



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.004233/2007-72
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-001.195 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 19 de março de 2020
Recorrente ENIO CANDIDO PERFEITO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2002

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. LEI Nº 8.852/94. DEDUTIBILIDADE DE VALORES COM BASE EM EXCLUSÃO DO CONCEITO DE REMUNERAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE EXPRESSA PREVISÃO LEGAL. SÚMULA CARF Nº 68.

As exclusões do conceito de remuneração, estabelecidas na Lei nº 8.852/94, não constituem hipóteses de isenção ou não incidência de IRPF, que requerem, pelo princípio da estrita legalidade em matéria tributária, previsão legal específica para viabilizar o seu exercício.

Súmula CARF nº 68: A Lei nº 8.852, de 1994, não outorga isenção nem enumera hipóteses de não incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

PAF. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. DOCTRINA. EFEITOS.

As decisões administrativas, mesmo as proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e as judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência senão aquele objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

A doutrina não é oponível ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade. Inteligência do artigo 150, inciso I, da CF/88.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Cassio Gonçalves Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Raimundo Cassio Gonçalves Lima (Presidente), Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Gabriel Tinoco Palatnic e Wilderson Botto.

Relatório

Autuação e Impugnação

Trata o presente processo, de revisão da declaração de ajuste anual do ano calendário de 2002, exercício de 2003, no valor de R\$ 4.268,60, já acrescido de juros de mora e multa de ofício, em razão da omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas decorrente de trabalho com vínculo empregatício, no montante de R\$ 8.100,00, referente a diferença do valor declarado e o informado em DIRF pela fonte pagadora (R\$ 36.045,00 – R\$ 44.145,00), conforme se depreende do auto de infração constante dos autos, culminando com a apuração do imposto suplementar no valor de R\$ 1.782,00 (fls. 10/16).

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância – Acórdão nº 07-16.480, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - DRJ/FNS (fls. 35/39):

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o presente lançamento, resultante da revisão de ofício de sua declaração de ajuste anual, em razão da apuração de omissão de rendimentos tributáveis. Segundo a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, **constatou-se divergência entre o valor declarado em DIRF pela fonte pagadora e o declarado pelo contribuinte em DIRPF.**

Em sua defesa o contribuinte inicialmente coloca conceitos sobre rendimentos do trabalho assalariado e vantagens. Após, remete à Lei nº 8.852 de 04 de fevereiro de 1994, em seu art. 1º, III, alínea "n", **para alegar que o adicional por tempo de serviço está excluído da remuneração.**

Em relação ao o art. 43 do Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999 - RIR/99 argumenta o impugnante que: em momento algum se reporta à tributação do adicional por tempo de serviço; estabelece a tributação sobre a remuneração do trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, mas que a Lei nº 8.852/94 enfatiza a exclusão do adicional por tempo de serviço da remuneração. Ainda em relação a este artigo, mais adiante, argumenta ser ele a transcrição da Lei nº 4.506/64, (no caso o art. 16) do qual, todavia, foram excluídos os incisos II e III, que tratam de rendimentos sob os títulos de adicionais, extraordinários, suplementação, abonos, gratificações etc., tendo sido aproveitado o restante do dispositivo, e aduz novamente que o RIR não menciona a tributação do Adicional por Tempo de Serviço.

Alega ainda que a Lei nº 8.852/94 sobrepõe a Lei nº 7.713/88 quando exclui da base de remuneração o Adicional por Tempo de Serviço, dentre outras verbas.

Cita alguns dispositivos da Lei nº 8.134/90, a Lei nº 9.532/97, a Lei nº 9.887/99 e a Lei nº 9.532/97, para concluir que os fundamentos esposados pelo Ministério da Fazenda são inconsistentes por não tratarem do fundamento da discussão, ou seja, a não-tributação sobre os adicionais.

A seguir, desenvolve a tese de que o **adicional por tempo de serviço**, no caso dos funcionários públicos, **não se constitui em acréscimo patrimonial**, conforme o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), **mas sim em indenização** paga pelo Estado em virtude das vedações impostas ao servidor pela Lei nº 11.094/2005 e Lei nº 8.112/90, as quais dispõem sobre o Regime Jurídico de Servidor Público.

Por fim, reclama que inexistente o imposto suplementar, uma vez que recolheu em 2003, conforme DARF em anexo, o valor de R\$ 39,68 a título de imposto de renda, e reitera a não-tributação dos rendimentos em questão aduzindo que a Receita Federal, ao processar a retificação da declaração, constatou a obrigação de restituir, tendo creditado o valor de R\$ 1.742,32.

Pede deferimento.

Acórdão de Primeira Instância

Ao apreciar o feito, a DRJ/FNS, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo incólume o crédito tributário exigido.

Recurso Voluntário

Cientificado da decisão, em 20/08/2009 (fls. 42/43), o contribuinte, por procurador habilitado, em 17/09/2009, interpôs recurso voluntário (fls. 44/50), reportando-se e repisando os fundamentos lançados na peça impugnatória e trazendo outros argumentos, a seguir brevemente sintetizados:

A própria Lei nº 8.852/94 é explícita ao considerar no seu art. 10, inciso III, e suas alíneas, especificamente a letra "n," **que o adicional por tempo de serviço está excluído da remuneração.**

Ademais, se de um lado o Decreto nº 3.000/99 estabelece a tributação sobre a remuneração do trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, por outro lado a Lei nº 8.852/94 enfatiza a exclusão do adicional por tempo de serviço da remuneração sendo incompatível recair a tributação sobre o adicional mencionado.

Neste diapasão, é necessário esclarecer que a Lei 8.852/94 além de regulamentar os arts. 37 e 39 da CF/88, ainda enfatiza a respeito da exclusão dos adicionais na remuneração, ou seja, tais adicionais e demais verbas em momento algum podem ser tributados. Mesmo que a referida lei venha regulamentar o teto salarial do servidor público também menciona a respeito da classificação das diferentes verbas devidas aos funcionários públicos, que compõe a remuneração, no momento que os adicionais e demais verbas estão excluídos da remuneração é impossível entender e aceitar a tributação.

No caso em tela, estamos diante de uma lei federal (Lei nº 8.852/94) que, sem qualquer vício de forma e em consonância com o conceito constitucional de "renda", exclui expressamente da base de incidência do IR o "adicional por tempo de serviço" auferido pelos servidores públicos federais.

O "Adicional por Tempo de Serviço" pago pelo ente Público, a nosso sentir, tem natureza indenizatória em razão das restrições a que o servidor público está sujeito; já o adicional por tempo de serviço pago pelo setor privado é uma remuneração destinada a estimular a fidelidade e a produção, junto ao empregador. Desde a formação do contrato de trabalho os setores público e privado se distanciam. No setor privado empregado e empregador possuem ampla liberdade para estipular o contrato de trabalho, seja individualmente ou através de seus sindicatos, são discutidos itens como natureza do serviço, salário, horário, gratificação etc., observadas as garantias mínimas previstas na CLT. Já no setor público a contratação por concurso submete o futuro servidor aos termos previstos no respectivo edital e na Lei 8.112/90.

Ainda, os julgadores afirmam que as leis 9.250/95, art. 1º a 3º, 6º, 11º e 32º, 9.532/97, art. 21º, 9.887/99 e 9.532/97, em nada contribuíram ou deixaram de contribuir quando da impugnação. Assim, não entende-se o motivo pelo qual os julgadores utilizaram tal embasamento, pois as referidas leis sim, é que tratam de matéria adversa da discussão apresentada, ou seja, a não tributação sobre os adicionais.

Pela legislação tributária, o IR incidirá apenas quando constatado aumento de riqueza por parte do contribuinte. Na indenização não existe aumento de riqueza, mas conforme dito, opera-se uma compensação por algum dano sofrido. **Assim, em síntese, nenhuma verba indenizatória poderá sofrer a incidência do IR.**

Cita abalizada doutrina e jurisprudência do STJ.

Alegam que a referida cobrança se dá pelo fato de o declarante ter retificado sua declaração. Entretanto, não há que se falar em dívida e muito menos juros e encargos, **insisto somente pelo fato de ter retificado sua declaração.** Na qual requer o que é de direito, haja vista, que o contribuinte, está sendo cobrado por uma dívida que nunca existiu. Pois requer o que é de direito, ou seja, a não tributação sobre adicional de tempo de serviço, com fulcro na Lei 8.852/94 que exclui a tributação do mesmo e o próprio Decreto Lei 3.000/99 que omite o mesmo. Portanto não havendo motivo para a cobrança, do DARF em anexo.

Ademais, o Termo de Auto de Infração e o DARF lançado está prescrito, haja vista o período de apuração de 08/08/1980, **no qual o fato gerador da autuação é o ano-calendário 2002 exercício 2003 está prescrito em 31/12/2007, como determina o CTN.**

Requer, ao final, a improcedência do lançamento e, por conseguinte, a não incidência do imposto de renda sobre as verbas reclamadas.

Processo distribuído para julgamento em Turma Extraordinária, tendo sido observadas as disposições do art. 23-B, do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/15, e suas alterações.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Wilderson Botto - Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões por que dele conheço e passo à sua análise.

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

Mérito

Da omissão de rendimentos apurada:

Insurge-se, o Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/FNS, que manteve a autuação em face da omissão de rendimentos apuradas em face do processamento da DAA/2003, onde foram alterados os valores declarados de rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica de R\$ 36.045,00 para R\$ 44.145,00, perfazendo a diferença de R\$ 8.100,00, sobre o qual incidiu a autuação, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise acerca do todo processado.

Em sua impugnação, alega que procedeu à retificação de sua declaração de ajuste anual de acordo com a Lei nº 8.852/94, e que o imposto devido no valor de R\$ 39,68 já foi pago, e ao se processar sua DAA retificadora, a RFB promoveu a restituição do valor declarado de R\$ 1.742,32.

A DRJ/FNS, por sua vez, entendeu pela correção da autuação, porquanto a Lei nº 8.852/94, não outorga isenção ou enumera hipóteses de não incidência de imposto de renda pessoa física. Assim, não se sujeitam aos critérios de dedutibilidade da legislação do IR (fls. 35/39).

Pois bem. Entendo que não há como prosperar a insurgência recursal.

Assim, considerando que o Recorrente não trouxe novas alegações hábeis e contundentes a modificar o julgado de piso, me convenço do acerto da decisão proferida, pelo que **adoto como razão de decidir** os fundamentos norteadores do voto condutor na decisão recorrida (fls. 37/39), mediante transcrição dos excertos abaixo, à luz do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015– RICARF:

O litígio que ora se apresenta versa sobre a incidência, ou não, do imposto de renda sobre as verbas recebidas pelo contribuinte, a título de adicional por tempo de serviço.

Em síntese, o impugnante defende a tese de que os rendimentos de trabalho assalariado, pagos sob o título de Adicional por Tempo de Serviço, não compõem a remuneração, por força da Lei nº 8.852/94, não incidindo a tributação. Também defende que o RIR/99 nada menciona sobre a tributação do rendimento em questão.

A Lei no. 8.852/94, referenciada pelo impugnante, também conhecida como "Lei do Abate-Teto", foi editada como forma de regulamentar os incisos XI e XII dos artigos 37 e 39 da Constituição, os quais estabelecem limites de remuneração e subsídio dos agentes públicos, vindo a discriminar e qualificar os vários componentes do que ela denominou de "Retribuição Pecuniária".

Claro está que a natureza da Lei nº 8.852/92 não é tributária e não se contrapõe à Lei 7.713/88, conforme quer crer o impugnante. Para a tributação do IRPF, importa o total dos rendimentos auferidos, sendo que o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, consolidando as disposições gerais sobre a abrangência do conceito de rendimento bruto, assim enuncia em seu artigo 37, in verbis: (...)

Já o art. 38 do RIR199 não deixa margem para dúvidas quanto ao fato de que, independente da denominação que seja dada aos rendimentos ou a forma de percepção da renda ou proventos, para a incidência do imposto sobre a renda ou proventos, basta o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título: (...)

Para que um rendimento, embora no campo da incidência, não seja tributado, se faz necessária uma norma explícita que o isente.

Neste caso, é de se ter presente que as verbas isentas de tributação do IRPF encontram-se especificadas no art. 39 do RIR/99, salientando-se, outrossim, que os dispositivos de lei que outorguem isenção devem ser interpretados literalmente, de acordo com disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional. **No que se refere aos valores recebidos pelo impugnante a título de Adicional por Tempo de Serviço, temos que estes não se encontram contemplados pelo instituto da isenção, a teor da legislação tributária.**

Ainda em defesa de sua tese, o impugnante menciona que o art. 43 e seus incisos do Decreto 3.000/99 não prevêm a tributação de adicional por tempo de serviço: (...)

Equivocado, portanto, o entendimento do impugnante, pois **adicional por tempo de serviço constitui-se, na cristalina disposição do art. 43 do RIR/99, em rendimento proveniente do trabalho assalariado; logo, tributável.**

Saliente-se que, à evidência, tal dispositivo não é a transcrição literal do artigo 16 da Lei n.º 4.506/64 (este que é a base legal do que aquele regulamenta), sendo impertinente o entendimento que o impugnante tenta impingir de que o RIR, ao não incluir expressamente nos incisos do seu art. 43 os adicionais, como consta no inciso II do mencionado art. 16, é porque pretende que este tipo de remuneração não seja tributado. Por oportuno, mencione-se ainda que a expressão "**tais como:**", presente nos caputs dos mencionados artigos 43 e 16, **deixa evidente que estes não listam de forma exaustiva em seus incisos todas as hipóteses possíveis de rendimentos tributáveis, mas traz várias hipóteses a título exemplificativo**, pelo que o fato de o adicional por tempo de serviço não estar expressamente presente nos incisos do art. 43 do RIR não o descaracteriza como rendimento tributável.

(...)

Também não cabe aqui discutir a tese do contribuinte que, por último argumento, defende **que a verba em questão possui caráter indenizatório em virtude das vedações impostas pelo Regime Jurídico do Servidor Público, não se constituindo em acréscimo patrimonial**. As considerações expostas não possuem embasamento legal, pois, conforme exarado neste voto, **o rendimento em apreço é passível de tributação, inexistindo dispositivo legal expresso que favoreça a mencionada verba com o benefício da isenção**.

Já o fato da Receita Federal **ter processado a retificadora** e creditado a restituição requerida pelo contribuinte, como é admitido pelo mesmo, **não significa a aceitação definitiva das informações ali prestadas, as quais estão sujeitas à revisão de ofício, como, de fato, se processou no presente caso**.

Por fim, não merece ser acolhido o argumento de defesa de que inexistente o imposto suplementar, pois já teria recolhido o imposto de R\$ 39,68, apurado após as alterações da revisão de ofício.

É que para efeitos do presente processo tal pagamento, cuja comprovação, saliente-se, não se encontra nos autos, não opera reflexos. Isso porque, **o impugnante ao apresentar a retificadora alterou sua situação fiscal, dando azo ao presente lançamento de ofício**, sendo impertinente sua pretensão de, em sede de defesa, alterá-la com o fim de afastar o valor devido apurado, total ou parcialmente.

Ademais a revisão de ofício da declaração, **com base na retificadora procedida pelo contribuinte, retornou aos valores originariamente declarados**. Assim, se o valor do imposto levantado à época foi efetivamente recolhido, **há que ser considerado para abater dos débitos do contribuinte, nestes incluídos os acréscimos legais cabíveis, devendo tal procedimento ser solicitado na Delegacia da Receita Federal do seu domicílio fiscal**.

Portanto, indene de dúvida que a Lei n.º 8.852/94 apenas **excluiu** as verbas elencadas no inciso III e §1º do seu art. 1º, da mensuração e apuração do teto remuneratório do serviço público – limitado constitucionalmente ao subsídio mensal pago ao Ministros do STF, ao teor do art. 37, XI – nada se referindo, contudo, acerca da eventual isenção ou não tributação de tais rendimentos auferidos.

A par dos fatos, e como bem explicitado na decisão recorrida, diante da ausência de regramento legal tributário veiculado por normativo próprio afastando a verba objurgada da incidência do imposto de renda, mantenho a glosa efetuada.

Não obstante, vale salientar que a matéria já se encontra sedimentada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

SÚMULA CARF Nº 68:

A Lei n.º 8.852, de 1994, não outorga isenção nem enumera hipóteses de não incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. (**Vinculante**, conforme *Portaria MF n.º 277*, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)

Quanto a alegada decadência do direito de lançar (e não prescrição), haja vista que o lançamento se refere a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2002, exercício de 2003, não merece acolhida a pretensão recursal.

Da análise dos autos, mesmo que se contasse o **prazo decadencial** a partir da entrega da DAA/2003 original como pretende o Recorrente – desprezando-se, diga-se de passagem, a DAA retificadora apresentada em 03/03/2007 (fls. 23/25) – o mesmo, diante da ocorrência de antecipação do IR fonte (R\$ 4.5895,32 - fls. 29/31), escoaria em 31/12/2007, calhando na espécie a regra do art. 150, § 4º do CTN. E, restando certificado nos autos que o Recorrente foi notificado, via postal, em 22/08/2007 (fls. 19/20) do auto de infração lavrado (fls. 10/16), remanesca em curso o quinquênio legal original para o exercício do direito de lançar, o que, por si só, é suficiente para nortear a manutenção e subsistência da autuação.

No que tange ao entendimento jurisprudencial trazido para justificar a pretensão recursal, o mesmo, nesta seara, é improfícuo, pois, as decisões, mesmo que colegiadas, sem um normativo legal que lhe atribua eficácia, não se traduzem em normas complementares do Direito Tributário, e somente vinculam as partes envolvidas nos litígios por elas resolvidos.

Por fim, *ad cautelam*, cabe alertar à unidade preparadora de origem, com bem ressaltado na decisão de piso, que observe as cautelas necessárias para evitar a cobrança em duplicidade do débito vinculado ao processo, eis que a Recorrente já promoveu pagamento parcial no valor de R\$ 39,68, apurado na DAA original (fls. 29/31).

Conclusão

Ante o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao presente recurso, nos termos do voto em epígrafe, para manter a autuação e as alterações constantes da base de cálculo do imposto de renda da pessoa física do ano-calendário 2002, exercício 2003.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto