para resguardar o interesse público considerando um contexto de indefinição que não mais se verifica<sup>12</sup>; e
- (v) o art. 7º da Medida Provisória nº 2.159-70/2001, que versa sobre situação análoga, não prevê esse limite.

29. Outro fundamento que recomenda a necessidade de releitura das decisões transitadas em julgado que adotem como parâmetro a quantia paga a título de imposto de renda no período de vigência da Lei nº 7.713/88 consiste no enunciado nº 344 da súmula do STJ, segundo o qual “A liquidação por forma diversa da estabelecida na sentença não ofende a coisa julgada”. A leitura dos acórdãos que originaram o referido enunciado revela

---

<sup>11</sup> Consta do expediente ata de reunião sobre o tema, realizada em 14 de maio de 2007 entre Procuradores da Fazenda Nacional lotados na PRFN/4ª Região. Na referida ata, consta o seguinte registro: “Afastam-se, também, as considerações que levam em conta o total do IR pago à época da vigência da Lei nº 7.713/88, que, pela falta de dedução das contribuições, foi pago a maior. Como se trata do período de 1989 a 1995, a Receita Federal do Brasil nem possui mais a maioria das declarações de IR que permitiriam fazer esse cálculo”.

<sup>12</sup> O que nos faz cogitar a ideia, que embora heterodoxa não nos parece absurda, de algo aproximado a uma *derrotabilidade* de norma concreta fixada em decisão judicial transitada em julgado quando a sua aplicação vai de encontro às próprias razões que levaram à sua fixação, quando ela própria decorre de premissa (referida no julgamento do REsp nº 1.199.885/PE) que veio a se revelar falsa ou quando contraria os interesses de seu beneficiário e quiçá de ambas as partes.



não apenas uma interpretação restritiva acerca dos limites objetivos da coisa julgada no que tange à fixação dos parâmetros de liquidação, mas também forte preocupação com a existência de casos excepcionais, já tendo o STJ decidido que

[...] Exigindo a sentença condenatória suplementação por meio de procedimento outro que não aquele nela previamente determinado, o caminho será o de seu reajustamento ao caso concreto, **sob pena de se inviabilizar a liquidação ou de se processá-la de forma inadequada ou injusta para as partes.** Permite-se, assim, excepcionalmente, como no caso, a sua modificação na fase de liquidação.  
[...]  
(STJ-4ª T., REsp 348.129/MA, rel. Min. César Asfor Rocha, j. em 21/02/2002, DJ de 27/05/2002, p. 177, em grifos no original)

30. A respeito do enunciado nº 344 da súmula do STJ, confira-se, ainda, elucidativo e recente precedente da 1ª turma do STJ:

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO POR DANOS DECORRENTES DA QUEBRA DO EQUILÍBRIO ECONÔMICO-FINANCEIRO EM CONTRATOS DE TRANSPORTE URBANO DE PASSAGEIROS. LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA POR ARBITRAMENTO COM BASE EM LAUDO PERICIAL. ELABORADA SEGUNDA PERÍCIA PARA APURAÇÃO DO QUANTUM DEBEATUR, VEDADA A IMPOSIÇÃO DE NOVO ÔNUS PROBATÓRIO À PARTE PROMOVENTE DA LIQUIDAÇÃO. DEVER JUDICIAL DE SE QUANTIFICAR O MONTANTE DEVIDO COM BASE EXCLUSIVAMENTE NOS LIMITES DO DECISUM TRANSITADO EM JULGADO. SUPREMACIA DA COISA JULGADA PRECEDENTES: AGRG NO RESP. 628.263/SC, REL. MIN. VASCO DELLA GIUSTINA, DJE 03.11.2009 E RESP. 942.400/RJ, REL. MIN. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ 20.08.2007. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. RETORNO DOS AUTOS AO JUÍZO DA EXECUÇÃO PARA O PROSSEGUIMENTO DA LIQUIDAÇÃO. ARBITRAMENTO DO VALOR DA CONDENAÇÃO COM ESTEIO NA SEGUNDA PERÍCIA JÁ REALIZADA.

[...]

6. A determinação, neste caso, para que se proceda à nova perícia (a terceira) está desatrelada dos comandos da coisa julgada e a afronta abertamente, representando, na prática, o prolongamento injustificável da fase de liquidação, mediante a introdução de metodologia liquidatória não prevista no título executivo judicial (a sentença), introduzindo evidente risco de esvaziamento do direito à indenização já judicialmente reconhecido.

**7. Não se desconhece o teor da Súmula 344 desta Corte Superior de Justiça, segundo a qual a liquidação por forma diversa da estabelecida na sentença não ofende a coisa julgada; todavia, a invocação tardia desta orientação, apenas nesta sede recursal especial e diretamente da nobre tribuna dos Advogados, representa inegável inovação argumentativa, retirando a efetiva oportunidade de contradita, com inegável prejuízo e evidente aviltamento dos basilares princípios do direito de defesa e do devido processo legal.**

**8. Ademais, a ratio essendi do mencionado enunciado sumular reside em emprestar agilidade processual a certas ações de execução, permitindo que no momento da liquidação se opte pelo caminho mais eficiente para a obtenção da quantia devida, não engessando o método de apuração, o que não importa dizer que a criação de novos critérios para o cálculo possa retirar o conteúdo da condenação, além da eternizar a fase de liquidação, vulnerando a coisa julgada, como neste caso, em que o novo critério ou**



**método contraria a própria sentença condenatória, impondo a rediscussão de fatos já acertados em juízo.**

**9. A Súmula 344/STJ deve ser entendida na sua finalidade celerizadora da liquidação e ensejadora da eficácia completa da condenação, e não como reoportunizadora de amplas discussões que levem à revisão do julgado ou - pior ainda - à sua rescisão, por impor ao vencedor da demanda novos encargos práticos de mérito, que não constaram do título.**

**10. É inegável que a melhor exegese a ser dada à Súmula 344/STJ é a teleológica; assim, deve-se ter em mente que a finalidade da orientação jurisprudencial é facilitar que o vencedor obtenha do modo mais célere e eficaz o conteúdo da condenação garantido no processo de conhecimento.**

**11. É inconcebível que se admita a alteração da forma de liquidação para criar obstáculos à apuração do montante já reconhecido como devido; é dizer, se o quantum debeatur pode ser apurado com simples operação aritmética, a dispensa do procedimento de liquidação por artigos, com efeito, não ofende a coisa julgada, o que já não se pode afirmar do inverso, quando há imposição de novo ônus probatório ao credor, vitorioso na demanda.**

12. Revela-se juridicamente descabida a exigência de novas provas demonstrativas do prejuízo no curso de liquidação por arbitramento, sobremaneira porque já reconhecido o dano em decisum transitado em julgado que remeteu à liquidação por arbitramento apenas a fixação do montante devido, não se aludindo à necessidade de comprovação de qualquer fato novo e, portanto, não se podendo cogitar, neste caso, da hipótese de liquidação por artigos.

13. Após a realização da perícia para o arbitramento do quantum debeatur, como se sabe, compete ao Juiz somente a função de quantificá-lo, sendo descabida - e mesmo vedada - a imposição de novo ônus probatório à parte promovente da liquidação, como que reabrindo a instrução de causa sobre cuja sentença condenatória definitiva já se estendeu a proteção da coisa julgada.

14. Ofende o art. 610 do CPC a sentença de liquidação por arbitramento que não fixa o valor dos danos emergentes cuja existência foi declarada na sentença liquidanda. Cabe ao juiz da liquidação apenas identificar o seu quantum sem impor novo ônus probatório ao credor (REsp. 942.400/RJ, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARROS, DJ 20.08.2007), máxime quando essa medida judicial tem a potestade de desconstituir o decreto condenatório e se inaugurada a fase de seu cumprimento.

15. A fixação de novas balizas para o cálculo do valor devido, já na fase de liquidação por arbitramento, implicaria em evidente vulneração dos soberanos comandos da coisa julgada, tida como inviolável no Juízo da Execução, graças ao celebrado princípio da fidelidade à res judicata, de tão antiga quanto respeitável tradição; os escritores processualistas costumam dizer que a coisa julgada é o produto mais elaborado da jurisdição, que tem a virtude de pôr termo à controvérsia, ainda que qualquer das partes possa, em pedido de rescisão, insurgir-se contra o seu comando; na lição de GABINO FRAGA, a coisa julgada faz do preto, branco, e do círculo, um quadrado. [...]

(STJ-1ª T., REsp 1409705/DF, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. em 16/06/2014, DJe de 04/08/2014, sem grifos no original)

31. Pertinente destacar, ainda, que, o Regina Helena Costa<sup>13</sup> que o princípio da praticabilidade também deve ser observado na seara jurisdicional, identificando-se como algumas de suas decorrências a instrumentalidade do processo e de suas formas, a uniformização de jurisprudência (enquanto fator de isonomia, segurança, economia e

<sup>13</sup> COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça tributária. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 67/76.



respeitabilidade) e até mesmo a coisa julgada. Caberia, então, dizer: do mesmo modo que o interesse público secundário serve ao primário, e não o oposto, a *res judicata* serve à praticabilidade, e não o inverso.

32. A coisa julgada não é fim, mas meio, não podendo servir de escudo ou embaraço à “solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa” (art. 4º do nCPC), em busca da qual todos os sujeitos do processo devem cooperar (arts. 5º e 6º do nCPC), inclusive o órgão julgador, que “atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência” (art. 7º do nCPC).

33. Nesse contexto, por mais que se saiba que “Na liquidação é vedado discutir de novo a lide ou modificar a sentença que a julgou” (§ 4º do art. 509 do nCPC), é possível compreender a fixação de parâmetros de liquidação não representa, em sua essência, o efetivo julgamento da lide, notadamente nas hipóteses previstas nos incisos do art. 491 do nCPC, conforme prevê o seu § 1º<sup>14</sup>, pelo que eventual limitação contida no título executivo, se inexequível, poderia ser desprezada.

34. Afinal, caso simplesmente obstada a efetivação do direito em razão da impossibilidade de realização dos cálculos, poder-se-ia cogitar de *venire contra factum proprium* (vedado pelo princípio da boa fé objetiva) por parte da Fazenda Nacional, que teria buscado a aplicação do limite para, depois, em sede de liquidação/execução, obstar o direito reconhecido na sentença.

35. Diante desse cenário, relativamente a eventuais decisões transitadas em julgado que limitem a não incidência ou o indébito à quantia paga a título de imposto de renda no período de vigência da Lei nº 7.713/88, entendemos, **no plano apriorístico**, possível (isto é, plausível) que, não havendo determinação expressa em sentido diverso por parte do juízo da execução, a realização dos cálculos seja feita de acordo com os critérios atualmente vigentes, sobretudo quando favorecerem ambas as partes e contribuírem para uma mais célere e efetiva satisfação do direito reconhecido.

---

<sup>14</sup> “Art. 491. Na ação relativa à obrigação de pagar quantia, ainda que formulado pedido genérico, a decisão definirá desde logo a extensão da obrigação, o índice de correção monetária, a taxa de juros, o termo inicial de ambos e a periodicidade da capitalização dos juros, se for o caso, salvo quando: I - não for possível determinar, de modo definitivo, o montante devido; II - a apuração do valor devido depender da produção de prova de realização demorada ou excessivamente dispendiosa, assim reconhecida na sentença. § 1º Nos casos previstos neste artigo, seguir-se-á a apuração do valor devido por liquidação. § 2º O disposto no caput também se aplica quando o acórdão alterar a sentença.”



36. Cumpre ressaltar, todavia, que a questão é extremamente casuística, devendo seu enfrentamento se dar de acordo com as peculiaridades de cada caso concreto.

- III -

37. São essas as considerações que esta CRJ reputa úteis ao deslinde das questões jurídicas trazidas à sua apreciação, concluindo em resposta ao itens 63 e 122, “c” e “d”, do Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014, que não se mostra estratégico, diante da posição institucional firmada pela PGFN e pela própria RFB, insistir nas teses (referidas naquele opinativo) de aplicação do art. 8º, I, da Lei nº 9.250/95 nem, via de regra, de limitação da não incidência ou do indébito ao quanto pago a título de IR sobre as contribuições vertidas aos planos de previdência complementar no período entre as Leis nº 7.713/88 e nº 9.250/95.

38. Ainda em decorrência das considerações feitas no presente Parecer, recomenda-se os seguintes encaminhamentos:

- a) envio deste Parecer à CAT, em resposta ao Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014;
- b) envio de cópia à CASTJ/PGFN, para ciência e providências no sentido da uniformização da jurisprudência do STJ e da TNU acerca do tema;
- c) envio de cópia às Procuradorias-Regionais da Fazenda Nacional, para ciência e eventual relato a respeito das dificuldades que porventura continuem a ser enfrentadas na prática, relativamente à sistemática de cálculos na matéria;
- d) edição, com fundamento no Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014 (considerando o sigilo deste), de Ato Declaratório revogando o Ato Declaratório PGFN Nº 04/2006;
- e) divulgação do presente Parecer, juntamente com o Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014, aos Procuradores da Fazenda Nacional.

É o Parecer. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 27 de junho de

2016.

**FILIFE AGUIAR DE BARROS**  
Procurador de Fazenda Nacional



DESPACHO PGFN/CRJ/ S/N /2016

**Documento:** Registro nº 269551/2016

**Interessado:** PGFN/CRJ

**Assunto:** SIGILO - Informação protegida pelo sigilo profissional. Lei 8.112/90, art. 116, VIII; Lei 8.906/94, art. 34, VII.

Análise dos encaminhamentos decorrentes do do Parecer PGFN/CAT/Nº 487/2014.

Trata-se do PARECER PGFN/CRJ/Nº 1076/2016, da lavra do Procurador FILIPE AGUIAR DE BARROS, com a qual manifesto minha concordância. **Ressalvo**, apenas, por questões pragmáticas, **a proposta de revogação do Ato Declaratório PGFN nº 04/2006, para edição de novo ato.**

Sem embargo de reconhecer que a limitação do Ato Declaratório - AD em comento contida na expressão “*até o limite do imposto pago sobre as contribuições deste período*” tenha sido superado, como bem delineado no parecer que se submete à aprovação, inclusive com internalização do entendimento em sede de Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil, não se pode olvidar que a **proposta de revogação de AD para edição de novo trará nenhum benefício com o conseqüente e potencial indicativo equivocado de estímulo à litigiosidade.**

Efetivamente, a não incidência do imposto de renda sobre a complementação de aposentadoria em comento continuaria sendo objeto de dispensa que vincula a Administração Tributária, e assim não fosse há julgado sob o rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC/73) pelo STJ nesse sentido, servindo o presente Parecer a corroborar a não interposição de recurso, desistência dos interpostos ou não apresentação de contestação em relação à superada (ou melhor dizendo, *reinterpretada*, segundo entendimento que a própria administração tributária encampa administrativamente) limitação do benefício fiscal (ou forma de sua amortização), nos moldes do artigo 2º, III, da Portaria PGFN nº 502/2016.

Nesse sentido, para além de desprovida de utilidade prática, já que o **entendimento dado pela jurisprudência**, que aparentemente não coincide com a redação do AD, **é exatamente aquele que administrativamente, em Instrução Normativa, a Administração Tributária entende como procedimento correto à apuração e liquidação dos julgados que reconhecem “a não incidência do imposto de renda sobre a**



*complementação de aposentadoria correspondente às contribuições efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995*”, repise-se, eventual revogação do AD traria maior controvérsia à discussão (já superada) do que eventual solução (muito bem delineada no parecer em apreço), além de ir de encontro (ainda que apenas aparentemente) à política institucional de redução da litigiosidade (com potencial questionamento acerca da reabertura da discussão de tema a muito superado).

Conclui-se, pois, que, ao menos sob o prisma da praticabilidade, não se justifica a movimentação da máquina pública objetivando a revogação e reedição de Ato Declaratório, cuja finalidade pode ser obtida de forma mais racional, eficiente e econômica, ainda podendo se questionar a sua utilidade, sem embargo de absolutamente adequada a solução sob o prisma formal.

Por essa razão, com a ressalva da proposição contida no **item 38, letra d)**, e pelos motivos pragmáticos elencados apenas, repise-se, estamos de acordo com a integralidade do parecer em apreço.

À Consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 8 de julho de 2016.

**ROGÉRIO CAMPOS**  
Coordenador-Geral da Representação Judicial  
da Fazenda Nacional

Aprovo. Deem-se os encaminhamentos propostos, **ressalvado o contido no item 38, letra d)**, pelas razões de ordem pragmáticas contidas no despacho de encaminhamento, que acolho integralmente.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 8 de julho de 2016.

**CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO**  
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário