



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

Processo nº 10280.001174/2007-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-002.046 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de março de 2013
Matéria OMISSÃO DE RENDIMENTOS
Recorrente NORMA DO SOCORRO RODRIGUES DOS SANTOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA.

Tributam-se os rendimentos omitidos pelo contribuinte, do trabalho com ou sem vínculo empregatício, comprovado mediante DIRF da Fonte Pagadora.

ABONO SALARIAL.

Inexiste previsão legal para a isenção do imposto de renda incidente sobre o abono salarial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso.

(assinatura digital)

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Presidente.

(assinatura digital)

RODRIGO SANTOS MASSET LACOMBE - Relator.

EDITADO EM: 18/04/2013

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente), Rodrigo Santos Masset Lacombe, Rayana Alves De Oliveira Franca, Eduardo Tadeu Farah, Ricardo Anderle (Suplente convocado), Pedro Paulo Pereira Barbosa. Ausente, justificadamente, o Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão **01-14.528 - 5" Turma da DRJBEL**, que julgou procedente a Notificação de Lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física (fls.04/06), Exercício 2004, Ano-Calendário 2003, lavrado em decorrência de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício, resultando no montante de R\$ 13.151,63, compreendendo o principal, a multa de ofício e os juros de mora.

A omissão de rendimentos refere-se às fontes pagadoras Fundação Santa Casa de Misericórdia do Pará (R\$12.225,65), SESMA – Secretaria Municipal de Saúde e Meio Ambiente (R\$5.756,98) e Instituto Nacional do Seguro Social (R\$4.845,74), totalizando R\$22.828,37.

O sujeito passivo, inconformado com a autuação, da qual tomou ciência em 19/03/2007 (fl. 08), apresentou impugnação em 05/04/2007 (fl. 01), alegando que:

I - OS FATOS

Cobrança indevida de rendimentos isentos e não tributáveis referente a fonte pagadora SESMA Secretaria Municipal de Saúde e meio Ambiente.

II - O DIREITO

• II, I — PRELIMINAR

Com base nos rendimentos tributáveis referente a SESMA — Secretaria Municipal de Saúde e Meio Ambiente, CNPJ: 07.917.81810001-12 ano 2003, o valor do rendimento omitido por tratar-se de ser um abono legal está enquadrado no rendimento isento e não tributável, por esse motivo não sendo declarado.

H.2 — MERITO (inciso III e IV do art. 16 do Dec. 70,235172)

Solicito que o valor lançado no "Demonstrativo do crédito tributário " Seja recalculado o mais breve possível. Segue em anexo cópia de comprovante de rendimentos ano base 2003.

Isto posto, requer o cancelamento do débito fiscal reclamado.

Como se observa, a impugnante contestou apenas parte dos rendimentos omitidos, razão pela qual a unidade de origem efetuou os cálculos e apartou a parte incontroversa para o processo administrativo fiscal nº 10280.001174/2007-29 (fls. 16/17).

A DRJ ao apreciar impugnação entendeu ser o abono salarial rendimentos tributáveis.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Santos Masset Lacombe

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Assim sendo, dele conheço.

No mérito, como salientou muito bem a DRJ não há previsão expressa que isente o abono salarial da incidência do IRPF.

Em resumo a presente lide se limita ao conceito de renda e se as verbas recebidas pelo recorrente sob a rubrica de abono salarial se subsumem ao supra referido conceito.

Assim, trago a colação o trabalho do Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto publicado na obra Comentários ao Código Tributário Nacional da qual fomos coordenadores.

Ao disciplinar o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza o legislador pátrio tem o dever de observar e respeitar todos os Princípios Constitucionais Tributários relativos a esse imposto, sem qualquer exceção.

*Assim, aplicam-se a ele, **entre outros**, os princípios da legalidade, irretroatividade, princípio da igualdade, princípio da pessoalidade, princípio da capacidade contributiva, impossibilidade de confisco, princípio da generalidade, princípio da universalidade e princípio da progressividade.*

*Desta feita, faz-se mister indagarmos: **Podemos depreender o Conceito de Renda diretamente da Constituição Federal? Ou devemos construir o Conceito de Renda a partir do Código Tributário Nacional**^[1] (C.T.N.)? Em nosso pensar, o Conceito de Renda deve ser construído, impreterivelmente, diretamente do Texto Magno^[2]; pois o Sistema Tributário Nacional é, data venia, totalmente constitucionalizado. Vale dizer, a Norma Padrão de Incidência dos Tributos está contida na Constituição Federal, que de uma maneira direta ou indireta aponta^[3]: a **Hipótese de Incidência possível – o Sujeito Passivo possível – o Sujeito Ativo possível – Base de Cálculo possível e a Alíquota possível**^[4].*

*Corroborando esse entendimento, **JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES**^[5] professora que: "está sedimentado que o conceito de renda não pode ficar – e não fica – à disposição do legislador infraconstitucional e que, por outro lado, o conceito de renda não está explicitado no texto constitucional, impõe-se deduzir um conceito de renda pressuposto pela constituição."*

*Antes de iniciarmos a construção do conceito constitucional de renda e, já tendo reconhecido nas lições de **Lima Gonçalves** de que o conceito constitucional de renda não se encontra de forma **explícita**, **mas sim**, encontra-se de forma implícita no texto **supremo, de toda sorte, é mister lembrar que os princípios***

podem ser explícitos ou implícitos, ou seja, não há hierarquia entre os princípios explícitos e implícitos, ambos possuem a mesma importância no ordenamento jurídico.

*Nesse sentido, é o escólio de **Souto Borges Maior** que^[6] nos ensina: "O princípio implícito não difere senão formalmente do expresso. Têm ambos o mesmo grau de positividade, não há uma positividade 'forte' (a expressa) e outra 'fraca' (a implícita). Um princípio implícito pode muito bem ter eficácia (= produzir efeitos) muito mais acentuada do que o princípio expresso".*

***Aliomar Baleeiro**^[7], em seu clássico "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar" nos ensina: "A eficácia dos princípios implícitos é equiparável à das regras expressas."*

*No mesmo sentido é a posição de **Pontes de Miranda, A R Sampaio Dória, Ruy Barbosa, Carlos Maximiliano entre outros**^[8].*

*Dando sequência, vejamos o trabalho de hermenêutica elaborado por **Lima Gonçalves** na busca de um conceito constitucional de renda. O autor identifica, no texto constitucional, alguns conceitos que, de um modo ou de outro, aproximam-se, tangenciam ou influem no conceito de renda. Tal ocorre com "faturamento", "patrimônio", "capital", "lucro", "ganho", "resultado" etc; após buscar conceitos aproximados de renda, **José Artur Lima Gonçalves** sustenta:*

"Identificados e apartados esses conceitos próximos, encontraremos parâmetros mínimos que, muito embora genéricos e carregados de incertezas – que servirão de pretexto para abusos do legislador ordinário e, até mesmo, da administração –, constituem o conteúdo semântico mínimo do conceito constitucional pressuposto de renda [9]".

*De toda sorte, **Lima Gonçalves** traduz esse conteúdo semântico da seguinte forma:*

"(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período" [10]

E continua:

"Renda haverá, portanto, quando houver sido detectado um acréscimo, um plus; tenha ele, ou não, sido consumido; seja ele, ou não, representado por instrumentos monetários, direitos, ou por bens, imateriais ou físicos, móveis ou imóveis, agora não importa(...)

Para que haja renda, deve haver um acréscimo patrimonial – aqui entendido como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza – o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) – ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito". [11]

*Na síntese conclusiva de sua obra, **LIMA GONÇALVES** sustenta que a Constituição Federal pressupõe o*

conceito de renda consistente em um acréscimo decorrente do confronto de entradas e saídas relevantes, ao longo de um período de tempo^[12].

JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA^[13] em capítulo de seu clássico *Imposto de Renda*, escrito sob a égide da Constituição Federal de 1967 – alterada pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969 asseverou que:

"A Constituição Federal autoriza a União a impor tributos sobre a 'renda e os proventos de qualquer natureza'. No exercício do Poder Legislativo cabe ao Congresso Nacional definir, na legislação ordinária, o que deve ser entendido por renda, para efeitos de tributação. Mas ao definir a renda tributável o Congresso Nacional tem o seu poder limitado pelo sistema constitucional de distribuição de poder tributário, e fica sujeito à verificação, pelo Poder Judiciário, da conformidade dos conceitos legais com os princípios da Constituição. O Congresso pode restringir ou limitar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza constante da Constituição, mas não ampliá-lo além dos limites compatíveis com a distribuição constitucional de rendas."

Destarte, **LUCIANO AMARO**^[14], professor da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie, de forma irônica, ressalta que, mesmo quando a lei ordinária diga, com todas as letras, que o imposto sobre a renda do ano passado é tributo deste ano, ou é devido neste ano ou incide neste ano, ou, noutra formulação, ainda que a lei assevere que a renda do ano passado é considerada auferida neste ano ou configura fato gerador ocorrido neste ano – tudo isso será uma gritante mentira. E a mentira (mesmo quando proclamada pela lei) não vale contra a Constituição, sob pena de solapar-se a certeza e a segurança do Direito, pois, mediante artifícios e ficções (ainda que solenemente arquitetados em leis), driblar-se-iam quaisquer postulados constitucionais.

ROBERTO QUIROGA MOSQUERA^[15] também preleciona que os conceitos existentes no artigo 43 do CTN devem necessariamente adequar-se ao Conceito Constitucional de "Renda" e "Proventos de Qualquer Natureza" extraídos da Carta Maior. É dizer: o conteúdo do artigo 43 do CTN não pode estar dissociado da noção contida na Constituição Federal dos termos aludidos. Destarte, o mesmo professor transcreve as lições do mestre **CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO**:

"Bandeira de Mello aponta que as normas infraconstitucionais não podem conferir aos termos 'renda' e 'proventos' uma conotação ou denotação transbordantes do sentido admissível na inteligência normal e daqueles demarcados constitucionalmente. Ressalta ainda o ilustre jurista que, caso fosse negada essa assertiva, de que as significações das normas jurídicas de hierarquia inferior devem adequar-se às significações de 'renda' e 'proventos' presentes no Texto Supremo, os preceptivos constitucionais teriam valência nula, isto é: não se prestam a

cumprir sua única e específica função: demarcar, na qualidade de regras superiores, o campo de liberdade do legislador, assim como de todos os regramentos, atos e intelecções sucessivos. Deveras, se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, a seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituinte".

ROBERTO QUIROGA, nas conclusões de seu *Renda e Proventos de Qualquer Natureza*^[16], ressalta que "o patrimônio das pessoas é o critério basilar adotado pelo legislador constitucional para repartir as competências tributárias entre as pessoas jurídicas de direito público^[17]. É o índice de riqueza capaz de medir a capacidade econômica das pessoas. Constitui o patrimônio o conjunto de direitos reais e pessoais do cidadão, bem como o conjunto de suas obrigações. O texto constitucional resguarda a referida universalidade de forma manifesta, impedindo o abuso das autoridades governamentais. E ressalta: é sobre o patrimônio das pessoas que o legislador tributário se nutre para satisfazer os encargos públicos. Diante disso, conclui-se que os tributos, em geral, atingem elementos patrimoniais das pessoas. Essa incidência sobre o patrimônio pode ser classificada em dois sentidos, a saber: a) estático; b) dinâmico".

A tributação do patrimônio em seu sentido estático ocorre quando este não sofre mutações^[18], já a tributação do patrimônio em seu sentido dinâmico ocorre quando há mutação de seus elementos^[19], o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza enquadra-se nessa hipótese.

*De qualquer sorte, dentro do aspecto da tributação dinâmica do patrimônio pode-se classificar os impostos em duas subespécies, quais sejam: a) aqueles que incidem sobre o valor dos elementos do patrimônio em si mesmo, independentemente de haver acréscimo ou não de seus elementos; b) aqueles que incidem sobre o valor da mutação do patrimônio que se constitui num acréscimo de seus elementos^[20]. **ROBERTO QUIROGA** conclui que:*

"a Constituição Federal ao eleger as bases de cálculo dos tributos descreveu critérios e padrões de aferição que oneram o conjunto de direitos patrimoniais."

E arremata:

"O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza incide sobre o elemento patrimonial que se constitui numa majoração de patrimônio, isto é, incide sobre a riqueza nova, renda e proventos de qualquer natureza são elementos patrimoniais que não existiam antes no conjunto de direitos pré-existent das pessoas e que não representam uma mera reposição de elementos patrimoniais ou permuta. Acréscimo, incremento ou majoração de elementos patrimoniais (riqueza nova) não se confunde com ingresso, entrada ou reposição de direitos patrimoniais (riqueza velha)".

*De qualquer sorte, o professor **PAULO AYRES BARRETO** sustenta que da análise do Texto Constitucional conclui-se que a*

expressão renda e proventos de qualquer natureza deve ser interpretada como um acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencentes a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre certos ingressos, de um lado, e determinados desembolsos, de outro.

Sobre o art.43 do CTN **PAULO AYRES** sustenta:

"O conteúdo do enunciado prescritivo veiculado pelo CTN, em seu art.43, não desborda o conceito constitucional de renda. Deveras, a referência a proventos de qualquer natureza, como acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, impõe a seguinte conclusão: nos termos do CTN os acréscimos patrimoniais sujeitos à incidência do imposto sobre a renda são os enunciados no inciso I do art. 43 ou quaisquer outros. Vale dizer, por analogia, as cores escolhidas para colorir esta superfície são preto, branco, cinza ou qualquer outra."

Desta forma, para que não haja a incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é necessário que a receita auferida não configure aumento patrimonial ou configure hipótese expressa de isenção. É de se notar ser irrelevante o *nomen juris* dado à verba percebida, sendo necessária a verificação da sua natureza jurídica própria, inclusive para efeitos de isenção.

Sendo o rendimento pago pelo Poder Público Municipal, a natureza jurídica do rendimento decorre dos termos da Lei Municipal e assim sendo caberia à contribuinte, nos termos do artigo 337 provar o seu teor e vigência, o que não ocorreu.

Dizer simplesmente que a verba em questão é isenta sem justificar e provar é o mesmo que não alegar.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinatura digital)

Rodrigo Santos Masset Lacombe - Relator