



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	13707.002105/2001-87
Recurso nº	139.077 Voluntário
Matéria	IRPF - Exercício 1999
Acórdão nº	102-48.148
Sessão de	25 de janeiro de 2007
Recorrente	SÉRGIO BORATI LOUREIRO
Recorrida	1ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ II

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1998


Ementa: PREVIDÊNCIA PRIVADA. RESGATE DE CONTRIBUIÇÕES - ISENÇÃO - Incide imposto sobre a renda na fonte e na declaração de ajuste anual sobre os benefícios recebidos de entidade de previdência privada, bem como as importâncias correspondentes ao resgate de contribuições.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva que provê o recurso.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 10 JUL 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NAURY FRAGOSO TANAKA, SILVANA MANCINI KARAM, ANTÔNIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA, e ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO. Ausente, justificadamente, o Conselheiro JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS

fn

Relatório

SÉRGIO BORATI LOUREIRO recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 1ª. TURMA DA DRJ RIO DE JANEIRO/RJ, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto n.º 70.235 de 1972 (PAF).

Na oportunidade, peço vênica para adotar e transcrever o relatório da decisão recorrida, *verbis*:

“O contribuinte acima identificado insurge-se contra o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 6 a 9, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 1999, ano-calendário 1998, por meio do qual foi apurado crédito tributário no montante de R\$ 9.758,34, dos quais R\$ 4.596,06 correspondem a imposto suplementar, R\$ 3.447,04 correspondem a multa de ofício e R\$ 1.715,24 correspondem a juros de mora, calculados até 07/2001.

O procedimento teve origem em revisão de declaração de rendimentos correspondente ao exercício de 1999, ano calendário de 1998, em que foi constatada a seguinte infração:

- Omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica decorrentes de trabalho com vínculo empregatício – Fundação Petrobrás de Seguridade Social - PETROS, alterando o valor dos rendimentos tributáveis declarado de R\$ 49.307,34 para R\$ 85.830,18.

Os dispositivos legais infringidos constam do referido Auto de Infração.

Irresignado, o contribuinte apresenta a impugnação de fls. 1 a 3, na qual argumenta, em síntese, que:

- contribui para a Fundação Petros desde 1970 e se aposentou em 1987;

- recebe renda periódica (suplementação salarial), de acordo com o art. 31, inciso I da Lei nº 7.713/88 com redação determinada pelo art. 4º da Lei nº 7.751, de 14 de abril de 1989, portanto renda periódica isenta, por se tratar de rendimento correspondente à parcela das contribuições já tributadas, cujo ônus para a constituição do patrimônio da entidade foi do beneficiário;

- a fração de 1/2 deduzida dos rendimentos pagos pela Petros, que não considerou a isenção, é decorrente do disposto na decisão 161/91 da Superintendência Regional da Receita Federal – 1ª Região Fiscal.

O contribuinte fundamenta ainda o pleito no art. 6º, inciso VII, “b” da Lei nº 7.713/88, art. 2º, inciso IX da IN SRF nº 02/93, art. 104, III c/c art. 111, inciso, II e art. 165, inciso I do CTN e art. 964 do CC.”

A DRJ proferiu em 03/10/2003 o Acórdão nº 3533 (fls. 33-37), assim fundamentado:

“(…) Quanto à legislação tributária propriamente dita, a Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em seu artigo 6º, inciso VII, “b”, dispunha: (...)

Assim, da leitura dos dispositivos legais transcritos, infere-se que a isenção estava condicionada a dois requisitos: (1) que o ônus tivesse sido do contribuinte e (2) que os

rendimentos e ganhos de capital produzidos pelo património da entidade tivessem sido tributados na fonte.

Neste mesmo sentido foi editada a Instrução Normativa SRF n.º 02/93, mencionada pelo autuado em sua peça impugnatória, que ratificava o disciplinamento anteriormente fixado para o gozo do aludido benefício fiscal.

Entretanto, a partir de 01/01/1996, a legislação de regência do Imposto de Renda das Pessoas Físicas sofreu significativas alterações com a edição da Lei no 9.250/95, que assim dispôs(...)

Assim, segundo a legislação atual, os benefícios pagos a pessoas físicas, pelas entidades de previdência privada, estão sujeitos à incidência do imposto de renda, tanto na fonte quanto na declaração de ajuste anual, deixando assim de excepcionar a circunstância da tributação do património da entidade e independentemente de quem tenha sido o ônus da contribuição e do período a que se referem, ou seja, mesmo que o contribuinte tenha contribuído para a formação do fundo de reserva da entidade de previdência privada antes da vigência da lei que permitiu a dedução da referida contribuição da base de cálculo do imposto de renda, ainda assim, esses benefícios serão submetidos à incidência do imposto de renda.

Dessa feita, como o rendimento apurado como omitido refere-se à suplementação de aposentadoria recebida no ano-calendário 1998, ou seja já sob vigência da Lei n.º 9.250/95 cujo art. 33 revogou qualquer hipótese de não incidência do imposto sobre a complementação de aposentadoria paga por entidades de previdência privada, não há que se falar em isenção, estando correto o lançamento .

Mister se faz ressaltar que a Decisão SRRF 1ª RF n.º 161/91, citada pela contribuinte, foi emitida no contexto legal de isenção conferida pela antiga letra "b", do item VII, do art. 6º da Lei n.º 7.713/88, que deixou de existir, e, portanto, a referida Decisão encontra-se superada dentro do novo ordenamento tributário instituído pela Lei n.º 9.250/95.

Cumprе salientar que no mesmo sentido é o entendimento do Conselho de Contribuintes em torno do tema. O Acórdão n.º 102.44035, de 09/12/99, e o Acórdão n.º 106.13352, de 15/05/03, a seguir transcritos, ilustram com muita clareza o entendimento adotado por aquela instância administrativa(...)

Por fim, vale lembrar que a autoridade tributária: não se pode furtar ao cumprimento das determinações da legislação tributária, pois sua atividade é plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional, conforme Parágrafo Único do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN; aplicará, nos procedimentos do lançamento para constituição do crédito tributário, a legislação vigente à data da ocorrência do fato gerador da obrigação, ainda que posteriormente modificada ou revogada, conforme o art. 144, não tendo ocorrido nenhuma afronta ao princípio contido no inciso III do art. 104 do já citado CTN; e deverá interpretar uma lei que disponha sobre outorga de isenção de forma literal, tendo em vista o que dispõe o art. 111 do nominado Diploma Legal.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de julgar procedente o lançamento, mantendo-se a exigência do auto de infração de fls. 03/07."

Aludida decisão foi cientificada em 28/11/2003 (fl. 39-verso), sendo que no recurso voluntário, interposto em 08/01/2004 (fls. 40-57), o contribuinte aduz, em síntese, que:

- os artigos 32 e 33 da Lei n.º 9.250, de 1995, vieram a regularizar a duplicidade de enunciados inseridos na Lei n.º 7.713, de 1988, letra "b", inciso VII, art. 6º e 31;

- a isenção dos rendimentos pleiteada tem fundamento no art. 31, da Lei n.º 7.713, de 1988;

- nos termos do artigo 2, § 2º do Decreto-lei nº4.657/1942, Lei de Introdução ao Código Civil, a lei nova que estabeleça disposições gerais ou especiais, não revoga nem modifica a lei anterior;

- o art. 100 do CTN fixa que os atos normativos expedidos pela autoridade administrativa são normas complementares, assim a decisão nº 161/1991, pela isenção dos rendimentos, deve ser integralmente adotada para o caso em exame;

- a Portaria MF n.º 259, de 2001 e a regra do art. 96 do CTN, não foram obedecidas pelo órgão julgador de primeira instância, uma vez que deixou de acatar a Decisão SRRF 1ª RF n.º 161/91, pelo fundamento de que ela foi emitida no contexto legal de isenção conferida pela antiga letra 'b', do item VII, do art. 6º da Lei 7.713/88, que deixou de existir, e, dessa forma, dentro do novo ordenamento tributário instituído pela Lei 9.250/1995 encontra-se superada;

- o contribuinte também está amparado pelo art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal;

- a presente isenção baseia-se no art. 31 da Lei 7.713/88, a qual não condiciona nenhum período à isenção, desde que o ônus tenha sido do beneficiário por ocasião da constituição do patrimônio da e que o beneficiário tenha se aposentado até 31 de dezembro de 1995, isto porque a partir da declaração do ano calendário de 1996 ficou permitido deduzir a contribuição à previdência privada paga a mesma, domiciliada no país, cujo o ônus tenha sido do participante e destinada a custear benefícios complementares assemelhados aos da Previdência Social (inciso V, do art. 4º da Lei 9250/1995);

- no ano-calendário de 1998 essas contribuições ficaram limitadas a 12% do total dos rendimentos tributáveis e computados na declaração de rendimentos, por norma legal do art. 11 da Lei 9.532/1997;

- a interpretação dada pelo órgão julgador de primeira instância, aplica-se para aos aposentados da previdência oficial, pois na ativa suas contribuições eram deduzidas, e para aqueles que se beneficiaram das deduções do inciso V, do art. 4º da Lei 9.250 e art. 11 da Lei 9.532/97 quando, após suas aposentadorias passarem a receber seus salários, ou seja, renda a ser oferecida à tributação;

- o beneficiário, que se aposentou antes de 1/1/1996, deduz o valor como "isento e não tributável", equivalente a sua contribuição, pois tais valores já sofreram tributação a partir do ano em que o beneficiário iniciou sua contribuição. No caso em pauta, a partir de julho de 1970;

- nas declarações de ajuste anual, quando o ônus da constituição do patrimônio da entidade de previdência privada for do beneficiário e o mesmo tenha se aposentado antes de 31 de dezembro de 1995, tais parcelas recebidas como complementação salarial da entidade de previdência privada deverão ser deduzidas dos "Rendimentos Tributáveis", e mencionadas no item "Rendimentos isentos e não tributáveis";

- em obediência ao art. 111, II do CTN, ainda que a entidade de previdência privada não recolha os rendimentos e ganhos de capital produzidos pelo patrimônio, não deverá incidir o imposto sobre o valor já tributado – a parte do beneficiário para a formação do

patrimônio da entidade – pois, se assim fosse, dar-se-ia uma bitributação sobre os rendimentos referentes a parte do beneficiário;

- os ganhos de capital produzidos pelo patrimônio da entidade já estão sendo recolhidos pela fundação PETROS de seguridade social, conforme Medidas Provisórias n.º 2.222, de 2001, e 0025, de 2002;

- desta forma, o beneficiário da renda periódica fica isento de tal parcela, pois o patrimônio total da entidade de previdência pertence ao empregado, cujo imposto de renda já se encontra recolhido;

- o art. 144 do CTN, segundo o qual o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada (o fato gerador ocorreu quando da contribuição do mantenedor-beneficiário, cuja contribuição foi tributada, portanto, ao receber o valor da contribuição da formação do patrimônio da entidade como complementação salarial, após sua aposentadoria, o mesmo não poderá sofrer nova tributação). Desta forma, o fato gerador não é caracterizado pelo recebimento;

- no caso em pauta, todas as condições para a isenção foram implementadas, pois por decisão do STF a Petros não goza dos benefícios da imunidade tributária nos termos contido pelo art. 150, inciso VI, alínea c da CF na condição de assistência social e, por via de consequência, os rendimentos e ganhos de capital produzidos pelo patrimônio estão sendo recolhidos, conforme Lei n.º 10.431/2002, não podendo prosperar, no caso da Petros, o entendimento na Nota COSIT/DITIR n.º 111 de 8 de junho de 1993, as ementas dos acórdãos citados pelo julgador de primeira instância,


- caso a entidade de previdência privada, não desejar aplicar no mercado financeiro e optar pela aplicação em seu ativo permanente não financeiro, consequentemente, não obterá ganhos sobre as aplicações financeiras, nem recolherá imposto sobre a renda na fonte, pois, não ocorreu ganhos de capital;

- assim, o contribuinte não poderá ser responsabilizado pelo imposto que lhe foi descontado indevidamente, o imposto só será devido sobre 50%, ou seja, a parte do empregador;

- quando houve a tributação correspondente à constituição do patrimônio da entidade, a obrigação tributária ficou extinta. Com a obrigação extinta, extingue-se, também, o crédito decorrente;

Por fim, transcreve no seu recurso parte do voto da Eminente Desembargadora Eliana Calmon no julgamento proferido pela Quarta Turma do TRF da 1ª Região, nos autos de apelação cível n.º 1998.01.00.026212-4, e várias ementas de acórdãos proferidos pelas turmas do STJ sobre a matéria.

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos a este Conselho em 18/08/2005 (fl. 63) tendo sido verificado atendimento à Instrução Normativa SRF n.º 264/2002.

É o Relatório. 

Voto

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Relator.

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

Verifica-se, de plano, que o recorrente não faz jus à restituição do imposto de renda, bem como à isenção que entende estar contemplado incidente sobre o resgate das contribuições para a Previdência Privada por força do disposto na legislação vigente na época. Isso porque, conforme se observa, no período compreendido neste pleito, ano base 1997, a legislação que estava em vigor é a mesma na atualidade, qual seja, a Lei n.º 9.250/1995.

A Lei n.º 7.713 de 22 de dezembro de 1988, assim dispunha sobre a matéria:

Art. 6º. Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: (...)

VII - os benefícios recebidos de entidades de previdência privada: (...)

b) relativamente ao valor correspondente às contribuições cujo ônus tenha sido do participante, desde que os rendimentos e ganhos de capital produzidos pelo patrimônio da entidade tenham sido tributados na fonte.

Art. 31. Ficam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, relativamente à parcela correspondente às contribuições cujo ônus não tenham sido do beneficiário:

I - as importâncias pagas ou creditadas a pessoas físicas, sob a forma de resgate, pecúlio ou renda periódica, pelas entidades de previdência privada;

Pelo artigo 4º da Lei n.º 7.751 de 14 de abril de 1989, a redação desse artigo foi alterada para os seguintes termos:

Art. 31. Ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o art. 25 desta Lei, relativamente à parcela correspondente às contribuições cujo ônus não tenha sido do beneficiário ou quando os rendimentos e ganhos de capital produzidos pelo patrimônio da entidade de previdência não tenham sido tributados na fonte.

Dessa forma, só estariam isentos os rendimentos recebidos como resgate de contribuições a entidades de previdência privada que atendessem a duas condições: a) que o ônus tivesse sido do contribuinte; b) que os rendimentos e ganhos de capital produzidos pelo patrimônio da entidade tivessem sido tributados na fonte.

Contudo, consoante acima asseverado, essa regra também foi modificada pela Lei n.º 9.250 de 26 de dezembro de 1995, cujo artigo 32 modificou a redação do inciso VII do art. 6º da Lei n.º 7.713/ 1988 para:

Art. 6º (...)

VII – os seguros recebidos de entidades de previdência privada decorrentes de morte ou invalidez permanente do participante;

E pelo artigo 33 determinou:

Art. 33. Sujeitam-se à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte e na declaração de ajuste anual os benefícios recebidos de entidade de previdência privada, bem como as importâncias correspondentes ao resgate de contribuições.

Esta passou a ser a regra geral para a forma de tributação dos benefícios recebidos de entidade de previdência privada.

A única exceção, consta do artigo 6º da Medida Provisória n.º 1.749-37/1999, que assim preceitua:

Art. 6º. Exclui-se da incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de rendimentos o valor do resgate de contribuições de previdência privada, cujo ônus tenha sido da pessoa física, recebido por ocasião de seu desligamento do plano de benefícios da entidade, que corresponder às parcelas de contribuições efetuadas no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995.

Assim sendo, para que os rendimentos sejam considerados isentos deverão preencher, cumulativamente, dois pressupostos:

- a) recebidos por ocasião de desligamento do plano de benefícios da entidade;
- b) corresponder às parcelas de contribuições efetuadas no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995.

Os rendimentos tidos como omitidos pelo recorrente, referem-se à suplementação de aposentadoria recebida não atende as condições exigidas pela citada norma.

A Lei n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, disciplina no artigo 144 que a lei aplicável para o lançamento do imposto é aquela vigente à data da ocorrência do fato gerador.

A definição do fato gerador, para o imposto sobre a renda, está no artigo 43 do referido diploma legal, que assim preceitua:



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

I – de renda, assim entendido o produto do capital da disponibilidade econômica ou jurídica;

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

No caso vertente, a aquisição da disponibilidade econômica ocorreu na percepção dos rendimentos no ano – calendário de 1999, e as regras aplicáveis são aquelas fixadas pela Lei n.º 9.250/1995.

Considerando, que o contribuinte não comprovou nos autos que os rendimentos atendem os pressupostos exigidos pelo artigo 6º da Medida Provisória n.º 1.749-37/1999, o lançamento formalizado pelo Auto de Infração deve ser mantido.

Frise-se que a Decisão SRRF 1ª RF n.º 161/91 é inaplicável para a hipótese tratada nos autos, uma vez que foi elaborada na vigência da isenção conferida pela alínea “b”, do item VII, do art. 6º da Lei n.º 7.713/1988, superada pelas regras consignadas na Lei n.º 9.250/1995.

Quanto as decisões judiciais transcritas pelo recorrente esclareço que, conforme determinação contida nos artigos 1º e 2º do Decreto n.º 73.529/74, vinculam apenas as partes envolvidas no processo, sendo vedada a extensão administrativa das mesmas.

Enfim, na forma prevista na referida norma legal, o contribuinte não dispõe mais do direito à isenção do imposto de renda dos rendimentos de pessoa física referentes aos benefícios percebidos de entidades de previdência privada, correspondente ao valor das contribuições cujo ônus tenha sido do participante.

Registre-se, que a norma anterior (Lei n.º 7.713/1988) buscava evitar que o contribuinte sofresse uma “bi-tributação”, haja vista que os regates das contribuições recolhidas eram deduzidas do salário líquido do beneficiário, que já havia sofrido a tributação do Imposto de Renda da fonte.

Neste sentido, a Receita Federal não poderia ter cobrado, antes da Lei n.º 9.250/1995, o imposto de renda por ocasião do resgate dos valores a título de previdência privada, vez que o beneficiário já havia sofrido a tributação deste mesmo imposto na fonte, por força do artigo 33, I, da Lei n.º 7.713/1988. Assim, somente a partir de 1996, sob a vigência da Lei 9.250/1995, é que a tributação das parcelas da contribuição para a previdência privada passou a sofrer a incidência do Imposto de Renda no momento do recebimento pelo benefício ou do resgate destas contribuições.

A aplicação da norma, na forma como pretende o julgador de primeira instância, atinge os fatos ocorridos sob a égide da Lei n.º 9.250/1995 e não merece reparo. Neste contexto, importa que se atente para o fato de que de forma alguma os princípios constitucionais, aludidos pela recorrente, foram contrapostos, haja vista que segundo o próprio princípio da legalidade, a legislação pertinente está sendo aplicada e observada em consonância com a Constituição Federal.



Ainda no que diz respeito ao assunto, importa que se atente para a jurisprudência abaixo:

"TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. ENTIDADE PREVIDÊNCIA PRIVADA. RESGATE. PERÍODO ANTERIOR À LEI 7.713/88.

1. A partir do Decreto-Lei 1.642/78, que modificou a legislação de imposto de renda, até a edição da Lei 7.713/88, as importâncias pagas ou creditadas como benefícios pecuniários, pelas entidades de previdência privada, a pessoas físicas participantes, estavam sujeitas à tributação (art. 4º).

2. O resgate de contribuições efetuadas ou o recebimento da complementação de aposentadoria por entidade de Previdência Privada, decorrentes de recolhimentos efetuados no período de vigência da Lei nº 7.713/88 (1º.01.89 a 31.12.95), não constituem renda tributável pelo IRPF, porque a Lei nº 7.713/88 determinava que a tributação fosse efetuada no recolhimento. Somente após a edição da Lei 9.250/95 alterou-se novamente a sistemática de recolhimento, pelo que as contribuições recolhidas a partir de 1º.01.96 passaram a sofrer a incidência do imposto de renda no momento do recebimento do benefício ou do resgate das contribuições.

3. Recurso especial a que se nega provimento." (RESP 625.840/DF; 2004/0012337-8, D.J. de 31/05/2004, pág. 00248, Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, STJ, julg. 18/05/2004).

Assim, não possui respaldo legal o pleito do recorrente, porquanto, se assim não fosse, todos os demais anos não seriam tributados pelo imposto de renda e o contribuinte passaria deixar de pagá-lo, pelos mesmos motivos e fundamentos que justificariam o ano em comento. A norma que retira a isenção, posta no sistema normativo pátrio pelos meios legais, passa a vigorar na data de sua publicação, retirando a eficácia da norma isentiva anteriormente estipulada. Assim, não há como deixar de aplicá-la a não ser que a mesma deixe de constar no sistema normativo pelas vias competentes.

Ante ao exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

É o meu voto.

Sala das Sessões - DF, em 25 de janeiro de 2007.

LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA