



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10245.000170/2005-98
Recurso nº 158.568 Embargos
Acórdão nº 2201-00.415 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2009
Matéria IRPF- Ex(s): 2001, 2003, 2004
Embargante PAULO SÉRGIO FERREIRA MOTA
Interessado SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000, 2002, 2003

Ementa: RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. AJUDA DE CUSTO - Compete à União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, bem como estabelecer a definição do fato gerador da respectiva obrigação. As verbas recebidas por parlamentar como ajuda de custo estão contidas no âmbito da incidência do imposto de renda e devem ser consideradas como rendimento tributável na Declaração de Ajuste Anual.

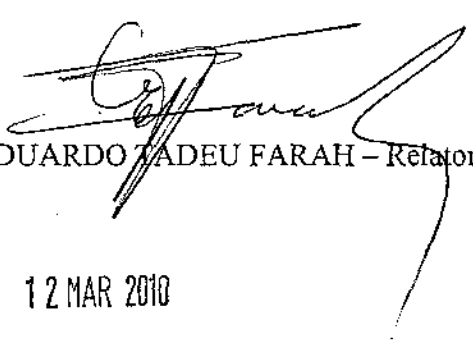
ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE. DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL - A falta de retenção pela fonte pagadora do imposto de renda sobre rendimentos do trabalho com vínculo empregatício, no regime de antecipação, não exonera o beneficiário e titular dos rendimentos, sujeito passivo direto da obrigação tributária. Deve contribuinte, como titular da disponibilidade econômica destes rendimentos, oferecê-los à tributação do imposto de renda na Declaração de Ajuste Anual, ainda que não tenha havido a tributação destes rendimentos na fonte.

Embargos acolhidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade votos ACOLHER os embargos para ratificar o acórdão embargado.

PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA – Presidente em exercício


EDUARDO TADEU FARAH - Relator

EDITADO EM: 12 MAR 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Rayana Alves de Oliveira França, Eduardo Tadeu Farah, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Marcela Brasil de Araújo Nogueira (Suplente convocada), Janaína Mesquita Lourenço de Souza e Pedro Paulo Pereira Barbosa (Presidente em exercício).

Relatório

Paulo Sérgio Ferreira Mota interpôs Embargos de Declaração em relação à decisão proferida pela antiga Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que, por maioria de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário.

Na qualidade de parlamentar da Assembléia Legislativa do Estado de Roraima/RR, o embargante recebeu a título de "Ajuda de Custo" rendimentos que não foram oferecidos à tributação, razão pela qual entendeu a fiscalização que houve classificação indevida dos valores na DIRPF.

Por seu turno, a antiga Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, seguindo a decisão de primeira instância, manteve integralmente a exigência, consubstanciadas nas ementas transcritas:

ILEGITIMIDADE PASSIVA - INOCORRÊNCIA - Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção (Súmula 1º CC nº 12).

NATUREZA INDENIZATÓRIA - Não logrando o contribuinte comprovar a natureza indenizatória/reparatória dos rendimentos recebidos a título de ajuda de custo paga com habitualidade a membros do Poder Legislativo Estadual, estes constituem acréscimo patrimonial incluído no âmbito de incidência do imposto de renda.

AJUDA DE CUSTO - ISENÇÃO - Se não for comprovado que a ajuda de custo se destina a atender despesas com transporte,

frete e locomoção do contribuinte e de sua família, no caso de mudança permanente de um para outro município, não se aplica a isenção prevista na legislação tributária (Lei nº. 7.713, de 1988, art. 6º, XX).

MULTA DE OFÍCIO - CONFISCO. A vedação constitucional quanto à instituição de exação de caráter confiscatório dos tributos, se refere aos tributos e não às multas e dirige-se ao legislador, e não ao aplicador da lei.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOUTRINA. EFEITOS - As decisões judiciais e administrativas invocadas, sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Assim, seus efeitos não podem ser estendidos genericamente a outros casos, somente se aplicam à questão em análise e vinculam as partes envolvidas naqueles litígios, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade de lei, que não é o caso dos julgados transcritos. A doutrina reproduzida não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, sobretudo em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

Após a ciência do Acórdão nº 102-49.367, de 05 de novembro de 2008, o interessado interpôs Embargos de Declaração, argumentando, em síntese:

a) ilegitimidade passiva do Embargante, haja vista não ser responsável tributário pelo tributo que a Embargada pretende impor;

b) as diárias e ajuda de custo, são necessárias ao transporte e outras despesas imprescindíveis ao comparecimento da sessão legislativa, isto posto, não representa acréscimo patrimonial devido ao seu caráter indenizatório;

É o relatório.

Voto

Conselheiro EDUARDO TADEU FARAH, Relator

O Embargo é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Alega o Embargante que esta relatoria deixou de analisar argumentos postos em seu Recurso Voluntário, notadamente em relação à ilegitimidade passiva do contribuinte, bem como relativo à natureza das verbas recebidas, conforme exposto no relatório.

Para elucidação dos fatos, torna-se necessário reproduzir parte do julgamento enfrentado pela antiga Segunda Câmara do Primeiro Conselho. Diz o voto condutor do aresto questionado:

DA ILEGITIMIDADE PASSIVA

Em preliminar, o recorrente alega que o sujeito passivo da obrigação tributária é a Assembléia Legislativa do Estado de Roraima, sendo esta responsável direta pelo recolhimento do imposto de renda. De pronto, deve ser rejeitada a referida preliminar, como se verá adiante.

O contribuinte do imposto de renda é o adquirente da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, conforme prescreve o art. 45 do Código Tributário Nacional. A ausência de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora não exclui a sua natureza tributável, nem exonera o beneficiário do rendimento da obrigação de incluí-lo, para ser tributado, na Declaração de Ajuste Anual. Esse entendimento é pacífico, conforme súmula nº 12 do Primeiro Conselho de Contribuintes:

Súmula 1º CC nº 12: Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

MÉRITO

VERBAS INDENIZATÓRIAS

A autoridade lançadora entendeu que os proventos percebidos não se enquadram na modalidade indenizatória como apregoa o recorrente, razão pela qual ofereceu as referidas verbas à tributação. De pronto, verifico que a fiscalização agiu com acerto. Cumpra ressaltar que não é a denominação que se dá aos rendimentos pagos que vai determinar sua natureza tributável (ou não), mas os efeitos que esses recebimentos têm sobre o patrimônio do autuado. No caso de verbas destinadas à reposição de gastos, de fato, não se

configura o elemento de renda, pois não se verifica o acréscimo patrimonial. Todavia, é indispensável que o pagamento desses valores esteja vinculado à efetiva comprovação dos gastos a cuja reposição se destina. E, neste caso, o contribuinte não comprova a efetividade dos mesmos.

Assim, os rendimentos recebidos, ainda que denominado de "ajuda de custo" pela fonte pagadora, estão incluídos no campo incidência, na forma do art. 3º, § 4º da Lei nº 7.713/1988 e não estão contemplados nas hipóteses de isenção consignadas no art. 6º da Lei nº 7.713/1988.

Nesse sentido, tem decidido reiteradamente este Conselho de Contribuintes, cujas ementas reproduzo a seguir:

"IRPF - AJUDA DE CUSTO - Somente tem natureza indenizatória, isenta do imposto sobre a renda pessoa física, a ajuda de custo destinada a atender despesas com transporte, frete e locomoção do beneficiado e de seus familiares, em caso de remoção de um município para outro, nos termos do artigo 6º, inciso XX, da Lei nº 7.713/88. Os valores recebidos a título de ajuda de custo que deixem de preencher as condições legais estabelecidas devem integrar a base de cálculo do imposto de renda na declaração de ajuste anual." (AC. 106-14201)

"IRPF - NATUREZA INDENIZATÓRIA - Não logrando o contribuinte comprovar a natureza indenizatória/reparatória dos rendimentos recebidos a título de ajuda de custo paga com habitualidade a membros do Poder Legislativo Estadual, constituem eles acréscimo patrimonial incluído no âmbito de incidência do imposto de renda. Sem a efetiva comprovação do caráter indenizatório das verbas recebidas, portanto, é de se considerar como tributáveis os rendimentos recebidos." (Ac. 104-21668)

Nessa conformidade, há de se manter o entendimento exarado pela autoridade lançadora.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA

O recorrente alega que se enquadra no art. 138 do Código Tributário Nacional, no momento em que voluntariamente confessou os valores constantes de sua Declaração de Imposto de Renda dos anos fiscalizados, sendo indevida a multa moratória.

Pelo visto, o recorrente equivoca-se quanto ao conceito de denúncia espontânea. A Lei nº 9.250, de 1996, art. 7º, prescreve:

"Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal."

Pela leitura do artigo 7º acima transcrito, verifica-se que o contribuinte apenas cumpriu com seu dever, por força de determinação legal. No caso em apreço, o contribuinte não comprova o pagamento do tributo devido e dos juros de mora, o que caracterizaria a denúncia espontânea.

Assim, somente se considera espontânea a denúncia, ao abrigo do disposto no art. 138 do CTN, quando o contribuinte confessa e, em seqüência, recolhe o débito tributário objeto da denúncia. A entrega da DIRPF e possível recolhimento de imposto apurado pelo contribuinte, já de conhecimento do fisco, não se constitui em denúncia espontânea.

Conclui-se, então, que a denúncia espontânea constitui-se em instrumento de exclusão da responsabilidade em função do cometimento de alguma espécie de ilícito tributário administrativo, devendo o denunciante noticiar a Administração Fazendária sobre a infração ocorrida, comprovando, se for o caso, o pagamento do débito tributário ou o depósito da importância arbitrada, desde que não haja nenhum procedimento administrativo ou medida fiscalizatória já iniciada e relacionada ao ilícito confessado.

Pelo que se depreende da análise do Acórdão Embargado, constata-se que o aresto questionado enfrentou de fato a questão argüida pelo contribuinte. Ademais, o Embargante não cita, objetivamente, qual o ponto que merece ser esclarecido. Nessa senda, os embargos apresentados pelo Contribuinte refere-se, essencialmente, a pedido de nova apreciação da matéria pelo Colegiado.

Todavia, no sentido de roborar o entendimento manifestado pelo Acórdão embargado, cabe tecer alguns comentários relativamente às questões suscitadas por ocasião do Embargo.

Em relação à ilegitimidade passiva, entendo, pois que não há sentido em atribuir a responsabilidade tributária à fonte pagadora, que não efetuou a retenção do imposto, visto que a Lei ao disciplinar a elaboração da declaração anual de rendimentos, expressamente determina a inclusão na base de cálculo do imposto de todos os rendimentos percebidos no ano-base, independentemente de ter ou não havido retenção do imposto na fonte (artigos 7º e 8º da Lei nº 9.250, de 26/12/1995).

Assim, se fosse constatado antes do encerramento do período legal fixado para a entrega da declaração, que não houve, por parte da fonte pagadora, a retenção e/ou recolhimento do imposto de renda na fonte, este deveria ser exigido da própria fonte pagadora, e não do contribuinte, visto que não aparecerá, ainda, para o Embargante (beneficiário do rendimento) o dever de oferecer eventuais rendimentos a tributação.

Nessa senda, não há que se invocar ilegitimidade passiva quando se exige o tributo do beneficiário do rendimento, pois a ausência da retenção pela fonte pagadora não exclui a natureza tributável das verbas percebidas e tampouco exonera o beneficiário do rendimento da obrigação de incluí-lo, para tributação, na Declaração de Ajuste Anual.

No tocante a natureza dos rendimentos, impõe citar o art. 43, I e II do Código Tributário Nacional:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Pelo que se extrai da análise do artigo 43, do Código Tributário Nacional, o imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda e de proventos de qualquer natureza, incidindo sobre o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e, ainda, sobre os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais.

Todavia, quando tratar-se de ressarcimento com o fito de reparar dano, compensar, retribuir, reembolsar ou ressarcir despesas ou perdas sofridas não haverá acréscimo patrimonial, pois, o valor recebido não foi agregado ao patrimônio do contribuinte, porquanto representa essencialmente uma recomposição de seu patrimônio.

Para que determinada verba seja enquadrada como tal não basta simplesmente a denominação de “Ajuda de Custo”, é necessário que ela cumpra o fim que proposto. Para tal é imprescindível que haja comprovação da destinação do gasto, pois é plenamente possível que a referida verba seja utilizada de acordo com suas necessidades e conveniências, ou seja, de forma diversa na prevista no ato normativo de sua criação.

Aliás, é razoável concluir que por se tratar de quantia fixa, independente de comprovação do gasto, a referida verba pode de fato ser incorporada à remuneração do parlamentar.

Pelo que se vê, a verba criada pela Assembléia Legislativa (fl. 58/59) incorpora ao patrimônio do parlamentar, devendo sofrer, portanto, a incidência do imposto de renda. Corroborando, vale citar o art. 43, inciso X do Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999:

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

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

(...)

X – verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego. (grifei)

Conforme se depreende das disposições constantes no art. 43 do RIR/99, são tributadas as verbas, dotações ou auxílios para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego que represente ingresso financeiro permanente, pagos sem a comprovação de gastos, implicando, portanto, em aumento do patrimônio do contribuinte.

Com efeito, o Tribunal Regional da 1ª Região, em relação à referida verba, decidiu:

A verba de 'ajuda de custo' paga a deputados estaduais, conhecida como '14º e 15º salários' (paga ao início e ao final de cada sessão legislativa), não é aceita pela jurisprudência desta Corte como de natureza indenizatória, e por isto não afasta a incidência do IRPF. (TRF – 1ª R, AGIAG, Rel. Desembargador Federal LUCIANO TOLENTINO AMARAL, DJ: 29/08/2003).

Neste mesmo sentido tem entendido o Superior Tribunal de Justiça, consoante a ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. RENDIMENTO DE ATIVIDADE PARLAMENTAR. AJUDA DE GABINETE E AJUDA DE CUSTO A DEPUTADO. REMUNERAÇÃO NÃO ESPORÁDICA. CARÁTER PERMANENTE. AGREGAÇÃO AO PATRIMÔNIO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. PRECEDENTE.

1. Autuação fiscal com base no art. 645, do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/80 (Decreto nº 85.450/80), e art. 960 do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/94 (Decreto nº 1.041/94), referente a rendimentos percebidos pelo exercício de atividade parlamentar de Deputado Estadual, denominados de "ajuda de gabinete" e "ajuda de custo", por terem sido omitidos como rendimentos tributáveis para fins de incidência do imposto de renda.

2. A finalidade e as características de tais rendimentos não satisfazem a condição prevista no art. 6º, XX, da Lei nº 7.713/88, para gozo de isenção, devendo, com isso, serem incluídos na base de cálculo do Imposto de Renda os valores correspondentes à aludida verba.

3. O art. 40, I, do RIR/94, estabelece que "não entrarão no cômputo do rendimento bruto a ajuda de custo destinada a atender às despesas com transporte, frete e locomoção do beneficiado e seus familiares, em caso de remoção de um município para outro, sujeita à comprovação posterior pelo contribuinte".

4. A remuneração recebida pela autora não é esporádica. Ela tem caráter permanente, quantia fixa, pagamento mensal e é usada pelo contribuinte de acordo com as suas necessidades e conveniências.



5. O conceito de renda inclui qualquer aumento de receita, de lucro, ou seja, o ingresso ou auferimento de algo a título oneroso, conforme preceitua art. 43, do CTN.

6. In casu, a recorrida, na condição de Deputada Estadual, incorporou, mensalmente à sua remuneração, valores sob a rubrica denominada "ajuda de gabinete" e "ajuda de custo", destinadas, ao "ressarcimento de despesas" em seu gabinete. Tais "ajudas", nos termos em que processadas, constituem contornos inequívocos de proventos, pois que subjacentemente importou acréscimo patrimonial (CTN, art. 43, II).

7. Em conseqüência, não se pode considerar como indenização o ingresso que tem nítida feição de "mais valia", isto é, uma realidade econômica nova, que se agregou ao patrimônio individual preexistente, constituindo, por assim dizer, um plus em relação à situação anterior.

8. O ingresso a título de "ajuda de gabinete" e de "ajuda de custo", no caso em tela, não possui mínima aparência de indenização, por não se destinar, objetivamente, à recomposição de qualquer dano. Ao contrário, constitui um verdadeiro prêmio que se agrega à azienda individual preexistente, sendo, pois, um verdadeiro acréscimo patrimonial que excede os limites legais, sujeitando-se, assim, à incidência do imposto de renda.

9. Recurso provido. (RESP 553941, Rel. Min: JOSÉ DELGADO, DJ:17.11.2003).

Portanto, as verbas pagas aos parlamentares nos termos do Decreto Legislativo nº 006/95, da Assembléia Legislativa do Estado de Roraima estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda.

Ante ao exposto, voto por ACOLHER os Embargos e ratificar o Acórdão embargado.


EDUARDO TADEU FARAH



MINISTÉRIO DA FAZENDA

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº: 10245.000170/2005-98

Recurso nº: 158.568

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº 2201-00.415.

Brasília/DF, 12 MAR 2010

FRANCISCO ASSIS DE OLIVEIRA JÚNIOR
Presidente da Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional