



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13984.001621/2008-91  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2002-005.365 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 24 de junho de 2020  
**Recorrente** MARIA CELESTE CORREA DA SILVA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

IRPF - OMISSÃO DE RENDIMENTOS

A regra geral é a oferta da totalidade dos rendimentos auferidos pelo contribuinte à tributação. Contudo, em circunstâncias excepcionais e taxativas, a lei em sentido estrito pode conceder isenção do imposto de renda, ou qualquer outro tributo, a determinadas situações.

IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. EX-COMBATENTE DA FEB. ISENÇÃO.

A isenção prevista para pensões ou proventos decorrentes de reforma ou falecimento de ex-combatentes da Força Expedicionária Brasileira - FEB somente se aplica aos pagamentos efetuados de acordo com o Decreto-Lei nº 8.794 e o Decreto-Lei nº 8.795, ambos de 23 de janeiro de 1946, Lei nº 2.579 de 23 de agosto de 1955, art. 30 da Lei nº 4.242 de 17 de julho de 1963 e art. 17 da Lei nº 8.059 de 04 de julho de 1990.

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

(assinado digitalmente)

Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni - Relator.

Participaram das sessões virtuais, não presenciais, os conselheiros Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente), Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Virgílio Cansino Gil e Thiago Duca Amoni.

**Relatório**

### **Notificação de lançamento**

Trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (e-fls. 07 a 10), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu autuação por omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício.

Tal autuação gerou lançamento de imposto de renda pessoa física suplementar de R\$7.391,32, acrescido de multa de ofício no importe de 75%, bem como juros de mora.

### **Impugnação**

A notificação de lançamento foi objeto de impugnação, que conforme decisão da DRJ:

A contribuinte apresenta impugnação (fls. 01/03), na qual alega que os rendimentos são isentos em conformidade com o art. 6º., MI, da Lei nº 7.713/88. Afirma que a glosa foi feita sobre os rendimentos pagos pela Marinha do Brasil, sendo mantida a isenção sobre os rendimentos pagos pelo ISS, por estar consignado em documento de rendimento a seguinte expressão: "pensão por morte de ex-combatente marítimo". E que, portanto, é demais lançar como tributável o valor apresentado no comprovante de rendimentos da Marinha do Brasil porque neste conta somente a expressão "proventos/pensões", pois a pensionista recebe o benefício pago a dependente de ex-combatente da Marinha (conforme declaração do INSS).

Aduz que é notório que, para gozar de tal pensão do INSS, é necessário primeiramente que o titular tenha sido integrante da FEB, pela arma da Marinha do Brasil, pois do contrário ele não seria ex-combatente. Para comprovar traz cópias dos comprovantes de rendimentos de ambas as fontes pagadoras, do Diploma da Medalha de Serviços de Guerra, Título de Pensão Militar concedido ao marido e Certidão de Casamento da impugnante. Requer o cancelamento do débito fiscal.

A impugnação foi apreciada na 6ª Turma da DRJ/FNS que, por unanimidade, em 13/08/2010, no acórdão 07-20.724, às e-fls. 22 e 28, julgou a impugnação improcedente.

### **Recurso voluntário**

Ainda inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, às e-fls. 33 a 35, no qual alega, em síntese, que seus rendimentos são oriundos de pensão paga pela Marinha do Brasil aos ex combatentes, e portanto, isentos.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Thiago Duca Amoni - Relator

Pelo que consta no processo, o recurso é tempestivo, já que o contribuinte foi intimado do teor do acórdão da DRJ em 14/09/2010, e-fls. 32, e interpôs o presente Recurso Voluntário em 23/09/2010, e-fls. 33, posto que atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Conforme os autos, trata o presente processo de notificação de lançamento – NL (e-fls. 07 a 10), relativa a imposto de renda da pessoa física, pela qual se procedeu autuação por omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício. A DRJ manteve a autuação.

### **Da omissão de rendimentos**

A nossa Carta Magna de 1988 erigiu competências tributárias aos três entes, rigidamente postas, sobretudo quanto a criação de impostos. Conforme artigo 153 do texto constitucional, compete a União, dentre outros, a instituição do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

(...)

Segundo define o parágrafo 2º, do supracitado artigo, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

O princípio da generalidade permitirá a efetivação dos princípios da universalidade, pessoalidade e capacidade contributiva, na medida em que atua no critério pessoal do conseqüente da regra matriz de incidência tributária, determinando que todas as pessoas físicas – a integralidade desse universo que esteja no território nacional, que auferir renda e proventos de qualquer natureza terá obrigação de efetuar o pagamento do imposto, salvo exceções prevista na própria lei.

Já o princípio da universalidade atuará sobre o aspecto material do antecedente da regra matriz de incidência tributária, afinal determina que a incidência do imposto alcançará todas as rendas e proventos, de qualquer espécie, independente da denominação ou fonte.

Por fim, o princípio da progressividade também será aplicado sobre o critério quantitativo do conseqüente da regra matriz, nesse caso para a fixação da alíquota do imposto. Tal princípio implicará na incidência gradativa, em percentual maior e, pretensamente de modo progressivo, à medida que se dá o correspondente aumento da base de cálculo do imposto ou acréscimo patrimonial, ou seja, quanto maior o acréscimo patrimonial maior será a alíquota do imposto devido pelo contribuinte.

Ainda, o artigo 3º da Lei nº 7.713/88 disciplina que o imposto sobre a renda incide sobre o rendimento bruto, entendido como produto do capital, do trabalho ou a combinação de ambos, independentemente da denominação das verbas percebidas:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 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.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 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.

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

§ 6º Ficam revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte, para efeito de incidência do imposto de renda.

Logo, a regra geral é a oferta da totalidade dos rendimentos auferidos pelo contribuinte à tributação. Contudo, em circunstâncias excepcionais e taxativas, a lei em sentido estrito pode conceder isenção do imposto de renda, ou qualquer outro tributo, a determinadas situações.

É o que se extrai do caput do artigo 176 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Ainda, conforme o inciso II, do artigo 111 do mesmo diploma legal, interpreta-se literalmente as hipóteses de isenção:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Em sede de Recurso Voluntário, a contribuinte apresenta as mesmas alegações quando da apresentação da impugnação, não produzindo provas ou trazendo qualquer fundamento novo, motivo pelo qual adoto as razões da DRJ, conforme artigo 57, §3º do RICARF:

(...)

O Decreto-lei nº 8.795, de 1946, regula as vantagens a que ficam direito *as* militares, inclusive os convocadas, incapacitadas fisicamente para *a* serviço militar, em consequência de ferimentos verificadas *ou* moléstias adquiridas quando participavam da FEB destacada, em 1944-1945, *na* teatro de operações da Itália.

A Lei nº 2.579, de 1955, concede amparo *aas* ex-integrantes da FEB, julgadas inválidas *ou* incapazes definitivamente para *o* serviço militar.

o art. 30 da Lei nº 4.242, de 1963, concede pensão' *aas* ex-combatentes da Segunda Guerra Mundial, da FEB, da FAB e da Marinha, que participaram ativamente das operações de guerra e se encontram incapacitadas, sem poder prever os próprias meios de subsistência e não percebem qualquer importância das *cafes* públicos.

A Lei nº 8.059, de 1990, estende *a* benefício da pensão' especial para quem tenha participada de operações bélicas durante a Segunda Guerra Mundial, *nas termos* da Lei de 12 de setembro de 1967. E em seu art. 17, determina que os pensionistas beneficiadas pela art. 30 da Lei nº 4.242, de 1963, que não' se enquadram entre *as* beneficiárias da pensão' especial de que trata esta lei, continuarão a receber *as* beneficias asseguradas pela citada artigo', até que se extingam pela perda da direita, sendo vedada sua transmissão', assim por reversão' como por transferência.

Portanto, tais proventos isentas se consubstanciam nas vantagens *aas* herdeiros de militares que faleceram *na* teatro de operações da Itália, na forma da referida Decreto-lei nº 8.794/46 *ou* na pensão concedida *aas* ex-combatentes da Segunda Guerra Mundial, da FEB, que participaram ativamente das operações de guerra e se encontram inválidas ou incapacitadas.

Neste caso, a isenção' é outorgada não' *aas* ex-combatentes em geral – *ou* seus dependentes, mas somente àqueles que ostentam particularidades, *cama* a invalidez e a incapacidade definitiva para a promoção' da própria sustenta, além das herdeiros daqueles que morreram em combate.

De *todo* o exposto, é mister concluir-se, em primeiro lugar, que o beneficia da isenção' *somente* alcança as pensões e *as* proventos de ex-combatente da Força Expedicionária Brasileira (FEB) e não da Marinha, *cama* é *a* casa *ara* tratada.

Analisando-se a documentação juntada aos autos, não' é passível concluir que *a* mencionada militar tenha integrada a Força Expedicionária Brasileira que lutou na Itália durante a 2ª Guerra Mundial.

(...)

Em segundo lugar, que não são todas as pensões concedidas em decorrência de reforma ou falecimento de ex-combatente que se enquadram na isenção pleiteada, mas tão-somente aquelas que preencham as condições específicas previstas em cada um dos dispositivos legais enumerados no inciso XXXV, do art. 39, do RIR/1999.

(...)

Aqui, convém explicar que a atual Constituição Federal, no Ato das Disposições Transitórias, art. 53, passou a prever um novo benefício *aos* ex-combatentes, concedendo-lhes, à sua opção, a pensão de segundo-tenente. Tal benefício foi regulamentado pela Lei nº 8.059/90, sendo previsto, como visto, em seu art. 17, que,

para aqueles que não se enquadrassem nas condições desta nova lei regulamentar, seria mantida a pensão concedida com base no art. 30 da Lei nº 4.242/1963. Portanto, a exceção do art. 17 da Lei nº 8.059/90, como situação de isenção, nada mais é que o próprio benefício do art. 30 da Lei nº 4.242/1963, que não se confunde com a pensão constitucional de segundo-tenente regulamentada pela Lei nº 8.059/90.

Ressalto que a contribuinte não trouxe aos autos nenhum comprovante que especificasse o enquadramento legal concessivo da sua pensão, deixada por seu marido à época de seu falecimento, como já informado pelo fisco.

Não obstante, pelo Comprovante de Rendimentos da fonte pagadora Marinha do Brasil, a informação que consta no campo posição é "2T". Assim, é muito provável que tenha havido a opção pela pensão prevista na Lei nº 8.059/1990 (...)

Ainda que seja ultrapassada a tese de não haver o direito isentivo pelo fato de o ex-combatente não ser integrante da FEB, ao fazer a opção pela pensão de Segundo Tenente, já não persistiria mais o direito à isenção de Imposto de Renda prevista no RIR, art. 39, inciso XXXV, a qual seria devida apenas se o ex-combatente tivesse permanecido como beneficiário da pensão originalmente concedida com base no art. 30 da Lei nº 4.242, de 1963.

Diante de todo o exposto, concluo que eventual isenção do imposto de renda sobre a pensão paga ao ex-combatente ora em pauta, ainda que no passado fosse cabível, pelo duvidoso entendimento do benefício aos não integrantes da FEB, com o advento da Lei 8.059/90, tornou-se intransferível da pessoa do ex-combatente inválido, ainda vivo quando a referida lei entrou em vigor. Ou seja, o direito adquirido do ex-combatente que recebia pensão nos termos do art. 30 da Lei nº 4.242/63, não se transmite à dependente, à época somente futura pensionista, que não ficou, todavia, ao desamparo do recebimento da pensão, nos termos da própria lei 8.059/90.

Pois, verifico, conforme consultas ao sistema CNIS, que o benefício de pensão por morte (NB 101.410.944-0) foi concedido à contribuinte com DIB em 22/11/1995, em razão do falecimento do marido, que já percebia aposentadoria do INSS desde 21/06/1963.

E, há julgados atuais do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que se posiciona em considerar que, diante do falecimento do *de cujus* (no presente caso, em 1995) quando já vigente a atual Constituição da República, não tem aplicabilidade a Lei 4.242/63, devendo o direito reivindicado ser examinado à luz do disposto no art. 53, II, do ADCT/88. Ou seja, tratando-se de concessão de pensão a dependentes de ex-combatentes, o benefício deve ser regido pelas leis vigentes ao tempo do óbito de seu instituidor. A propósito, confirmam-se os seguintes julgados: AI-AgR 438.77200, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, STF, DJ 30/11/07; AgRg no REsp 1.024.344/SC, Rel. Min. OG FERNANDES, Sexta Turma, DJe 6/10/08.

Portanto, a pensão militar expressa no citado título de Pensão Militar (fi. 18), conferida a José Patrício da Silva, com base no art. 30 da Lei 4.242/1963, poderia ser isenta do imposto de renda até o falecimento de seu beneficiário - o próprio ex-combatente, nos termos da legislação que rege a isenção em comento, no meu entendimento caso fosse integrante da FEB ou, como dito, poderia ser isenta até a sua opção pela pensão especial correspondente ao grau de segundo-tenente, nos termos da Lei nº 8.059/1990 de acordo com o art. 53, 11º do ADCT/88.

E a nova pensão substituída, com base na Lei nº 8.059/1990 de acordo com o art. 53, 11º do ADCT/88, inquestionavelmente, não está abrangida pela isenção prevista no art. 39, inciso XXXV do RIR/99.

(...)

Ademais, a fonte pagadora da ora litigante, Marinha do Brasil, que detém todas as informações necessárias, aqui talvez propositadamente omitidas pela contribuinte, consignou os valores auferidos pela autuada no referido ano-calendário como tributáveis, tanto quanto assim também os classificam o INSS, conforme os aludidos Comprovantes de Rendimentos Pagos e Retenção de Imposto de Renda na Fonte.

Assevero, que tais fontes pagadoras consideraram isentos somente parte dos rendimentos, mas por conta da isenção concedida aos maiores de 65 anos, que, aliás, foi indevidamente duplicada, uma vez que ambas as fontes pagadoras a consideraram.

Assim, não há como acatar argumento da contribuinte, pois o benefício invocado não pode ser estendido a quem não preencha rigorosamente as condições e requisitos exigidos para sua concessão acima especificados, sendo que, conforme determina o art. 111 da Lei nº 5.172, 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional - CTN, interpreta-se literalmente a lei que concede isenção.

Destarte, diante de tudo o que consta do presente processo, concluo que a pensão recebida pela contribuinte, tanto da Marinha do Brasil quanto do INSS, é tributável, uma vez que não houve a comprovação de preenchimento das condições especificadas no art. 39, inciso XXXV do RIR/99.

Assim, escoreito o lançamento fiscal que considerou, a exceção da parcela correspondente a um limite de isenção para os maiores de 65 anos, todos os demais rendimentos pagos à contribuinte como passíveis de tributação em sua Declaração de Ajuste Anual.

(...)

Dito isto, não ficou comprovado que os rendimentos auferidos gozam da regra isentiva prevista na legislação.

Diante do exposto, conheço do Recurso para no mérito, negar-lhe provimento  
(assinado digitalmente)

Thiago Duca Amoni