



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13707.002403/2007-62
Recurso Voluntário
Acórdão n° 2003-006.212 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 20 de dezembro de 2023
Recorrente GERSON OLIVEIRA DE ALMEIDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2005

PREVIDÊNCIA PRIVADA. CONTRIBUIÇÕES ANTERIORES A 1995 PARA COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. ISENÇÃO.

A isenção do imposto sobre a complementação de aposentadoria recebida depende da comprovação de que o benefício pago pela entidade de previdência privada corresponde a contribuições efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995, nos termos do Parecer PGFN/CRJ nº 2139.

APRESENTAÇÃO DE NOVAS ALEGAÇÕES E PROVAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO. RELATIVIZAÇÃO DA PRECLUSÃO DO DIREITO.

As alegações de defesa e as provas cabíveis devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual, cabendo a relativização da mesma caso os novos argumentos e provas prestem-se a complementar os já apresentados em sede impugnatória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente e Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Wilderson Botto, Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 30 e ss.), interposto contra o Acórdão de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (e-fls. 21 e ss.) que considerou, por unanimidade de votos, improcedente a Impugnação do contribuinte apresentada diante de Notificação de Lançamento (e-fls. 04 e ss.), lavrada pela constatação de Omissão de Rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica.

Por retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de impugnação apresentada pelo interessado(a) contra lançamento de ofício formalizado no Auto de Infração de fls.02/04 que alterou o resultado da Declaração de Ajuste Anual relativa ao exercício 2005, ano-calendário 2004, de imposto a restituir de R\$ 2.600,77 para imposto a pagar de R\$ 1.534,69.

O valor lançado refere-se ao imposto de renda suplementar de R\$ 1.534,69 que, acrescido de multa de ofício de 75% e atualizado pelos juros de mora calculados até maio de 2007, perfaz um crédito tributário total de R\$ 3.162,33.

O lançamento decorreu de procedimento de revisão interna da declaração de ajuste anual, em que foi(ram) constatada(s) a(s) seguinte(s) infração(ões):

Omissão de rendimentos do trabalho recebidos da fonte pagadora Real Grandeza Fundação de Previdência e Assistência Social, no valor de R\$ 15.038,02.

Cientificado(a) do lançamento em 29/05/2007 (AR à fl. 10), o(a) interessado(a) apresentou impugnação em 26/06/2007(fl. 01) alegando que os rendimentos considerados omitidos são isentos do imposto de renda. Argumenta, em síntese, que as contribuições foram vertidas à entidade de Previdência Privada antes da edição da Lei nº 9.250/95, quando estas não podiam ser excluídas da base de cálculo apurada em Declaração de Ajuste Anual, mas, em contrapartida, isentava-se o benefício de aposentadoria complementar futuro.

A decisão de primeira instância manteve o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

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

Exercício: 2005

PREVIDÊNCIA PRIVADA. COMPLEMENTAÇÃO DE APOSENTADORIA. ISENÇÃO. A isenção do imposto sobre a complementação de aposentadoria recebida depende da comprovação de que o benefício pago pela entidade de previdência privada corresponde a contribuições efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995, nos termos do Parecer PGFN/CRJ nº 2139.

IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. A impugnação deve ser instruída com as provas em que se fundamentam as razões de defesa, cabendo ao contribuinte o ônus de comprovar o direito à isenção pleiteada.

Cientificado da decisão de primeira instância em 25/01/2013 (e-fls. 26), o sujeito passivo interpôs, em 06/02/2013 (e-fls. 30), Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, a ocorrência de bitributação, uma vez que os rendimentos, considerados omitidos pela fiscalização, são isentos ou não tributáveis. Anexa novos documentos (e-fls. 32 e ss.).

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Ricardo Chiavegatto de Lima - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço

O litígio recai sobre constatação de Omissão de Rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica no valor de R\$15.038,02.

Destaque-se que os argumentos preliminares e meritórios se confundem na peça recursal e, dessa forma, serão analisados em conjunto.

De assaz interesse a colação dos excertos abaixo, extraídos do voto da Decisão guerreada, por abordarem cristalinamente a legislação correlata e apontarem os argumentos denegatórios de primeira instância.

...

A omissão de rendimentos apurada diz respeito a valores recebidos a título de benefício de aposentadoria complementar, pagos por entidade de previdência privada.

A contestação do(a) interessado(a) baseia-se na alegação de que as contribuições foram efetuadas à entidade de previdência privada no período em que não eram passíveis de dedução da base de cálculo do imposto. Entende que a cobrança do imposto no momento do recebimento dos benefícios configuraria *bis in idem*.

Isto posto, oportuna se faz a visualização de um rápido histórico da legislação sobre o tema, com o objetivo de se aclarar a evolução do ordenamento jurídico que regeu, e rege, a matéria tributária objeto do presente lançamento.

A Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, em seu artigo 6º, inciso VII, “b”, dispunha:

Art. 6º - Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos de 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.

Já o art. 31 do mesmo dispositivo legal, com a redação dada pela Lei nº 7.751/89, esclarecia que:

Art 31. Ficam sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no 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:

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

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 patrimônio da entidade tivessem sido tributados na fonte.

A partir de 01/01/1996, entretanto, 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:

Art. 32. O inciso VII do art. 6º da Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art.6º.....;

VII – os seguros recebidos de entidade de previdência privada decorrentes de morte ou invalidez permanente do participante.

.....”.

Art. 33. Sujeitam-se à incidência do imposto de 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.”(Grifei)

Portanto, 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, independentemente de quem tenha sido o ônus da contribuição, do período a que se referem e a circunstância da tributação do patrimônio da entidade.

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. Manteve-se a isenção unicamente para os seguros recebidos de entidades de previdência privada, quando o seu recebimento decorresse de morte ou invalidez permanente do participante.

Em relação à exigência do imposto de renda sobre a complementação de aposentadoria, deve-se observar que o art. 43, I, do Código Tributário Nacional determina que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza.

E, quanto à aplicação da legislação, deve ser observada a regra do *caput* do art. 144 do mesmo diploma legal, pela qual o lançamento deve ser efetuado segundo a lei vigente à data da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Dessa feita, como os rendimentos em questão foram recebidos no ano calendário 2004, ou seja, já sob vigência da Lei nº 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, sendo irrelevante o período em que ocorreram as contribuições dos beneficiários.

Não obstante seja este o entendimento desta instância julgadora, é preciso salientar que existem interpretações diversas acerca dos efeitos que as alterações na legislação sobre a matéria produziram. Controvérsias surgiram em relação à sistemática a ser adotada para aqueles que haviam feito contribuições para previdência privada sob a égide da legislação anterior, mas que somente agora, após advento da Lei nº 9.250/95, estão recebendo os benefícios.

Nesse sentido, observo que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no uso da competência que lhe é fixada pelo art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, emitiu o **Parecer PGFN/CRJ nº 2139**, aprovado por Despacho do Sr. Ministro da Fazenda, publicado no DOU de 16 de novembro de 2006.

O parecer em questão reconheceu a existência de jurisprudência firme do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que não incide imposto de renda sobre a complementação de aposentadoria correspondente às contribuições efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995, até o limite do imposto pago sobre as contribuições deste

período, por força da isenção concedida no inciso VII do art. 6º da Lei nº 7.713, de 1988, na redação anterior a que lhe foi dada pela Lei nº 9.250, de 1995.

Com base no Parecer, foi editado o Ato Declaratório PGFN nº 4 , de 17 de novembro de 2006.

O Ato Declaratório em questão autorizou a dispensa de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistia outro fundamento relevante, "nas ações judiciais que visem obter a declaração de que não incide imposto de renda sobre a complementação de aposentadoria correspondente às contribuições efetuadas exclusivamente pelo beneficiário no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995, até o limite do imposto pago sobre as contribuições deste período, por força da isenção concedida no inciso VII do art. 6º da Lei nº 7.713, de 1988, na redação anterior a que lhe foi dada pela Lei nº 9.250, de 1995." (ora grifado)

No entanto, deve ser salientado que a edição do citado parecer pela PGFN não significa que a Fazenda Nacional tenha incorporado a interpretação de que a isenção que vigorava antes da edição da Lei nº 9.250/95, possa ser aplicada em relação aos benefícios recebidos após esse momento.

O item 17 do citado Parecer PGFN/CRJ nº 2139, de 2006, é bastante claro, quanto a essa questão:

17. Por fim, merece ser ressaltado que o presente Parecer não implica, em hipótese nenhuma, o reconhecimento da correção da tese adotada pelo STJ. O que se reconhece é a pacífica jurisprudência desse Tribunal Superior, a recomendar a não apresentação de contestação, a não interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, eis que os mesmos se mostrarão inúteis e apenas sobrecarregarão o Poder Judiciário e a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Sendo assim, considerando o que dispõe o art. 19, *caput*, inc. II, e §§ 4º e 5º, da Lei nº 10.522, de 2002, com a redação atual dada pela Lei nº 11.033, de 2004, deve a RFB reconhecer o direito à isenção para o recebimento de benefícios de entidades de previdência privada, mas desde que **se refiram a contribuições efetuadas no período de 1º de janeiro de 1989 a 31 de dezembro de 1995, cujo ônus foi do contribuinte**, até o limite do valor do imposto pago sobre as contribuições efetuadas neste período.

Ocorre que, na hipótese dos autos, o(a) interessado(a) restringe-se a invocar a isenção de parte do benefício recebido, com base no inciso VII do art. 6º da Lei nº 7.713, de 1988, sem, no entanto, demonstrar que as condições acima mencionadas foram atendidas.

Para aplicação do parecer em tela, e conseqüente reconhecimento do direito à isenção pleiteada, é imprescindível que o(a) contribuinte traga aos autos elementos fornecidos pela entidade de previdência privada que esclareçam qual percentual do benefício recebido representa a parcela isenta, ou seja, obedece os requisitos de período da contribuição e ônus do beneficiário. (ora grifado)

No tocante à instrução processual, importa salientar que em consonância com o disposto nos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF), é dever do interessado prover a impugnação com todos os elementos probatórios que se façam necessários à defesa e/ou comprovação de seu direito.

Além disso, em se tratando de direito pleiteado, incumbe ao requerente a prova de que atende às condições necessárias para o seu gozo. Esta determinação resume o princípio do ônus da prova, expressamente contido no art. 333 do Código de Processo Civil, porém, de aplicação comum a diversos ramos do Direito, salvo manifestas exceções.

Sendo assim, ausente nos autos comprovação de que o rendimento considerado omitido no procedimento fiscal atende às condições necessárias para o gozo da isenção, nos termos do Parecer PGFN/CRJ nº 2139, de 2006, mantém-se o lançamento. (ora grifado)

...

Em contraposição à DRJ o interessado vem, neste momento recursal, apresentar os documentos que aquela apontou como imprescindíveis à comprovação de seu direito. As **novas provas colacionadas** (e-fls. 32 e ss.) podem, na espécie, ser conhecidos com **relativização de sua preclusão**, com base no disposto no Decreto n.º 70.235/1972, art. 16, inciso III e § 4º, uma vez que visam à complementação dos argumentos e provas já expostos em sede impugnatória.

Assim, através de informe da fonte pagadora da complementação de aposentadoria (e-fl. 32/33) e dos avisos de pagamento da fonte pagadora dos anos 1989 a 1992 (e-fls. 34/57), verifica-se que o interessado comprova seu direito de considerar como isentas as contribuições realizadas pelo mesmo nos anos calendário anteriores a 1995 no montante cabível, devendo ser **afastado o lançamento por omissão relativo ao ano calendário 2004**.

Verifica-se portanto que, apreciados todos os argumentos e provas apresentados pelo contribuinte, há motivo para retificação da Decisão *a quo* devidamente proferida e reconhecimento total da sua pretensão.

Dispositivo

Isso posto, voto em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima