



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13609.000553/2010-45
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-007.369 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de setembro de 2020
Recorrente CÉLIO EUSTÁQUIO DA FONSECA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005, 2006

ALEGAÇÃO PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA.
CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.
INOCORRÊNCIA.

De acordo com a Lei tributária vigente, o prazo prescricional deve ser contado apenas a partir da constituição definitiva do crédito tributário, sendo que enquanto perdurar o processo administrativo e, portanto, até que não seja proferida decisão definitiva nos termos da legislação de regência não há se cogitar pela aplicação do instituto da prescrição.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. VERBA INDENIZATÓRIA. ATIVIDADE PARLAMENTAR. DESCARACTERIZAÇÃO. NATUREZA SALARIAL.

Os rendimentos são constituídos de todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, sendo que a tributação independe da denominação dos rendimentos, bastando, para que o imposto incida, que o contribuinte tenha se beneficiado por qualquer forma e qualquer título.

Apenas nas hipóteses em que há a comprovação a partir de documentos hábeis e idôneos que possam demonstrar a compensação ou a retribuição monetária (reembolso) das despesas realizadas pelos parlamentares em estrita conexão com o exercício do mandato parlamentar é que as verbas consideradas indenizatórias apresentam de fato tal natureza e, nesse caso, devem ser excluídas da base de cálculo do Imposto de Renda, justamente porque não constituem renda ou proventos de qualquer natureza.

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)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física relativo aos anos-calendário 2005 e 2006, constituído em decorrência (i) da *omissão de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos da Câmara Municipal do Município de Ribeirão das Neves - MG*, (ii) *glosa de deduções indevidas de despesas médicas* e (iii) *glosa de deduções indevidas de contribuições de previdência privada destinada ao Fundo de Aposentadoria Programada individual – FAPI*, do que resultou na exigência fiscal no montante total de R\$ 65.485,40, sendo que R\$ 26.109,47 correspondem à cobrança do imposto, R\$ 10.212,71 são relativos à incidência dos juros de mora e R\$ 29.485,40 dizem respeito à aplicação da multa (fls. 257/265).

Conforme se pode verificar do *Relatório de Auditoria Fiscal* de fls. 266/287, a autoridade fiscal dispôs que lavrou o *Termo de Início de Procedimento Fiscal* em 06.05.2009 (fls. 212/214) e intimou o ora recorrente a apresentar documentação relativa aos anos-calendário 2005 e 2006, tais como (i) comprovantes de rendimentos pagos e de retenção do Imposto de Renda na Fonte, (ii) discriminativo dos valores recebidos pela Câmara Municipal do Município de Ribeirão das Neves a título de subsídios, participações em reuniões e verbas indenizatórias, (iii) documentos idôneos que comprovassem a relação dos dependentes Luzia Lucas da Fonseca e Hebert Lucas da Fonseca e, por fim, (iv) comprovantes de pagamento de despesas médicas declaradas e deduzidas.

Em resposta de fls. 217/228, o ora recorrente apresentou parcialmente a documentação solicitada. E, aí, em 28.10.2009 a autoridade fiscal acabou emitindo o *Termo de Intimação Fiscal n. 01* (fls. 229/230) em que solicitou que o ora recorrente ratificasse ou retificasse a relação dos comprovantes discriminados na Planilha denominada *Anexo I*, elaborada a partir dos documentos da Câmara Municipal de Ribeirão das Neves ou relacionados na Denúncia oferecida pelo Ministério Público, cujos arquivos relacionavam-se com a verba denominada indenizatória a qual recebera do ente municipal, bem assim que comprovasse o efetivo pagamento dos valores constantes da Planilha denominada Anexo II.

O ora recorrente acabou não atendendo ao Termo de Intimação Fiscal n. 01, daí por que a autoridade entendeu por emitir o *Termo de Reintimação Fiscal n. 01* (fls. 240/242), sendo que o ora recorrente, uma vez mais, não apresentou qualquer manifestação. Foi aí que a autoridade emitiu o *Termo de Intimação Fiscal n. 02*, de 09.03.2010 (fls. 252/253) e, em resposta de fls. 256, o ora recorrente apresentou o documento denominado *Comprovante de Contribuições pagas no ano-base 2005*.

Ao final do procedimento fiscalizatório, a autoridade fiscal acabou entendendo por glosar as deduções realizadas a título de despesas médicas e relativas ao pagamento das contribuições a entidades de previdência privada, bem como acabou concluindo pela omissão de rendimentos a título de verbas indenizatórias recebidas da Câmara Municipal do Município de Ribeirão das Neves - MG nos anos-calendário 2005 e 2006, de acordo com os seguintes motivos transcritos abaixo:

“II - CONCLUSÃO

A – DEDUÇÕES INDEVIDAS

A.1 - Despesas Médicas

1 - Conforme consta do documento de fl 219, apresentado pelo sujeito passivo, a fim de demonstrar o valor de R\$3.318,40 (Três mil e trezentos e dezoito reais e quarenta centavos) cujo beneficiário do pagamento foi a empresa Golden Cross, CNPJ 01.518.211/0002-64, valor este declarado e deduzido na DIRPF Ano-Calendário 2005, a relação de dependentes relacionados no contrato são: Associado — Célio Eustáquio da Fonseca; Dependentes — Luzia Lucas da Fonseca, Erick Lucas da Fonseca e Helbert Lucas da Fonseca.

1.1 - Visto que Erick Lucas da Fonseca não figura na relação de dependentes, declarados na DIRPF exercício 2006, o valor relativo ao mesmo, ou seja, 25% - que equivale a R\$829,60 (Oitocentos e vinte e nove reais e sessenta centavos) - do valor efetivamente deduzido – foi utilizado indevidamente.

[...]

A.2 – Contribuições a entidades de Previdência Privada

1- Apesar do contribuinte ter apresentado holerits — Demonstrativo de Pagamento de Salário, fl 221 a 223, demonstrando pagamentos à empresa Aplub Previdência, os mesmos não são suficientes a comprovar a despesa a título de contribuição a entidades de previdência privada visto que a referida empresa oferece diversos produtos/serviços além de previdência privada, tais como: Renda Escolar, Incapacidade para o Trabalho, Renda Familiar, Pecúlio, Capitalização, Seguro Auto Premiável, PGBUVGBL, dentre outros.

[...]

Assim, não restou documentalmente comprovada a totalidade do valor declarado a título de Contribuição à Previdência Privada e deduzido na DIRPF ano-calendário 2005, sendo glosado o valor de R\$1.205,93 (Um mil e duzentos e cinco reais e noventa e três centavos) (...).

B – OMISSÃO DE RENDIMENTOS

[...]

2- As verbas denominadas "Subsidio" e "Reunião Extraordinária" já eram consideradas base de incidência de Imposto de Renda Pessoa Física, visto que foram declaradas e tiveram retenção do imposto na fonte.

3- Cumpre-se, então, discorrer sobre a real natureza dos valores auferidos pelo contribuinte sob a denominação "Verba Indenizatória", em decorrência do exercício parlamentar.

4- De acordo com a legislação vigente, considera-se "Verba indenizatória" do exercício parlamentar a verba que se reverte em benefício exclusivo da função parlamentar, e não da pessoa do parlamentar. Portanto, é de se notar que o parlamentar não pode usar tal verba de acordo com sua livre conveniência e necessidade.

[...]

7- Pelo que se aduz da legislação municipal a "verba indenizatória" seria devida em contrapartida aos serviços não prestados diretamente pela administração do Poder Legislativo, incluindo todo o material não fornecido necessário e vinculado ao exercício do mandato, por meio de indenização ou ajuda de gabinete.

[...]

16- Em vista dos indícios de não aquisição de mercadorias ou não prestação dos serviços declarados, seja pela não apresentação do documento legal exigido ou pela falta de preenchimento dos requisitos legais dos mesmos, intimou-se o contribuinte a comprovar o efetivo pagamento dos mesmos, conforme documento de fls. 225 a 245, sendo que o mesmo não apresentou qualquer comprovação.

17- Apurou-se ainda que, em nenhum momento, os gastos efetuados pelo sujeito passivo foram revertidos em benefício da função parlamentar. Assim, as ditas "verbas indenizatórias" não se destinaram A reintegração ao patrimônio da pessoa de reembolso daquilo que se desfaleceu, nem muito menos recomposição de perdas ou prejuízos sofridos por dano. Isso posto, restou somente a hipótese, portanto, de acréscimo de proventos ou remuneração, a que faz jus pelo trabalho, configurando-se como verdadeira verba salarial indireta.

[...]

19- Frise-se, mais uma vez que, todos os serviços supostamente cobertos pela "verba indenizatória", sempre foram oferecidos diretamente pela Câmara Municipal, sendo tal verba utilizada única e exclusivamente como um subterfúgio para a percepção de remuneração indireta ou para beneficiar simpatizantes políticos com o uso de verba pública.

[...]

21- Por tudo quanto exposto, que sucintamente reproduz-se abaixo,

- 1- Os materiais e serviços abrangidos pela "verba indenizatória" sempre foram prestados ou postos à disposição diretamente pela Câmara Municipal do Município de Ribeirão das Neves;
- 2- Comprovação de despesas com documento sem valor fiscal;
- 3- Não comprovação efetiva do pagamento ou da prestação de serviços conforme solicitado em Termo de Intimação Fiscal específico;
- 4- Gastos efetuados em benefício do sujeito passivo ou de simpatizantes políticos, e não em benefício exclusivo da função parlamentar;
- 5- Caracterização irrefutável de verba salarial indireta.”

Na sequência, o ora recorrente foi notificado da autuação fiscal em 04.05.2010 (fls. 288) e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 291/302 em que alegou, em síntese, que os fatos geradores objeto da autuação haviam sido alcançados pelo instituto da prescrição, bem assim que a verba indenizatória havia sido percebida em função do mandato legislativo e que a lei dispunha que a comprovação das despesas poderiam ser realizadas através de simples recibos e, ainda, que efetuava o pagamento das respectivas despesas mediante dinheiro em espécie ou por meio de cheques e, ao final, que o lançamento não poderia prevalecer, uma vez que a natureza da verba recebida ainda estava sendo discutida nos autos da Ação Civil Pública proposta pelo Ministério Público.

Com base em tais alegações, o contribuinte requereu o recebimento da impugnação e a imediata suspensão do lançamento até que o Poder Judiciário proferisse decisão nos autos da Ação Civil Pública, bem como que a preliminar de prescrição fosse reconhecida e, no mérito, que a Impugnação fosse julgada procedente.

Os autos foram encaminhados para a apreciação da peça impugnatória e, aí, em Acórdão de fls. 453/459, a 9ª Turma da DRJ de Belo Horizonte – BH entendeu por julgá-la improcedente, tendo sido destacado que o contribuinte não havia apresentado qualquer manifestação no que diz respeito às glosas de despesas médicas (R\$829,60) e de dedução com previdência privada (R\$1.205,93) relativa ao ano-calendário 2005. Ao final, o acórdão restou ementado nos seguintes termos:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2006, 2007

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. VERBA INDENIZATÓRIA. ATIVIDADE PARLAMENTAR. DESEMBOLSO. EFETIVO PAGAMENTO.

São tributáveis, por integrar o patrimônio do beneficiário, as verbas reembolsadas quando inexistente a comprovação de que os valores pagos reverteram-se em benefício exclusivo da atividade parlamentar.

As despesas inerentes ao mandato parlamentar devem ser comprovadas com a apresentação de documentos hábeis e idôneos que demonstrem a efetividade dos pagamentos.

GLOSA DE DEDUÇÃO. DESPESAS MÉDICAS. PREVIDÊNCIA PRIVADA. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA.

Considera-se não impugnada a parte do lançamento que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DE PRAZO.

A contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a constituição do crédito tributário poderia ter sido efetuada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

O contribuinte foi devidamente intimado do resultado da decisão de 1ª instância em 17.09.2012 (fls. 463/464) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 466/478, protocolado em 17.10.2012, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. E, aí, os autos foram encaminhados para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para apreciação do presente Recurso Voluntário.

É o relatório

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Observo, de logo, que o recorrente encontra-se por sustentar basicamente as seguintes alegações:

- (i) Que a presente autuação tem por objeto apuração de fatos que se referem aos períodos de 2005 e 2006, sendo que a exigência fiscal não pode prevalecer, já que tais fatos estariam prescritos, nos termos dos artigos 156, inciso V e 174 do Código Tributário Nacional;
- (ii) Que as verbas indenizatórias não se destinaram a recompor o seu patrimônio ou constituíram-se como salário indireto, conforme comprovam os documentos contábeis que foram oportunamente juntados em atenção às intimações fiscais da Receita Federal, restando-se concluir que as despesas foram realizadas em estrita conexão com o exercício do

mandato parlamentar e, portanto, devem ser excluídas dos rendimentos tributáveis;

- (iii) Que a prescrição tributária é considerada como matéria de ordem pública e é objeto de disciplina jurídica peculiar, de modo que tem por fundamento a autonomia do direito tributário que é garantida pelos artigos 109, 110, 118 e 126 do Código Tributário Nacional;
- (iv) Que os pagamentos das verbas indenizatórias foram realizados legalmente nos termos da Lei do Município de Ribeirão das Neves n. 2.626/2003, 2.841/2005, 2.930/2006 e, também, conforme dispõe a Resolução n. 051/04, sendo que a legislação de regência previa que a comprovação das despesas poderia ser realizado através da apresentação de recibos comuns, não havendo qualquer ilegalidade em tal procedimento;
- (v) Que em caso semelhante ocorrido na Câmara Municipal de Contagem, o TCE/MG firmou jurisprudência no sentido de que não incidiria Imposto de Renda sobre verbas indenizatórias; e
- (vi) Que realizada os pagamentos das despesas por meio de dinheiro em espécie ou através de cheques, sendo que, se a natureza das verbas indenizatórias ainda se encontra em discussão nos autos da Ação Civil Pública, a qual, aliás, não há sentença transitada em julgado, não há como a Receita Federal apontar que tais valores apresentam natureza salarial.

Com base em tais alegações, o recorrente requer que o presente Recurso Voluntário seja recebido e que a respectiva turma julgadora entenda pelo reconhecimento da prescrição e, ao final, que o lançamento ora discutido seja suspenso e a autuação seja julgada improcedente.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados.

1. Da inaplicabilidade do instituto da prescrição enquanto não for proferida decisão administrativa definitiva

Note-se, de plano, que o instituto da prescrição tributária previsto no artigo 174 do Código Tributário Nacional não é aplicável no curso do processo administrativo fiscal, porque, em primeiro lugar, o crédito tributário discutido em processo administrativo fiscal fica com exigibilidade suspensa, conforme prescreve o artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional¹, e, em segundo lugar, enquanto perdurar o processo administrativo fiscal não haverá decisão definitiva ou constituição definitiva do crédito tributário, que, aliás, é condição *sine qua non* para que o próprio prazo prescricional comece a fluir.

Quer dizer, enquanto estiver pendente decisão definitiva no âmbito do processo administrativo tributário não há se falar em início de contagem do prazo prescricional. E se não há início de prazo prescricional, por óbvio que não se cogitará do início da prescrição e

¹ Cf. Lei n. 5.172/66. Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.

tampouco da ocorrência da prescrição em si. Confira-se, portanto, o que dispõe o artigo 174 do CTN:

“Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.” (grifei).

O prazo de cinco anos é contado a partir da constituição definitiva do crédito tributário, sendo que o lançamento tributário torna-se definitivo quando o contribuinte, notificado, deixa de impugnar, ou, intimado da decisão, deixa de recorrer, ou, ainda, quando é intimado da decisão final administrativa da qual não caiba mais qualquer recurso². Em outras palavras, os créditos tributários surgidos no contexto de uma autuação de ofício – essa a hipótese dos autos – tornam-se definitivos quando o prazo para a apresentação de impugnação ou para a interposição do recurso administrativo transcorre *in albis* ou quando já não cabe mais recurso.

A rigor, a definitividade da decisão administrativa apenas pode ser verificada à luz das normas de regência aplicáveis ao procedimento administrativo fiscal. O artigo 42 do Decreto n. 70.235/72 cuidou de dispor sobre a definitividade das decisões proferidas no âmbito do processo administrativo tributário federal. Confira-se:

“Decreto n. 70.235/72

Art. 42. São definitivas as decisões:

I - de primeira instância esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;

II - de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;

III - de instância especial.

Parágrafo único. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.”

Pelo que se pode notar, o inciso II refere-se, inicialmente, às matérias das quais não caiba recurso voluntário (v.g., ausentes os requisitos para interposição de recurso especial) e, a seguir, aborda a hipótese de o contribuinte simplesmente deixar de apresentar recurso ou fazê-lo fora do prazo devido. O inciso III trata das decisões da instância especial das quais não haja mais possibilidade de revisão no âmbito do processo administrativo fiscal.

A hipótese dos autos poderia enquadrar-se tão-somente no inciso II ou no inciso III, de modo que a definitividade aí ocorrerá apenas quando for proferida decisão de 2ª instância de que não caiba mais recurso ou, se cabível, na hipótese em que decorra o prazo sem que o sujeito passivo tenha interposto recurso especial, ou, ainda, no caso em que o sujeito passivo, cumprindo-se os requisitos legais, entenda por interpor o respectivo recurso especial e, portanto, provoque uma decisão da instância especial, a qual, aliás, foi substituída pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF. A decisão da CSRF será definitiva e encerrará o processo administrativo fiscal e dela não caberá qualquer recurso ou pedido de reconsideração.

Essa linha de raciocínio encontra respaldo na própria jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se pode verificar da ementa transcrita abaixo:

² PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO-OCORRÊNCIA DA SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. PRESCRIÇÃO CONFIGURADA NA ESPÉCIE.

[...]

2. Sobre o termo a quo do prazo prescricional quinquenal para a cobrança dos créditos tributários constituídos e exigíveis na forma do Decreto n. 70.235/72, não corre a prescrição enquanto não forem constituídos definitivamente tais créditos, ou seja, enquanto não se esgotar o prazo de trinta dias previsto no art. 15 daquele diploma normativo, prazo este fixado para a impugnação da exigência tributária. E se for apresentada impugnação, dispõe o art. 42 do Decreto n. 70.235/72 que serão definitivas: I - as decisões de primeira instância, quando esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto; II - as decisões de segunda instância de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição; III - as decisões de instância especial. Serão também definitivas as decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

[...]

5. No presente caso, o Tribunal de origem considerou o dia 17.10.2001 como sendo a data da constituição definitiva do crédito tributário (trinta dias após a notificação para impugnação da exigência na esfera administrativa), pelo que aquele Tribunal decidiu corretamente ao manter o entendimento de que a propositura da execução fiscal, em 18.10.2006, ocorreu após o prazo prescricional quinquenal (o quinquênio se findou no dia 17.10.2006).

6. Recurso especial não provido.

(REsp 1399591/CE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/10/2013, DJe 15/10/2013).” (grifei).

Por essas razões, não há como cogitar pela aplicação do instituto prescrição previsto no artigo 174 do Código Tributário Nacional enquanto o crédito tributário não estiver definitivamente constituído. E como bem verificamos, as decisões administrativas tornam-se definitivas apenas nas hipóteses do artigo 42 do Decreto n. 70.235/72, restando-se concluir, portanto, que o caso em tela não se enquadra em nenhuma das hipóteses ali constantes. É por isso mesmo que a alegação preliminar de prescrição deve ser de todo afastada.

2. Da natureza das verbas recebidas a título de “Verbas indenizatórias” e da caracterização de omissão de rendimentos

De início, verifique-se que o Imposto sobre a Renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza, conforme dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei n. 5.172/66

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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).”

Muitos doutrinadores têm se debruçado sobre o conceito de rendas e proventos de qualquer natureza. Não se trata de questão irrelevante, já que, a partir da rígida repartição de competências adotada pelo nosso sistema constitucional, a União não pode ultrapassar a esfera que lhe foi assegurada constitucionalmente. Decerto que a mera leitura do artigo 43 do CTN revela que o legislador não optou por uma ou outra teoria econômica da *renda-produto* ou da *renda-acréscimo patrimonial*, tendo admitido, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a renda tributável.

É nesse sentido que dispõem Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera³:

“Ambas as teorias, isoladamente, podem apresentar algumas falhas. Afinal, adotada a teoria da *renda-produto*, dois problemas se apresentam:

- Não seria possível explicar a tributação dos ganhos eventuais (*windfall gains*), como o caso das loterias e jogos: não se trataria de renda, por inexistir uma “fonte permanente”;
- Não seria possível explicar a tributação quando a própria fonte da renda sai da titularidade do contribuinte (i.e.: ganho de capital apurado na venda de um bem do ativo).

Tampouco escapa às críticas a teoria da *renda-acréscimo*, apresentando, do mesmo modo, dois problemas:

- Não explica a tributação do contribuinte que, durante o próprio intervalo temporal, gasta tudo o que tenha auferido, daí restando sua situação patrimonial final idêntica à inicial;
- Não explica a tributação sobre os rendimentos brutos auferidos pelo não residente (que, via de regra, é tributado de maneira definitiva mediante retenção na fonte, sem avaliar o efetivo acréscimo patrimonial entre dois períodos).

Como o art. 146, III, “a”, do texto constitucional, remete à Lei Complementar a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, podemos examinar como o CTN posicionou-se sobre o assunto. A mera leitura do *caput* do art. 43 revela que o CTN não optou por uma ou por outra teoria, admitindo, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a aferição de renda tributável (...).

[...]

Revela-se, assim, que o legislador constitucional buscou ser bastante abrangente em sua definição de renda e proventos de qualquer natureza: em princípio, *qualquer* acréscimo patrimonial poderá ser atingido pelo imposto; ao mesmo tempo, mesmo que não se demonstre o acréscimo, será possível a tributação pela teoria da *renda-produto*.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da Tributação Direta da Renda. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, p. 14-15.

Uma leitura atenta do dispositivo, por outro lado, leva-nos à conclusão de que não basta a existência de uma riqueza para que haja a tributação; é necessário que haja *disponibilidade* sobre a renda ou sobre o provento de qualquer natureza.”

Fixadas essas premissas iniciais, é de se reconhecer que a apuração de omissão de rendimentos restou fundamentada tanto no próprio artigo 43 do Código Tributário Nacional, o qual, aliás, já foi objeto de análise, como, também, nos artigos 1º a 3º da Lei n. 7.713/88 e 1º a 3º da Lei n. 8.134/90, cujas redações encontram-se transcritas a seguir:

“Lei n. 7.713/1998

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

[...]

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

[...]

Lei n. 8.134/1990

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1991, os rendimentos e ganhos de capital percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no Brasil serão tributados pelo Imposto de Renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta lei.

Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.

Art. 3º O Imposto de Renda na Fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.” (grifei).

Como se pode notar, a legislação é clara no sentido de que os rendimentos são constituídos de todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, sendo que a tributação independe da denominação dos rendimentos, bastando, para que o imposto incida, que o contribuinte tenha se beneficiado por qualquer forma e qualquer título.

Dito isto, verifique-se que no caso concreto a autoridade autuante entendeu que, na realidade, as verbas denominadas indenizatórias não apresentam natureza indenizatória, mas, sim, natureza de rendimentos, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

A propósito, a verba dita indenizatória concedida pela Câmara Municipal do Município de Ribeirão das Neves aos parlamentares municipais foi instituída pela Lei Municipal n. 2.626, de 15 de janeiro de 2003 tendo por objeto os serviços não prestados pelo Poder Legislativo, mas diretamente vinculados ao exercício do mandato, podendo-se destacar, aqui, os artigos 2º a 4º. Confira-se:

“Lei Municipal n. 2.626/2003

Art. 2º. Serão indenizados os serviços não prestados diretamente pela administração do Poder Legislativo, todo o material não fornecido necessários e vinculados ao exercício do mandato, por meio de indenização ou ajuda de gabinete.

Art. 3º. A ajuda de gabinete ou indenização será concedida ao vereador que requerer devendo o requerimento estabelecer o valor A cobertura das despesas do gabinete parlamentar, observado o limite fixado no § 1º . do artigo anterior.

Art. 4º. A ajuda de gabinete ou indenização será paga no mês subsequente àquele do requerimento, devendo o vereador apresentar declaração de despesa, não sendo admitida antecipação, acumulação ou transferência.

§ 1º. A indenização ou ajuda de gabinete a que se refere esta Lei, corresponde e compreende material e serviço de escritório, copa interna, postagem, táxi, vale-transporte, combustível, manutenção geral de veículos utilizados no exercício do mandato, telecomunicação, periódicos e viagens a serviço.

§ 2º. A prestação de contas na qual deverá constar que a despesa foi realizada em razão de atividade inerente ao mandato parlamentar, acompanhada dos respectivos comprovantes.”

Posteriormente, a Lei Municipal n. 2.930/2008 de 08 de junho de 2006 modificou o valor da verba indenizatória mensal que era de R\$ 3.500,00 e passou a ser de R\$ 5.500,00, desde que o parlamentar comprovasse devidamente os gastos, conforme se pode verificar do artigo 1º, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei Municipal n. 2.930/2008

Art. 1º. A Câmara Municipal, mediante requerimento, indenizará o vereador, mensalmente, por despesas realizadas em razão de atividade inerente ao exercício do mandato parlamentar no valor de até R\$5.500,00 (cinco mil e quinhentos reais).

§ 1º. São despesas realizadas em razão de atividade inerente ao exercício do mandato parlamentar:

I - as ordinárias de condomínio, IPTU, água, energia elétrica, limpeza, conservação e higienização relativas ao escritório de representação político-parlamentar situado fora das instalações da Câmara Municipal, bem como as de telefonia, inclusive celular;

II - as de locação de imóveis, móveis e equipamentos;

III - os gastos com material de escritório e de consumo;

IV - os gastos com combustível, manutenção geral, locação e despesas gerais com veículos utilizados no exercício do mandato parlamentar;

V - a contratação de serviço de consultoria, assessoria, pesquisa e trabalho técnico, para fins de apoio ao exercício do mandato parlamentar;

VI - as de divulgação da atividade parlamentar, exceto nos noventa dias anteriores 5 data de eleições desde que não caracterize gastos com campanha eleitoral.

VII - as de aquisição e locação de ‘softwares’, manutenção e suprimentos para equipamentos de informática, assinatura de provedor de acesso internet e de sistema com banco de dados informatizado e hospedagem de ‘site’ na internet;

VIII - as de locomoção do parlamentar, compreendendo passagens, hospedagem e alimentação;

IX - assinatura de publicações, periódicos e 'clippings';"

O ponto crucial para o deslinde do caso é considerar que a verba dita indenizatória paga aos parlamentares deve ser excluída dos rendimentos tributáveis apenas nas hipóteses em que há a comprovação a partir da apresentação de documentos hábeis e idôneos que possam demonstrar a compensação ou a retribuição monetária (reembolso) das despesas realizadas pelos parlamentares em estrita conexão com o exercício do mandato parlamentar. Em casos tais, as verbas apresentam natureza indenizatória e, por conseguinte, não podem ser consideradas como rendimentos.

O fato é que as despesas realizadas pelo ora recorrente e tais quais indicadas pela autoridade autuante no *Relatório de Auditoria Fiscal* (fls. 274/279 e 280/286) não podem ser consideradas como reembolsos e, portanto, as verbas ditas indenizatórias que lhe foram concedidas apresentam natureza eminentemente salarial. A rigor, algumas das despesas não guardam qualquer conexão ou relação com o exercício do mandato parlamentar, enquanto outras não foram registradas em documentos fiscais hábeis que pudessem demonstrar a efetividade e a legitimidade das operações, sem contar, ainda, que algumas das despesas foram consubstanciadas em documentos que não atendem simples requisitos legais, como ocorre com os documentos em que não há a especificação do cliente que efetuou o respectivo gasto ou despesa.

A título de exemplo, verifique-se que às fls. 73 constam notas de despesas em churrascaria no valor de R\$ 67,40 e, além disso, note-se que também há nota de venda de combustível no valor de R\$ 1.520,00 (fls. 138).

Decerto que a autoridade autuante já havia analisado corretamente tais pontos e acabou concluindo que as verbas ditas indenizatórias apresentavam natureza salarial, podendo-se destacar, aqui, os trechos abaixo transcritos:

13 - Abaixo, planilha exemplificativa de aquisição de mercadorias ou prestação de serviços que deveriam ser comprovados através de Notas Fiscais ou Cupons Fiscais, para os quais contribuinte apresentou documento não aceito, por si só, pela legislação tributária para comprovação da ocorrência de seu fato gerador (...).

[...]

14 - Por outro lado, os Cupons Fiscais e Recibos, quando suficientes para demonstrar a comprovação da despesa, devem indicar o nome, endereço e número de inscrição no CPF ou CNPJ de quem os recebeu, admitindo-se que, quando o beneficiário do pagamento for pessoa física, na falta de documentação, a comprovação possa ser feita com a indicação do cheque nominativo pelo qual foi efetuado o pagamento.

15 - Abaixo, planilha exemplificativa de aquisição de mercadorias ou prestação de serviços demonstrados através de Cupons Fiscais, mas que não apresentam identificação do "Cliente" não podendo, portanto, serem aceitos por não preencherem os requisitos legais de validade.

[...]

16- Em vista dos indícios de não aquisição de mercadorias ou não prestação dos serviços declarados, seja pela não apresentação do documento legal exigido ou pela falta de preenchimento dos requisitos legais dos mesmos, intimou-se o contribuinte a comprovar o efetivo pagamento dos mesmos, conforme documento de fls. 225 a 245, sendo que o mesmo não apresentou qualquer comprovação.

17- Apurou-se ainda que, em nenhum momento, os gastos efetuados pelo sujeito passivo foram revertidos em benefício da função parlamentar. Assim, as ditas "verbas indenizatórias" não se destinaram A reintegração ao patrimônio da pessoa de reembolso daquilo que se desfaleceu, nem muito menos recomposição de perdas ou prejuízos sofridos por dano. Isso posto, restou somente a hipótese, portanto, de acréscimo de proventos ou remuneração, a que faz jus pelo trabalho, configurando-se como verdadeira verba salarial indireta."

O que deve restar claro é que o recorrente não comprovou por meio de documentos hábeis e idôneos que pudessem demonstrar que as verbas ditas indenizatórias lhe foram concedidas com a finalidade de compensá-lo ou reembolsá-lo pelas despesas realizadas em razão do exercício do seu mandato parlamentar. Apenas nas hipóteses em que há a comprovação de que as verbas ditas indenizatórias são de fato indenizatórias é que não podem ser consideradas como rendimentos.

Essa a linha de entendimento que há muito que vem sendo sustentada por este Tribunal administrativo, conforme se pode observar das ementas transcritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário:2002

DEDUÇÃO A TÍTULO DE INCENTIVO.

Na declaração de ajuste anual somente poderão ser deduzidas do imposto apurado as doações feitas aos fundos controlados pelos Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente, as contribuições a projetos culturais disciplinados pelo PRONAC e as atividades audiovisuais, na forma e condições previstas pela legislação de regência.

VERBA INDENIZATÓRIA. PRESIDENTE DA CÂMARA DE VEREADORES. DESCARACTERIZAÇÃO.

Somente as verbas consideradas indenizatórias podem ser excluídas na base de cálculo do Imposto de Renda, justamente por não constituírem renda efetiva ou provento de qualquer natureza. Necessidade de prova sobre a natureza da verba percebida de forma a demonstrar o seu caráter indenizatório.

Recurso Voluntário Negado.

(Processo n. 13406.000205/2007-59. Acórdão n. 2801-02.029, Conselheiro Relator Sandro Machado Reis. Sessão de 26.10.2011. Publicado em 26.10.2011).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 1998, 1999, 2000

VEREADOR. RESSARCIMENTO DE DESPESAS DECORRENTES DA ATIVIDADE EXTERNA DE APOIO AO GABINETE. VERBA INDENIZATÓRIA DE GABINETE. VALORES UTILIZADOS NO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE PARLAMENTAR. NATUREZA NÃO TRIBUTÁVEL.

É entendimento consolidado na 2ª Turma da CSRF que o imposto de renda não incide sobre as verbas recebidas regularmente por parlamentares a título de auxílio de gabinete e hospedagem, exceto quando a fiscalização apurar a utilização dos recursos em benefício próprio não relacionado à atividade legislativa.

[...]

(Processo n. 13603.00087/2002-32. Acórdão n. 2802-002.436, Conselheiro Relator Jorge Claudio Duarte Cardoso. Sessão de 15.07.2013. Publicado em 05.08.2013)."

Tendo em vista que o recorrente não comprovou por meio de documentos hábeis e idôneos que pudessem demonstrar que as verbas ditas indenizatórias lhe foram concedidas com a finalidade de compensá-lo ou reembolsá-lo pelas despesas realizadas em razão do exercício do seu mandato parlamentar, entendo que as verbas ditas indenizatórias concedidas pela Câmara Municipal do Município de Ribeirão das Neves apresentam natureza salarial, tal qual as autoridades autuante e julgadora de já haviam disposto, restando-se concluir, portanto, pela manutenção da autuação fiscal.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do recurso voluntário e voto por negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega