



MINISTÉRIO DA FAZENDA

RCG

Sessão de 20 de setembro de 19 85

ACORDÃO Nº CSRF/01-0.569

Recurso n.º RP/102-0.138

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida 2ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: AUGUSTO LOPES RIBEIRO

IRPF - CÉDULA "C" - RENDIMENTOS - REMUNERAÇÃO DE SERVIDOR PÚBLICO EM MISSÃO NO EXTERIOR. Classifica-se, na cédula "C", depois de feita a conversão em moeda nacional, à taxa média do dólar fiscal em vigor no ano-base, a quarta parte do rendimento bruto percebido, em dólares norte-americanos, por servidor do Poder Legislativo em missão temporária de estudo no exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL:

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso especial, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Sala das Sessões em 20 de setembro de 1985

AMADOR OUTERELO FERNANDEZ - PRESIDENTE

LUIZ MIRANDA - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: Raul Pimentel, Jacinto de Medeiros Calmon, Waldevan Alves de

Oliveira, Urgel Pereira Lopes, Antônio da Silva Cabral, Carlos Roberto Monteiro Bertazi, Pedro Martins Fernandes, Carlos Agostinho Alésio Oliveto e Sebastião Rodrigues Cabral. Ausente por motivo justificado o Conselheiro José Augusto Salles de Carvalho.

Fez sustentação oral, pelo sujeito passivo, o Dr. Marcos Jorge Caldas Pereira, com instrumento de mandato nos autos, e pela Fazenda Nacional, o Dr. Luiz Fernando Oliveira de Moraes.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0166/004.859/82-51

RECURSO Nº: RP/102-0.138
ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.569
RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL
SUJEITO PASSIVO: AUGUSTO LOPES RIBEIRO

R E L A T Ó R I O

Não se conformando com o acórdão prolatado pela 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso do sujeito passivo, para incluir na cédula "C" a quarta parte do rendimento bruto percebido, em dólar norte-americano, nos termos do § 5º, do art. 29, do RIR/80 (fls. 53/58), a Fazenda Nacional interpôs recurso especial à esta Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme razões de fls. 60/67.

No acórdão recorrido, o voto vencedor, às fls. 58, foi fundamentado neste termos:

"Consoante se infere dos documentos de fls. 41/46, trazidos à colação dos autos na fase recursória, o contribuinte foi designado pela Comissão Diretora do Senado Federal a participar do curso de Mestrado em Administração Pública, com duração de dois anos, oferecido pela State University of New York at Albany.

Por seu turno, deixou o recorrente de perceber vencimentos e outras vantagens no Brasil, atribuindo-se-lhe a retribuição devida a funcionários em missão externa, nos termos do artigo 16 da Lei nº 5.809, de 10.10.72, a saber:

Acórdão nº CSRF/01-0.569

"Art. 16 - Indenização de Representação no Exterior é o quantitativo devido ao servidor, em serviço no exterior, em missão permanente ou transitória destinada a compensar as despesas inerentes à missão, de forma compatível com as suas responsabilidades e encargos" (grifamos).

Assim, referida designação enquadra-se, sem sombra de dúvida, nos dispositivos da legislação de regência, sendo ela missão transitória definida pelo artigo 5º, II da supra referida legislação:

"Art. 5º - Reputa-se transitória a missão na qual o servidor tem de permanecer em serviço no exterior com ou sem mudança de sede, em uma das seguintes situações:

II - Professor, assessor, instrutor ou monitor, por prazo inferior a 2 (dois) anos em estabelecimento de ensino ou técnico científico e, por qualquer prazo, estagiário ou aluno nageles estabelecimentos ou organizações industriais" (grifei).

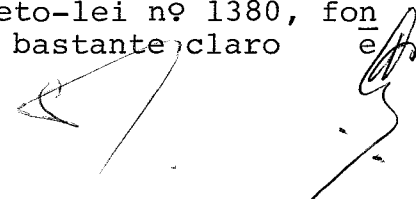
Classificando-se, portanto, a missão do recorrente, aluno em estabelecimento de ensino superior no exterior, como transitória, sendo sua remuneração determinada na forma do artigo 16 da Lei nº 5.809/72, tem ele direito a vantagem inserida no § 5º do artigo 29 do RIR/80."

Em suas razões de recurso especial, a Fazenda Nacional alegou o seguinte:

" Sem embargo do apreço que temos pelo festejado e lúcido relator, Dr. Waldévan Alves de Oliveira, a exegese que traçou para o art. 29, § 5º, não pode, absolutamente, prevalecer, porquanto contraria o firme e taxativo comando da lei.

Efetivamente, o § 5º do art. 29 do RIR/80 manda INCLUIR, na cédula "C", a QUARTA parte do rendimento bruto percebido em dólar norte-americano.

O art. 8º do Decreto-lei nº 1380, fonte direta do RIR/80, é bastante claro e



decisivo, quando IMPÕE certas condições para que o beneficiário goze de situação que a lei quer privilegiar; vale dizer:

- a) que sejam pessoas físicas;
- b) domiciliadas no Brasil;
- c) percebam rendimento de trabalho as salariado;
- d) em moeda estrangeira;
- e) DE AUTARQUIAS OU REPARTIÇÕES DO GOVERNO BRASILEIRO, SITUADAS NO EXTÉRIOR.

O § 2º determina a inclusão, na cédula "C", da QUARTA PARTE do rendimento previsto no caput e no seu § 1º.

Portanto, para que possa usufruir da generosidade da lei, necessário se faz que preencha todas as condições, cumulativamente, e mencionadas acima, INCLUSIVE que a repartição governamental ou a autarquia ESTEJAM SITUADAS NO EXTERIOR."

Admitido o recurso, despacho de fls. 68, o sujeito passivo apresentou suas contra-razões, fls. 70/74, alegando, em síntese, que é servidor do Senado Federal e foi designado pela Comissão Diretora para, na qualidade de seu representante, em decorrência do convênio, participar do curso de mestrado em administração pública, com duração de dois anos, oferecido pela State University of New York at Albany; que seus rendimentos, no período correspondente, foram estabelecidos na forma do art. 16 da Lei 5.809/72; que o caráter transitório da sua missão está igualmente definido no art. 5º, II, dessa mesma lei; que seus rendimentos obedeceu, quando da antecipação, ao comando da Portaria Ministerial 532/76; que se o rendimento sofre retenção na fonte, com base no art. 316 do RIR/75, claro e evidente que sua tributação na declaração a que corresponder terá o mesmo tratamento, a saber o § 5º do art. 29 do RIR/80.

Às fls. 78, o sujeito passivo juntou cópia da ata da 6ª reunião ordinária da Comissão Diretora do Senado Federal, estabelecidora da remuneração de servidores designados para missão de estudos no exterior.

É o relatório



Acórdão nº CSRF/01-0.569

V O T O

Conselheiro LUIZ MIRANDA - Relator

Conheço do recurso, porquanto foi interposto no prazo estabelecido no Decreto nº 83.304/79.

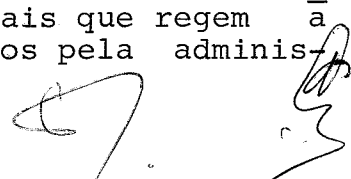
A presente controvérsia diz respeito sobre a incidência ou não do § 5º do art. 29 do RIR/80 aos rendimentos da cédula "C" auferidos pelo sujeito passivo, quando de sua estada no exterior, realizando curso de mestrado em administração pública, com duração de dois anos, conforme autorização da Comissão Diretora do Senado Federal, fls. 42, a qual foi calcada no parecer de fls. 43/46.

Assim, para julgar o mérito deste processo, uma vez que não se trata de matéria nova, porquanto como integrante da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, quando do julgamento do Recurso nº 45.405 e que foi prolatado o Acórdão 104-5.229, tive a oportunidade de sobre ela me pronunciar, tendo a Câmara, por unanimidade de votos, acompanhado o voto do Conselheiro Pedro Martins Fernandes que proferiu no Acórdão 105-1.427, que por sobejas razões deu provimento ao recurso do contribuinte.

Como, data venia, os fundamentos do recurso especial da Fazenda Nacional não conseguem infirmar e nem invalidar as relevantes razões de decidir que adotei como integrante da 4ª Câmara e como Relator no julgado retro citado, peço vênia para transcrever novamente o fundamentado voto do Conselheiro Pedro Martins Fernandes, uma vez que represente o pensamento deste relator a respeito da matéria, a saber:

"Através da Portaria nº 02 de 13.01.82, do Diretor-Geral do Senado Federal, o recorrente foi designado (fls. 26):

"para, na forma do artigo 296, inciso IX, da Resolução nº 58, de 1972, e de mais disposições legais que regem a matéria, como adotados pela adminis-



Acórdão nº CSRF/01-0.569

tração do Senado Federal, concluir no prazo de (18) dezoito meses, a partir de fevereiro próximo, o curso de Doutorado em Administração Pública no Comparativo Development Studies Center, em Albany, New York - Estados Unidos da América do Norte."

De acordo com a ata da 6ª Reunião Ordinária da Comissão Diretora do Senado Federal, realizada em 25.03.81, a matéria relativa a afastamentos de seus servidores foi discutida e normatizada a assim registrada (fls. 56/58):

"O Senhor Presidente usa da palavra para expor o problema relativo ao afastamento de servidores para comparecerem a cursos ou congressos no País ou no exterior, entendendo devam ser baixadas normas para a autorização ou indeferimento dos pedidos. A matéria é amplamente debatida, tendo os membros da Comissão Diretora decidido no sentido de que as autorizações podem ser concedidas: 1) com ônus; 2) com ônus parcial; e 3) sem ônus. Na primeira hipótese, quando, tendo sido recebido convite dirigido ao Senado, a Administração escolher e designar servidor para realizar cursos ou comparecer a congressos de interesses do Senado; na segunda, quando o servidor obtiver convite para frequentar curso que, de alguma forma, a critério da Administração, possa trazer benefícios aos serviços da Casa; e, por último, quando o interesse for, exclusivamente, do servidor. Com base nessa orientação serão decididas as hipóteses formuladas, sem exceção. Fica, ainda, estabelecido que, quando a decisão for com ônus para o Senado, o servidor terá todos os benefícios estabelecidos na lei para missão oficial; quando for com ônus parcial, o servidor terá direito à manutenção de seus vencimentos, que poderão ser remetidos para o exterior, sem passagens aéreas ou outros benefícios; e sem ônus, sem pagamento de qualquer vantagem ou vencimento."

Rezava o artigo 296 e seu inciso IX, da Resolução nº 58/72, que aprovou o Regulamento Administrativo do Senado Federal, atual artigo 288 da mesma Resolução:

Acórdão nº CSRF/01-0.569

"Art. 296 - Será considerado de efetivo exercício o afastamento do servidor em virtude de:

IX - missão ou estudo no País ou no estrangeiro, quando o afastamento houver sido autorizado pela Comissão Diretora."

Embora inexista nos autos do processo, qualquer ato do Senado Federal enquadrando o caso do recorrente na Lei nº 5.809, de 10.10.72, há declarações da Seção de Controle da Subsecretaria Financeira da Secretaria Administrativa do Senado Federal, na qual se informa que recebeu ele, no exterior, parcelas em dólares americanos relativas a vencimentos, gratificação no exterior por tempo de serviço, e indenizações de representação no exterior e de auxílio-familiar (fls. 20 a 53), bem como despacho do Diretor dessa Subsecretaria aprovando essa remuneração com expressa referência à citada Lei.

A lei nº 5.809, de 10.10.72, que, segundo sua ementa, "dispõe sobre a retribuição e direitos do pessoal civil e militar em serviço da União no exterior, e dá outras providências", na parte pertinente, reza que:

"Art. 1º. Esta lei regula a retribuição no exterior e dispõe sobre outros direitos dos funcionários públicos..., em serviço da União, no exterior.

§ 2º. O disposto nesta lei se aplica:

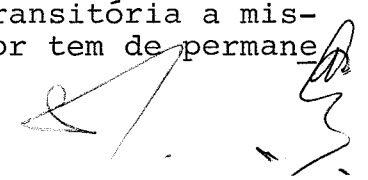
b) aos servidores do Poder Legislativo...;

Art. 3º. O servidor em serviço no exterior — assim considerado aquele que se encontra em missão fora do País por ter sido nomeado ou designado para o desempenho ou exercício de cargo, função ou atividade no exterior — poderá ser enquadrado em uma das seguintes missões ou atividades:

I - quanto ao tipo:

b) missão transitória;

Art. 5º. Reputa-se transitória a missão na qual o servidor tem de permane



Acórdão nº CSRF/01-0.569

cer em serviço no exterior, com ou sem mudança de sede, em uma das seguintes situações:

II - professor, assessor, instrutor ou monitor, por prazo inferior a 2 (dois) anos, em estabelecimento de ensino ou técnico-científico e, por qualquer prazo, estagiário ou aluno naqueles estabelecimentos ou organizações industriais;

Art. 7º Considera-se Retribuição no Exterior o vencimento de cargo efetivo para o funcionário público, ..., acrescido da gratificação e das indenizações, previstas nesta Lei.

§ 2º Salvo os casos previstos nesta Lei, a retribuição no exterior:

a) é fixada e paga em moeda estrangeira;

b) elimina o direito do servidor à percepção de vencimento, ... e quaisquer indenizações ou vantagens, em moeda nacional, que lhe possam ser devidas no período em que fizer jus àquela retribuição.

Art. 8º A retribuição no exterior é constituída de:

I - Retribuição Básica: vencimento..., no Exterior, para o servidor civil...;

II - Gratificação: Gratificação no Exterior por Tempo de Serviço;

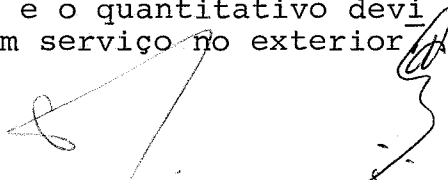
III - Indenizações:

a) Indenização de Representação no Exterior;

b) Auxílio-Familiar;

Art. 13. Vencimento, ..., no Exterior, é a retribuição básica mensal devida ao servidor em serviço no exterior, em missão permanente, ou transitória, obedecido seu nível ou grau hierárquico.

Art. 15. Gratificação no Exterior por tempo de Serviço é o quantitativo devido ao servidor em serviço no exterior.



Acórdão nº CSRF/01-0.569

em missão permanente ou transitória , por anos de efetivo serviço prestado, já computados na forma da legislação pertinente.

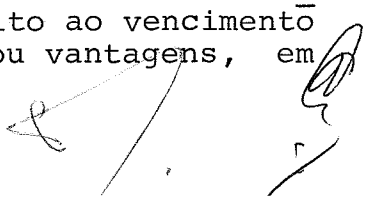
Art. 16. Indenização de Representação no Exterior é o quantitativo devido ao Servidor, em serviço no exterior, em missão permanente ou transitória, destinado a compensar as despesas inerentes à missão de forma compatível com suas responsabilidades e encargos.

Art. 20. Auxílio-Familiar é o quantitativo mensal devido ao servidor, em serviço no exterior, a título de indenização para atender, em parte, à manutenção e às despesas de educação e assistência, no exterior, a seus dependentes."

De acordo com os elementos até aqui narrados, a situação fática do recorrente, no ano-base, era a de funcionário do Senado Federal, ausente do país por motivo de estudo em estabelecimento de nível superior, pois fazia o curso de doutoramento em Administração Pública em universidade norte-americana.

Em face da normatização da matéria relativa a afastamentos de funcionários do Senado Federal, pela respectiva Comissão Diretora, conforme ata de sua 6ª Reunião Ordinária, parcialmente transcrita, foram reconhecidos ao recorrente todos os benefícios estabelecidos na lei para missão oficial.

Consoante o que dispõe a Lei nº 5.809 , de 10.10.72, que se aplica aos servidores do Poder Legislativo (artigo 1º, § 2º), aludidos benefícios são os seguintes: 1) ser considerado em serviço no exterior, por ter sido designado para o desempenho de atividade no exterior em missão transitória (artigo 3º, inciso I, alínea "b"), assim definida aquela em que o servidor tem de permanecer em serviço no exterior, com ou sem mudança de sede, como aluno de estabelecimento de ensino (artigo 5º e seu inciso II "in fine"); 2) a percepção de retribuição no exterior, fixada e paga em moeda estrangeira, que elimina o direito ao vencimento e quaisquer indenizações ou vantagens, em



Acórdão nº CSRF/01-0.569

moeda nacional, no mesmo período (artigo 7º, § 2º e suas alíneas "a" e "b"), constituída de vencimento no exterior, gratificação no exterior por tempo de serviço e indenizações de representação no exterior e de auxílio-familiar (artigo 8º, inciso I, II e III e suas alíneas "a" e "b").

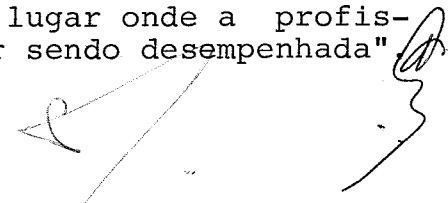
Conforme os dados citados nos dois parágrafos anteriores, a situação jurídica do recorrente, no mesmo ano-base, era a de funcionário do Senado Federal, em serviço no exterior.

Assim definidas as situações fática e jurídica do recorrente, cabe estabelecer qual dessas situações deve prevalecer para efeito da legislação do imposto sobre a renda, com vistas a definir qual a norma aplicável ao caso.

Tendo em vista que a Lei nº 5.809, de 10.10.72, regula a retribuição no exterior e outros direitos dos funcionários públicos em serviço da União no exterior; aplica-se aos servidores do Poder Legislativo; equipara a serviço no exterior, como missão transitória fora do País, a designação para o desempenho de atividade de estudo em estabelecimento de ensino; e que decisão normativa da Comissão Diretora do Senado Federal, assegurou ao Servidor afastado por motivos de estudo no exterior, com ônus para esse órgão, todos os benefícios estabelecidos naquela Lei para missão oficial, forçoso é reconhecer que a situação jurídica do recorrente deve prevalecer sobre sua situação fática, para efeitos da legislação sobre o imposto sobre a renda.

Definida a prevalência da situação jurídica do recorrente, incumbe examinar qual a norma da legislação do imposto sobre a renda aplicável aos rendimentos auferidos por ele, no ano-base, em decorrência daquela situação.

O artigo 1º, do RIR/80, preceitua que, preenchidas as demais condições nele estabelecidas, são contribuintes do imposto sobre a renda, as pessoas físicas domiciliadas ou residentes no país, e, o § 1º, do artigo 2º, prescreve que "no caso de profissão ou função particular ou pública, o domicílio fiscal é o lugar onde a profissão ou função estiver sendo desempenhada".



Acórdão nº CSRF/01-0.569

Como o recorrente é funcionário do Senado Federal, segue-se que é contribuinte do imposto sobre a renda, por que domicilia do no país, embora ausente, temporariamente, a serviço no exterior.

A regra geral para a tributação de rendimentos do trabalho, auferidos no país, pelas pessoas físicas residentes ou domiciliadas no exterior, é a estabelecida nos artigos 16, 554 e seus incisos I e II, e 555 e seu inciso I, do RIR/80, a seguir transcrito:

"Art. 16. Os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior ou a eles equiparados, conforme o disposto no artigo 554, estão sujeitos ao imposto de acordo com as disposições dos artigos 555 e 560.

Art. 554. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Título, os rendimentos e os ganhos de capital provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

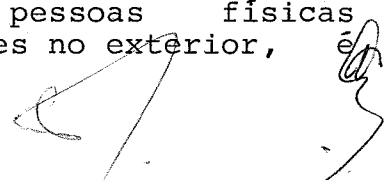
I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior;

II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por mais de 12 (doze) meses, salvo os mencionados no artigo 527 e os que optarem pela condição de residentes no País, nos termos dos parágrafos 1º e 3º do artigo 13.

Art. 555. Estão sujeitos ao desconto do imposto na fonte:

I - à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), os rendimentos percebidos pelas pessoas físicas ou jurídicas a que se refere o artigo anterior, inclusive os auferidos em operações de curto prazo e os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira, excetuados os de que tratam os incisos II e III."

Como se verifica do texto retro, a regra geral, para os rendimentos do trabalho, auferidos no país, pelas pessoas físicas domiciliadas ou residentes no exterior, é



Acórdão nº CSRF/01-0.569

a tributação no regime de fonte, à alíquota de 25%, tendo o legislador adotado claramente o princípio da localização da fonte pagadora.

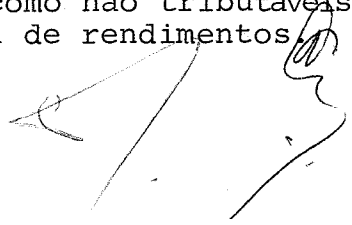
As exceções a essa regra estão consolidadas nos §§ 1º ao 4º, do artigo 13, e nos artigos 17, 527 e seus parágrafos, e 591, do RIR/80, que também são reproduzidos a seguir:

"§ 1º. As pessoas físicas de nacionalidade brasileira que transferirem ou tenham transferido sua residência do País a fim de prestar serviços, como assalariados, a filiais, sucursais, agências ou representações no exterior de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, ou a sociedades domiciliadas fora do País de cujo capital participem, com pelo menos 5% (cinco por cento), pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, bem como a organismos internacionais de que o Brasil faça parte, poderão optar pela manutenção, para fins de imposto de renda, da condição de residentes no País, observado o disposto no parágrafo 1º do artigo 68 e no parágrafo 9º do artigo 70.

§ 2º. Os rendimentos do trabalho assalariado recebidos no exterior pelas pessoas mencionadas no parágrafo anterior que optarem pela condição de residentes no País, enquanto perdurarem as condições nele estabelecidas, serão incluídos como não tributáveis na declaração anual de rendimentos.

§ 3º Os brasileiros que permanecerem no exterior por motivo de estudo em estabelecimento de nível superior, técnico ou equivalente, poderão apresentar declaração de rendimentos na condição de residentes no País, durante os quatro primeiros exercícios financeiros subsequentes ao ano de sua saída do Brasil.

§ 4º Os rendimentos de trabalho recebidos de residente ou domiciliados no exterior pelas pessoas físicas de que trata o parágrafo 3º deste artigo serão classificados como não tributáveis na declaração anual de rendimentos.



Acórdão nº CSRF/01-0.569

Art. 17. Os domiciliados no Brasil, que estiverem no exterior, e que receberem rendimentos de trabalho assalariado, em moeda estrangeira, de autarquias ou repartições do governo brasileiro situadas no exterior, estão sujeitos à tributação conforme o disposto nos artigos 527 e 591.

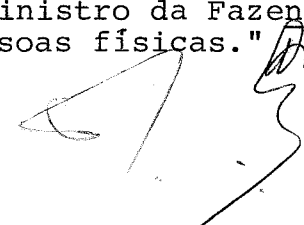
Art. 527. As pessoas físicas domiciliadas no Brasil que recebam rendimentos de trabalho assalariado, em moeda estrangeira, de autarquias ou repartições do Governo Brasileiro, situadas no exterior, sofrerão desconto do imposto na fonte, mediante a aplicação das seguintes alíquotas progressivas sobre o rendimento bruto auferido:

CLASSE DE RENDIMENTO BRUTO US\$ 1.00	ALÍQUOTA %
Até 600	Isento
De 601 a 1.500	3
De 1.501 a 3.000	5
Acima de 3.000	8

§ 1º O imposto de que trata este artigo será cobrado como antecipação do que for apurado na declaração de rendimentos, convertido em moeda nacional à taxa média do dólar fiscal adotado no ano-base da declaração.

§ 2º O imposto a que se refere este artigo incide também sobre os rendimentos do trabalho assalariado pagos em moeda estrangeira por autarquias e repartições do governo brasileiro, situadas no Brasil, a beneficiários aqui domiciliados, ausentes no exterior, a serviço no País.

Art. 591. Os contribuintes domiciliados no Brasil, ausentes no exterior a serviço do País, estão obrigados a apresentar declaração de rendimentos, no órgão competente do Ministério das Relações Exteriores, nas mesmas condições fixadas pelo Ministro da Fazenda para as demais pessoas físicas."




Acórdão nº CSRF/01-0.569

O caso do recorrente não se enquadra na hipótese prevista no § 1º, do artigo 13, do RIR/80, pois não transferiu residência do país para prestar serviços assalariados às pessoas jurídicas e organismos internacionais mencionados no citado parágrafo, convido ressaltar que os rendimentos do trabalho assalariado, auferidos no exterior, das citadas pessoas jurídicas e organismos internacionais, pelas pessoas físicas de que trata aquele parágrafo, serão incluídos como não tributáveis na declaração anual de rendimentos.

De igual forma, o caso sobre o qual versam os presentes autos não configura a hipótese de que trata o § 3º do mesmo artigo, pois, embora o recorrente estivesse cursando, no exterior, estabelecimento de nível superior, foi o mesmo considerado a serviço em missão transitória no exterior, cabendo enfatizar que as pessoas físicas de que trata esse parágrafo, gozam da faculdade de apresentar declaração de rendimentos como residentes no país, nos quatro exercícios subsequentes ao ano de sua saída do Brasil, e que os rendimentos do trabalho auferidos pelas citadas pessoas físicas, de residentes ou domiciliados no exterior e enquanto ali permanecerem e mantiverem a opção, serão também classificados como não tributáveis na declaração anual de rendimentos. Registra-se que, às pessoas físicas que não fizerem a opção de residentes no país, aplica-se a regra geral de tributação no regime de fonte, para os rendimentos recebidos de fonte pagadora sediada no país.

Como se constata dos dois parágrafos comentados, a legislação tributária brasileira adotou, para as hipóteses ali previstas, o princípio da territorialidade, em função da situação, no exterior, da prestação dos serviços e da fonte pagadora.

A rigor, também não se aplicaria ao caso tratado nestes autos o disposto nos artigos 17, 527 e 591, do RIR/80, pois, embora fosse domiciliado no país, estivesse, por definição legal, a serviço do país no exterior e tivesse recebido rendimentos do trabalho assalariado, em moeda estrangeira, a fonte pagadora foi o Senado Federal, que não é autarquia ou repartição do governo brasileiro situada no exterior.



Acórdão nº CSRF/01-0.569

Na hipótese prevista nesses dispositivos, embora os serviços sejam prestados e os rendimentos recebidos no exterior, não foi observado o princípio da territorialidade das leis, mas o do presumido domicílio do beneficiário, uma vez que, sendo servidor do governo brasileiro, pode, a qualquer momento, ser removido para o país, bem como o domicílio da fonte pagadora, pois, tanto a autarquia ou repartição do governo brasileiro, embora situadas no exterior, integram, como órgãos da administração direta ou indireta, o próprio governo, que, evidentemente, tem sede no Brasil.

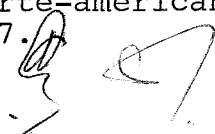
Nesse contexto, deve ser entendida a norma contida no § 2º, do artigo 527, que, embora não tenha remissão a texto de lei, está, a toda evidência, interpretando e de finindo o comando legal aplicável.

Com efeito, como bem lembrou o ilustre patrono do recorrente, deve ser reconhecido o fato de que, tanto as autarquias, como as repartições do governo brasileiro situadas no exterior, são mantidas com recursos da União, o que torna irrelevante a situação, no exterior, do órgão pagador dos rendimentos auferidos pelos beneficiários ausentes do país a serviço, como é o caso dos autos.

Desta maneira, pode-se concluir que não é correto o entendimento de que as disposições dos artigos 17, 527 e 591 somente se aplicam aos casos em que o beneficiário tenha transferido sua sede ou lotação para o exterior, mesmo porque a pessoa física não tem sede, mas residência ou domicílio, e, tendo em vista a prevalência do princípio do presumido domicílio, já citado, são irrelevantes "a sede e/ou lotação" do beneficiário pois o fator considerado como essencial é o seu domicílio no país e a sua residência no exterior, esta também presumida em razão de ali estar prestando serviços.

Definida a situação do recorrente como enquadrada nos mencionados artigos, cabe analisar as disposições dos §§ 5º e 6º do artigo 29, do RIR/80, a seguir transcritos:

"§ 5º. Será incluída na cédula C a quarta parte do rendimento bruto percebido em dólar norte-americano, na forma do artigo 527.



Acórdão nº CSRF/01.0.569

§ 6º. Para os fins do parágrafo anterior, os valores em dólares norte-americanos serão registrados em cruzeiros na declaração de rendimentos, depois de feita a conversão à taxa média do dólar fiscal no ano-base da declaração."

O primeiro desses parágrafos deixa bastante claro que apenas a quarta parte do rendimento bruto, percebido em dólar norte-americano, na forma do artigo 527, será incluída na cédula C, após a conversão em moeda nacional, na forma indicada no segundo parágrafo transcrito.

A primeira conclusão em face do texto do mencionado § 5º, é a de que não se trata de norma, isencional, pois esta, segundo dispõe o artigo 176, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.66), "é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos para a sua concessão". Logo, a isenção deve ser objeto de disposição expressa de lei, e não de interpretação deste "a contrario sensu".

Na realidade, o que a disposição do referido § 5º estabelece é a determinação quantitativa da matéria tributável, na hipótese ali tratada, e a sua classificação cedular, e não a isenção dos 3/4 do rendimento bruto em dólar norte-americano, sobre os quais não se manifesta expressamente aquela norma.

Desta maneira, não tem aplicação ao caso destes autos a fundamentação do decisório singular no sentido de que, por se tratar de norma isencional, somente poderia ser interpretada literalmente, na forma do disposto no artigo 111 e seus incisos I e II, do Código Tributário Nacional.

Também não representa a melhor exegese a adotada pela decisão de primeiro grau de que a referência feita pelo citado § 5º do artigo 29, do RIR/80, ao seu artigo 527, excluiria a hipótese prevista no § 2º deste artigo.

Com efeito, conhecida a possibilidade de desdobramento do artigo de lei em "caput", parágrafos, incisos, alíneas e itens, não se pode pretender que a referência ao artigo exclua qualquer de seus componentes, sob pena de se estabelecer distinção onde a

Acórdão nº CSRF/01-0.569

norma não distingue. Essa distinção somente seria admissível se a própria norma fizesse referência específica ao "caput" do artigo ou a determinado parágrafo, inciso, alínea ou item deste.

Por último, cabe analisar a pretensão do recorrente de ver excluídas da base de cálculo da matéria tributável as parcelas correspondentes às indenizações de representação no exterior e de auxílio-familiar.

De acordo com a declaração fornecida pela fonte pagadora (fls. 20 verso), anexada à respectiva declaração de rendimentos, o recorrente auferiu, no exterior, a remuneração abaixo especificada, em dólares norte-americanos, feita também a sua conversão em moeda nacional pelo dólar fiscal em vigor no respectivo ano-base, fixado pelo Ato Declaratório CST nº 525/82.

O citado § 5º do artigo 29, do RIR/80, faz menção a "rendimento bruto", utilizando terminologia específica da legislação do imposto sobre a renda, definido no artigo 20 do mesmo Regulamento, como sendo, "em cada cédula, o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos...".

Desta maneira, como rendimento bruto há de entender-se o valor tributável, em cada cédula, como representativo da remuneração do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, excluídos, portanto, os valores que não tiverem essa natureza.

Por sua vez, além de a Lei nº 5.809, de 10.10.72, em seu artigo 8º, inciso III, denominar de indenizações a de representação no exterior e a de auxílio-familiar, define a primeira em seu artigo 16 como "destinada a compensar as despesas inerentes à missão de forma compatível com suas responsabilidades e encargos", e a segunda em seu artigo 20, como "indenização para atender, em parte, à manutenção e às despesas de educação e assistência, no exterior, a seus dependentes".

Como se vê, as indenizações de representação no exterior e de auxílio-familiar, não somente são denominadas mas também definidas como indenização pela legislação específica, ressaltando-se que a última correspondente ao salário-família, excluí-

do no cômputo do rendimento bruto, a teor do disposto no inciso III, do artigo 22 do RIR/80.

Considerados os valores correspondentes como indenizatórios e não como remuneratórios, não se enquadram eles como rendimento bruto cedular, devendo as parcelas correspondentes serem integralmente excluídas da base de cálculo para determinação da matéria tributável, uma vez que se referem a rendimentos não tributáveis.

No caso de parcelas definidas como indenizatórios, não se pode pretender a exclusão apenas daquelas previstas em lei, pois, não se caracterizando como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, não configuram a hipótese do fato gerador do imposto sobre a renda, definindo-se como hipótese de não incidência e não de isenção."

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para manter o acórdão recorrido.

Brasília-DF., em 20 de setembro de 1985


LUIZ MIRANDA - RELATOR