



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13706.002012/2006-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-002.905 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 16 de dezembro de 2020
Recorrente CARLOS DA FONSECA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOAS JURÍDICAS. CONJUNTO PROBATÓRIO SUFICIENTE.

São tributáveis os rendimentos pagos ao contribuinte por pessoas físicas ou jurídicas e por ele omitidos na declaração de ajuste anual.

Deve-se instruir os autos com elementos de prova que fundamentem as alegações de defesa de maneira a não deixar dúvida sobre o que se pretende demonstrar.

Afasta-se parcialmente a autuação quando o conjunto probatório carreado aos autos se presta a demonstrar a inocorrência parcial de omissão de rendimentos, em conformidade com a legislação de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para afastar parcialmente a omissão de rendimentos apurada, no valor de R\$ 22.925,99, e as alterações decorrentes realizadas na base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário 2002, exercício 2003, vencida a conselheira Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, que lhe negou provimento.

(documento assinado digitalmente)

Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Ricardo Chiavegatto de Lima e Wilderson Botto.

Relatório

Autuação e Impugnação

Trata o presente processo de exigência de IRPF apurada no ano calendário de 2002, exercício de 2003, no valor de R\$ 5.463,01, já incluído multa de ofício e juros de mora,

em razão da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes do trabalho com vínculo empregatício, no valor de R\$ 34.408,32, já compensado o IRRF de R\$ 5.133,18 sobre os rendimentos omitidos, conforme se depreende do auto de infração constante dos autos, culminando com a apuração do imposto suplementar no valor de R\$ 2.412,89 (fls. 13/21).

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto o relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 13-29.144, proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro II - DRJ/RJ2 (fls. 89/99):

Trata-se de impugnação apresentada pela pessoa física em epígrafe em 23/06/2006, contra o Auto de Infração que apurou o crédito tributário de R\$ 5.463,01, resultante da revisão da Declaração de Ajuste Anual, exercício de 2003, ano-calendário de 2002.

Por meio do procedimento de revisão da Declaração de Ajuste Anual - DAA foi constatada a **omissão de rendimentos tributáveis no valor de R\$ 34.408,32**, provenientes da fonte pagadora Ministério das Relações Exteriores - MRE, cujo respectivo Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF foi compensado na apuração do imposto devido.

Cientificado do Lançamento em 24/05/2006, o Sujeito Passivo apresentou a impugnação alegando, em síntese, **que os rendimentos pagos indevidamente pelo MRE no período de agosto de 2001 a agosto de 2002 foram oportuna e integralmente devolvidos pelo servidor, conforme Declaração de fl. 05.**

Da Diligência

Foi o presente processo remetido em diligência fiscal para que fosse verificado junto a Fonte Pagadora se dentre os rendimentos informados na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - Dirf constavam os rendimentos que o impugnante alega ter sido indevidamente recebido.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 141/2009 (fl. 27) a Fonte Pagadora, por meio do Ofício DP/Contab/022/09 (fl. 28), informou que os valores constantes da Dirf entregue em 18/02/2004 (fl. 23) estão corretos e que não foi encontrada nos registros do MRE a devolução do valor de R\$ 22.925,99.

Cientificado do resultado da Diligência Fiscal em 09/02/2010 o Contribuinte não se manifestou.

Posteriormente, por intermédio do Ofício DPAG/Contab/003/10 (fl. 37), a Fonte Pagadora **retificou as informações do Ofício anterior, afirmando que em 12/12/2003 foi realizada a reposição ao erário do valor de R\$ 27.004,71**, conforme extrato bancário em anexo (fl. 38), **e que os valores da Dirf foram declarados a maior.** Informa, ainda, que não é possível a retificação da Dirf em razão da confirmação da devolução ter ocorrido após o transcurso do prazo de legal de 5 anos.

Acórdão de Primeira Instância

Ao apreciar o feito, a DRJ/RJ2, por maioria de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada, mantendo-se incólume o crédito tributário exigido.

Recurso Voluntário

Cientificado da decisão, em 29/06/2010 (fls. 109), o contribuinte, por procuradora habilitada interpôs, em 21/07/2010, recurso voluntário (fls. 111/117), trazendo os argumentos brevemente sintetizados a seguir:

I – O FATOS

Relata o Recorrente que é funcionário público concursado, trabalhando no Ministério de Relações Exteriores (MRE) desde 1995. Em agosto de 2001, foi designado para lotação na Embaixada do Brasil em Washington. Respeitando os procedimentos previstos, assinou, no final de julho de 2001, o "Livro de Partidas" do MRE, cuja função é **retirar o funcionário da folha de pagamentos do Ministério no Brasil e inclui-lo na folha de pagamentos no exterior.**

Uma vez nos EUA, passou a receber seus salários em conta do Banco do Brasil de Miami. Em razão **de erros administrativos**, a Divisão de Pagamentos do MRE (DPAG/MRE) manteve, no período de agosto de 2001 a agosto de 2002, **seu nome na folha de pagamentos do Brasil, depositando salário em Reais**, e ao mesmo tempo, **passou a pagar outro salário, em dólares, na conta do BB Miami, referente a meu trabalho realizado na Embaixada em Washington.**

Como não acessava minha conta-salário no Brasil e não recebia contracheque relativo ao salário pago por engano, só me dei conta da situação em abril de 2002, quando solicitou à DPAG/MRE sua retirada da folha de pagamentos no Brasil, e orientações quanto reposição ao erário do montante pago por engano, tendo sido orientado a restituir o valor em sua integralidade, o que de fato ocorreu em 2003, data de sua primeira vinda ao Brasil.

Reitera que, **no período em que recebi indevidamente os rendimentos, não lhe foi enviado nenhum contracheque ou declaração de rendimentos no Brasil**, razão pela qual não os incluí em suas DAA.

II. O DIREITO

II.1 – PRELIMINAR

Acredita não ter sido beneficiado, mas sim prejudicado por situação criada alheia ao seu conhecimento, uma vez que foi prejudicado pela fonte pagadora (MRE), que depositou indevidamente salários no Brasil e lhe não forneceu os contracheques ou comprovantes de rendimentos, limitando-se somente a orientá-lo em devolver a quantia em sua totalidade, por meio de DARF, no Brasil, o que foi feito em dezembro de 2003, quando do seu retorno ao país.

Reitera que agiu de boa-fé, **tendo restituído o valor recebido indevidamente na primeira oportunidade possível, de acordo com recomendação do próprio MRE, cujo erro se originou por conduta realizada pela fonte pagadora.**

II.2 – MÉRITO

Salienta que o dinheiro depositado em sua conta salário brasileira **permaneceu todo o período intocado**, até a devolução ocorrida em dezembro de 2003, data de sua primeira visita ao Brasil.

A esse respeito, destaca que, desconhecia o pagamento indevido do salário no Brasil, por não acessar sua conta salário brasileira e por nunca haver recebido contracheque referente a tais pagamentos. Sendo assim, mesmo possuindo o montante, não dispôs do valor por desconhecer de sua existência, **permanecendo o mesmo intocado em sua conta corrente no Brasil**, tendo sido instruído pelo MRE a não utilizá-lo.

Que no ano-calendário de 2002, preencheu sua DAA com base no comprovante que lhe fora enviado pelo MRE, **o qual somente contemplava os rendimentos recebidos no exterior.**

Requer, ao final, o cancelamento do débito fiscal reclamado.

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 n.º 343/15, e suas alterações.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 2003-002.905 - 2ª Sejul/3ª Turma Extraordinária
Processo n.º 13706.002012/2006-77

Voto

Conselheiro Wilderson Botto - Relator.

Admissibilidade

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

Preliminares

Não foram alegadas questões preliminares no presente recurso.

Mérito

Da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, com vínculo empregatício apurada:

Insurge-se, o Recorrente, contra a decisão proferida pela DRJ/RJ2, que manteve a autuação diante da omissão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas decorrentes do trabalho com e sem vínculo empregatício, em decorrência do processamento da DAA/2003, alterando os rendimentos tributáveis declarados de R\$ 60.896,64 para R\$ 95.304,96, importando na apuração do imposto a pagar de R\$ 2.412,89, buscando, por oportuno, nessa seara recursal, obter nova análise acerca do todo processado.

Assim, passo ao cotejo da documentação constante dos autos, em relação aos fundamentos motivadores da autuação subsistente traçados no voto-vencedor condutor da decisão recorrida (fls. 94/99):

Do exposto no voto do Relator, o valor de R\$ 4.078,72, pago em 2001 e o valor de R\$ 22.925,99, pago em 2002, no total de R\$ 27.004,71, não constituiria rendimento, já que o mesmo teria sido pago indevidamente e posteriormente devolvido ao Erário pelo contribuinte em 12/12/2003, conforme Ofício DPAG/Contab/003/10 (fl. 37).

No entanto, o art. 3º, § 4º, da Lei 7.713/88, dispõe que para incidência do Imposto de Renda Pessoa Física, **basta que o contribuinte tenha se beneficiado da renda ou proventos recebidos**, senão vejamos:

Art. 3º (...)

§ 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 ou título.

Ademais, a posterior devolução de rendimento percebido em ano-calendário anterior não altera os efeitos do fato gerador conforme passaremos a expor.

(...)

Os valores pagos pelo Ministério das Relações Exteriores - MRE ficaram à disposição do contribuinte até sua efetiva devolução aos cofres públicos, não havendo impeditivos ao seu uso, o que caracteriza o benefício do contribuinte.

Mesmo que os valores recebidos indevidamente pelo contribuinte tenham sido posteriormente ressarcidos ou MRE, fato é que, durante o lapso temporal em que quantia e esteve a seu dispor, poderia ele usufruí-la. No caso em tela, essa disponibilidade não se afigura como simples posse de numerário alheio, sendo mais

verossímil equipará-la a adiantamento e rendimento do trabalho assalariado a que o Contribuinte faria jus futuramente.

A devolução posterior dos rendimentos, a semelhança do que acontece com o adiantamento, não anula o fato de que o valor adiantado ficou desde logo incorporado ao patrimônio do sujeito passivo, tendo este se beneficiado dele, como dispõe o § 4º, do art. 3º, da Lei 7.713/88, reproduzido acima. Ademais, para devolver aos cofres públicos o valor em tese pago indevidamente, o Interessado teria lançado mão dos rendimentos do seu trabalho, que recebeu posteriormente, não havendo diferença entre esta devolução e a que ocorre quando do recebimento de adiantamento propriamente dito. Cumpre destacar que o que não se admite é a tributação de algo que jamais foi incorporado ao patrimônio do contribuinte, no entanto não é esta a hipótese presente.

(...)

Ainda sobre o tema, registre-se que o tributo em tela, fundado que está no princípio constitucional da generalidade (artigo 153, § 2º, inc. I, da CRFB/1988), incide sobre todos os tipos de renda e proventos de qualquer natureza, salvo aqueles definidos em lei como isentos ou não tributáveis.

Tal conteúdo se reflete nos artigos 37 e 38 do Regulamento do Imposto de Renda vigente, Decreto nº 3.000, de 26/03/1999 - RIR/1999, abaixo transcritos. Em resumo, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, a qual ocorreu no caso em tela.

(...)

Conclui-se que a devolução dos rendimentos é fato jurídico distinto do fato gerador e não a sua simples negação, inexistindo a previsão legal para a sua exclusão da base tributável, especialmente quando se trata de fato ocorrido em outro período base. É fato jurídico distinto porque o que motivou a devolução dos rendimentos diz respeito unicamente a relação entre o contribuinte e a fonte pagadora, ainda que envolvendo normas de direito público.

Há que se observar ainda, que não há norma legal estabelecendo que a posterior devolução de valores auferidos, implica na não-ocorrência do fato gerador ou a exclusão do crédito tributário correspondente, de sorte que o fato gerador fica inalterado e o crédito tributário dele decorrente se mantém.

Em que pese a devolução posterior não ter repercussão sobre a incidência do Imposto no momento do pagamento, a Receita Federal do Brasil editou o Parecer Normativo Cosit nº 5/1995, que definiu o procedimento a ser observado nas situações em que o contribuinte posteriormente se vê obrigado a devolver rendimentos recebidos em exercícios ou meses anteriores:

6. Caracterizada a ocorrência de pagamentos a maior, em exercícios ou meses anteriores, de rendimentos acumulados sujeitos à tributação na fonte e na declaração, a importância paga a maior é considerada como antecipação, tributável no mês do seu recebimento. Por ocasião do acerto, o valor pago a maior deverá ser diminuído do rendimento bruto na determinação da base de cálculo do imposto na fonte no mês de sua devolução.

6.1. Tratando-se de devolução relativa ao 13º salário, rendimento esse sujeito tributação exclusiva na fonte, o imposto retido a maior deverá ser compensado com o imposto incidente sobre o valor do 13º salário correspondente a próxima quitação.

(...)

Conforme acima exposto, o rendimento percebido a maior em exercícios ou meses anteriores deverá ser diminuído do rendimento bruto tributável no mês de sua devolução à fonte pagadora. Dessa forma, o montante dos valores devolvidos ao Erário, deveriam ser abatidos dos rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual correspondente ao ano-calendário em que se verificou a devolução dos pagamentos. Entretanto, tal questão não será abordada no presente processo posto que não é objeto do presente lançamento.

Em que pese afigurar-se-nos que o lançamento efetuado pela então Secretaria da Receita Federal - SRF, referente ao Exercício 2001, Ano-calendário 2000, possa ter induzido o Contribuinte a entender que o valor devolvido deveria ser abatido no Ano-calendário de seu recebimento indevido e não no Ano-calendário de sua devolução, consoante art. 787 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, aprovado pelo Decreto 3.000, de 26/03/1999, as pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de rendimentos, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos naquele ano-calendário (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 7º). A responsabilidade pela inexatidão da declaração de ajuste anual do imposto de renda é legalmente do próprio beneficiário dos rendimentos.

(...)

Por fim, havendo previsão legal para que seja efetuado o lançamento nos casos de falta de declaração ou de declaração inexata (art. 841 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000 de 26/03/1999 - RIR/1999 e art. 149, inc. II e IV, do CTN), este deve ser mantido.

Pois bem. Em que pese os fundamentos contidos na decisão recorrida, entendo que a insurgência recursal merece parcialmente prosperar.

Centra-se a insurgência recursal no pedido de afastamento da tributação sobre os rendimentos considerados omitidos, recebidos no ano-calendário de 2002, os quais além de pagos indevidamente já retornaram aos cofres públicos, inclusive por orientação da própria fonte pagadora que reconheceu o erro cometido ao promover o respectivo pagamento, conforme se depreende dos documentos carreados aos autos (fls. 11 e 77/81).

Neste ponto, vale transcrever excertos do voto-vencido proferido, onde o ilustre julgador Leandro Ferreira Silva, com clareza e percuciência assim consignou suas convicções – **cujas razões de decidir perfilho** – as quais foram também acompanhadas pela julgadora Elise Regina Rodrigues Carvalho (fls. 91/93):

Inicialmente deve-se registrar que a omissão de rendimentos apurada teve como base a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte - Dirf entregue pela fonte pagadora Ministério das Relações Exteriores (fls. 23) na qual constaram para o Contribuinte rendimentos tributáveis no valor de R\$ 95.304,96 e Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF de R\$ 16.134,07.

A Declaração apresentada pelo Impugnante, emitida pela Divisão de Pessoal do Departamento do Serviço Exterior do MRE (fl. 05), **informa que em 2003 foi devolvida pelo Contribuinte a importância de R\$ 27.004,71 referente a rendimentos recebidos indevidamente, sendo R\$ 4.078,72 do ano de 2001 e R\$ 22.925,99 do ano de 2002.**

Diante da impossibilidade de se verificar, por meio dos documentos acostados ao processo, se dentre os rendimentos informados em Dirf pela Fonte Pagadora constaram os valores que o Contribuinte alega ter recebido indevidamente e posteriormente devolvido, foi realizada Diligência Fiscal junto A fonte pagadora para as devidas verificações.

Na resposta dada pela Fonte Pagadora através do Ofício DPAG/Contab/003/10 (fl. 37) **além de ser confirmada a devolução pelo Contribuinte, em 12/12/2003, do valor total de R\$ 27.004,71, consta a informação de que tal valor foi incluído na Dirf.**

(...)

O pagamento indevido efetuado pela Fonte Pagadora **não se enquadra na definição de rendado inciso I do artigo 43, do CTN, pois tal verba não foi produto do capital do trabalho ou da combinação de ambos.** Também não se pode classificar o pagamento indevido como provento, pois para isso, seria necessária a configuração do acréscimo patrimonial, como conceitua o inciso II.

Entendendo-se como patrimônio a expressão que designa o conjunto de valores econômicos representativos de direitos e obrigações de uma pessoa, conclui-se que o pagamento efetuado ao Contribuinte, por ser indevido, não gera acréscimo patrimonial, pois, se por um lado aumenta a disponibilidade econômica do recebedor da quantia, por outro, gera a obrigação de restituir tal importância à fonte pagadora. **Assim, não ocorre a transferência patrimonial dos valores recebidos pelo contribuinte, pois estes continuam a integrar o patrimônio da fonte pagadora.**

Cabe ressaltar que uma vez configurado o recebimento indevido das importâncias em discussão, passou o Impugnante a ser possuidor de numerário alheio, sendo-lhe imposta a obrigação de restituir os valores, sob pena, em tese, de incorrer em ilícito penal de apropriação indébita.

Dessa forma, o pagamento indevidamente efetuado pela Fonte Pagadora **não pode ser entendido como rendimento ou provento recebido pelo Impugnante.** Ademais, resta-se comprovada nos autos a devolução dos valores à Fonte Pagadora, ficando definitivamente demonstrado que as importâncias recebidas sempre foram de propriedade da União. **Não pode a simples posse transitória dos valores recebidos fazer com que estes sejam convertidos à condição de rendimentos ou proventos.**

Admitir como tributável um valor recebido indevidamente, em que ao beneficiário é imposta a obrigação de restituir, seria o mesmo que considerar fato gerador do Imposto de Renda valores provenientes de um contrato de mútuo. Observa-se que no contrato de mútuo o beneficiário do empréstimo (mutuário) tem a posse de numerário alheio e tal fato, em regra, não se enquadra na hipótese de fato gerador do Imposto de Renda.

(...)

Tais respostas servem apenas para demonstrar que, seja qual for a interpretação do dispositivo legal, **não se pode estender o alcance do fato gerador do Imposto a quaisquer importâncias recebidas que não sejam renda ou provento de qualquer natureza, pois se assim não fosse, estar-se-ia contrariando, além do disposto no artigo 43 do CTN, o previsto no artigo 153, III da CRFB/88.** (...)

É inaplicável ao fato em comento o disposto no artigo 118 do CTN. Na presente situação, não há ato praticado pelo contribuinte a ser questionado quanto a sua validade jurídica. **O que os autos comprovam é que a Ministério das Relações Exteriores efetuou pagamentos indevidos ao Impugnante que, por sua vez, teve de restituir tais valores.**

Diante de todo o exposto, conclui-se que não constituem fato gerador do Imposto de Renda os valores que comprovadamente foram recebidos indevidamente pela pessoa física e que cuja restituição foi devidamente imposta pela Fonte Pagadora.

Considerando que o valor comprovadamente ressarcido pelo Contribuinte em relação ao ano calendário 2002 importa em R\$ 22.925,99 e que tal valor encontra-se incluso no total de rendimentos informados em Dirf, de R\$ 95.304,96, tem-se como tributável a diferença de R\$ 72.378,97. Dessa forma, tendo o Contribuinte declarado em relação ao MRE o rendimento tributável de R\$ 60.896,64, **persiste uma omissão de rendimentos de R\$ 11.482,33.**

Portanto, diante da verossimilhança das alegações recursais; aliado ao conjunto probatório constante dos autos; e considerando que o Recorrente promoveu a restituição dos rendimentos recebidos indevidamente (R\$ 22.925,99), cujo erro restou certificado e atestado pela própria fonte pagadora ao lhe promover crédito indevido e sem seu regular conhecimento, em valores inferiores à omissão apurada (R\$ 34.408,32) – não enquadrando, ao meu sentir, tais rendimentos, no conceito de renda ou proventos previsto no art. 43 do CTN, por não representar produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, mas sim de mero equívoco da fonte pagadora/MRE – resta comprovado que os aludidos rendimentos tidos por omitidos, de fato, não pertenciam ao Recorrente, razão pela qual afasto parcialmente a autuação

em relação aos valores indevidamente recebidos, no exato montante em que devolvidos aos cofres públicos.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, nos termos do voto em epígrafe, somente para afastar parcialmente a omissão de rendimentos apurada, no valor de R\$ 22.925,99, e as alterações decorrentes realizadas na base de cálculo do imposto de renda do ano-calendário 2002, exercício 2003.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Wilderson Botto