



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15471.000791/2008-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.439 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 28 de julho de 2021
Recorrente WALTER FERNANDES DA CRUZ FILHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. LEI Nº 8.852/94. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 68.

A Lei nº 8.852, de 4 de fevereiro de 1994, não outorga isenção nem enumera quaisquer hipóteses de não incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

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)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

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

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração que tem por objeto crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF relativo ao ano-calendário de 2004, constituído em decorrência da apuração de omissão de rendimentos recebidos de Pessoa Jurídica, de modo que o crédito restou apurado no montante total de R\$ 11.727,76, incluindo-se aí a exigência do imposto suplementar, a aplicação da multa de ofício e a incidência dos juros de mora (fls. 8).

Conforme se verifica da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 9, a autoridade fiscal entendeu por lavrar o respectivo Auto de Infração com base nos motivos abaixo descritos:

“Omissão de Rendimentos Recebidos de Pessoa Jurídica.

Confrontando o valor dos Rendimentos Tributáveis Recebidos de Pessoa Jurídica declarados com o valor dos rendimentos informados pelas fontes pagadoras em Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), para o titular e/ou dependentes, constatou-se omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva, no valor de R\$ 29.296,34, recebido(s) da(s) fonte(s) pagadora(s) relacionada(s) abaixo! Na apuração do imposto devido, foi compensado Imposto de Renda Retido (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$ 0,00.

Fonte Pagadora:

1. CNPJ 00.394.429/0048-74 – Comando da Aeronáutica

Rend. Inf. DIRF: R\$ 34.573,67 – Rend. Declarado: R\$ 32.299,29 – Rend. Omitido: R\$ 2.274,38; IRRF Inform. Em Dirf: R\$ 2.695,93 – IRRF Declarado: R\$ 2.695,93 – IRRF s/ Omissão: 0,00

2. CNPJ 00.394.429/0048-74 – Comando da Aeronáutica

Rend. Inf. DIRF: R\$ 89.773,69 – Rend. Declarado: R\$ 62.751,73 – Rend. Omitido: R\$ 27.021,96 – IRRF Inform. Em Dirf: 7.002,27 – IRRF Declarado: R\$ 7.002,27 – IRRF s/ Omissão: 0,00.”

O contribuinte foi devidamente intimado da autuação fiscal e apresentou, tempestivamente, Impugnação de fls. 3/6 em que suscitou, pois, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa.

Na sequência, os autos foram encaminhados para a autoridade julgadora de 1ª instância para que a impugnação fosse apreciada e, aí, em Acórdão de fls. 37/42, a 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II – RJ entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2004

OMISSÃO DE RENDIMENTOS

As exclusões do conceito de remuneração, estabelecidas na Lei nº 8.852/94, não são hipóteses de isenção ou não incidência de IRPF, que requerem, pelo Princípio da Estrita Legalidade em matéria tributária, disposição legal federal específica.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

O contribuinte foi notificado do resultado da decisão de 1ª instância em 23/09/2011 (fls. 44) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 47/48, protocolado em 06/10/2011, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento.

E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

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.º 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações tais quais formuladas.

Observo, de plano, que o recorrente suscita, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Que efetuou o pagamento em 6 (seis) parcelas do resultado obtido do imposto a pagar, sendo que, em 2006, valeu-se dos recursos próprios colocados à disposição pela Receita Federal visando o ressarcimento do imposto anteriormente pago, já que outros contribuintes tinham utilizando da emissão da declaração retificadora tinha conseguindo reaver os valores pagos, bem assim que não houve omissão, pois o valor de imposto a pagar indicado na declaração foi totalmente pago, conforme se verifica do DARF em anexo; e
- (ii) Que os demais órgãos conservam os procedimentos adotados pela Lei n.º 8.852/94, enquanto a Receita Federal reconhecia o direito à restituição de diversos contribuintes às parcelas que haviam sido retidas, bem assim que na Aeronáutica tem-se registro de diversas devoluções, nas mais variadas sedes, enquanto nesta *Comissão de Implantação do Controle do Espaço Aéreo – CISCEA* há centenas de funcionários e empregados, militares e civis, recebedores da restituição de 3 (três), 4 (quatro) ou 5 (cinco) anos-base, de modo que a declaração retificadora foi apresentada justamente visando a restituição.

Com base em tais alegações, o recorrente pleiteia pela extinção da presente autuação, já que não há nada a pagar, e que, portanto, em não sendo reconhecido o direito à restituição tal qual solicitado quando da emissão da declaração retificadora, que ao menos as importâncias pagas por meio dos DARFs sejam consideradas, as quais se somam ao valores indicados na Declaração original.

Passemos, então, ao exame das alegações tais quais formuladas.

Constata-se, inicialmente, que o recorrente havia apresentado *Declaração de Ajuste Anual* informando a totalidade dos rendimentos e o Imposto de Renda Retido na Fonte, tal qual havia sido informado pela fonte pagadora em sua respectiva *Declaração de do Imposto de Renda Retido na Fonte* e, posteriormente, entendeu por apresentar *Declaração de Ajuste Anual retificadora* em que informou os valores dos rendimentos tributáveis em montante menor, já que, segundo o contribuinte, o montante de R\$ 29.296,34 não deveria sofrer a incidência do imposto de renda por se tratar de rendimentos isentos e/ou não tributáveis nos termos do artigo 1º, inciso III da Lei n.º 9.852/94.

Pois bem. É de se reconhecer, de plano, 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.º 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 Mosquera¹:

“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 (...).

[...]

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da Tributação Direta da Renda. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, p. 14-15.

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.

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.” (grifei).

Na hipótese dos autos, registre-se que a apuração de omissão de rendimentos restou fundamentada, dentre outros, nos artigos 1º a 3º da Lei nº 7.713/88 e 1º a 3º da Lei nº 8.134/90 a seguir reproduzidos:

“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 ao prescrever que os rendimentos são constituídos de todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, dos alimentos e pensões percebidos em dinheiro e, ainda, dos proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

Além do mais, note-se que a tributação aí 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 que o imposto incida, que o contribuinte tenha se beneficiado por qualquer forma e qualquer título.

Nesse contexto, percebe-se que apenas os rendimentos que se encontram previstos no rol do artigo 39 do Decreto n.º 3.000/99, o qual, aliás, deve ser aqui aplicado por força do artigo 144 do Código Tributário Nacional², é que escapam da incidência do imposto sobre a renda, o significa dizer, e diferentemente do que o recorrente leva a crer, que o artigo 1.º, inciso III, alíneas “d”, “f” e “n” da Lei n.º 8.852, de 4 de fevereiro de 1994, não contemplam quaisquer hipóteses de isenção ou não incidência do imposto sobre a renda de pessoa física.

A rigor, note-se que a referida Lei n.º 8.852/94 dispõe sobre *a aplicação dos artigos 37, incisos XI e XII e 39, § 1.º da Constituição Federal, além de dar outras providências*, e, portanto, reconheça-se que o artigo 1.º, inciso III – esse é ponto que aqui nos interessa – prescreve tão-somente sobre a retribuição pecuniária devida pela administração pública direta, indireta e funcional de qualquer dos Poderes da União e a respeito do que deve ser enquadrado no conceito de remuneração e quais são as rubricas que devem ser excluídas. Confira-se:

“Lei n.º 8.852/1994

Art. 1.º Para os efeitos desta Lei, a retribuição pecuniária devida na administração pública direta, indireta e fundacional de qualquer dos Poderes da União compreende:

[...]

III - como remuneração, a soma dos vencimentos com os adicionais de caráter individual e demais vantagens, nestas compreendidas as relativas à natureza ou ao local de trabalho e a prevista no art. 62 da Lei n.º 8.112, de 1990, ou outra paga sob o mesmo fundamento, sendo excluídas:

- a) diárias;
- b) ajuda de custo em razão de mudança de sede ou indenização de transporte;
- c) auxílio-fardamento;
- d) gratificação de compensação orgânica, a que se refere o art. 18 da Lei n.º 8.237, de 1991;
- e) salário-família;
- f) gratificação ou adicional natalino, ou décimo-terceiro salário;
- g) abono pecuniário resultante da conversão de até 1/3 (um terço) das férias;
- h) adicional ou auxílio natalidade;
- i) adicional ou auxílio funeral;
- j) adicional de férias, até o limite de 1/3 (um terço) sobre a retribuição habitual;
- l) adicional pela prestação de serviço extraordinário, para atender situações excepcionais e temporárias, obedecidos os limites de duração previstos em lei, contratos, regulamentos, convenções, acordos ou dissídios coletivos e desde que o valor pago não exceda em mais de 50% (cinquenta por cento) o estipulado para a hora de trabalho na jornada normal;

² Confira-se que de acordo com o artigo 144 da Lei n.º 5.172/66, “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.”

- m) adicional noturno, enquanto o serviço permanecer sendo prestado em horário que fundamente sua concessão;
 - n) adicional por tempo de serviço;
 - o) conversão de licença-prêmio em pecúnia facultada para os empregados de empresa pública ou sociedade de economia mista por ato normativo, estatutário ou regulamentar anterior a 1º de fevereiro de 1994;
 - p) adicional de insalubridade, de periculosidade ou pelo exercício de atividades penosas percebido durante o período em que o beneficiário estiver sujeito às condições ou aos riscos que deram causa à sua concessão;
 - q) hora repouso e alimentação e adicional de sobreaviso, a que se referem, respectivamente, o inciso II do art. 3º e o inciso II do art. 6º da Lei nº 5.811, de 11 de outubro de 1972;
 - r) outras parcelas cujo caráter indenizatório esteja definido em lei, ou seja reconhecido, no âmbito das empresas públicas e sociedades de economia mista, por ato do Poder Executivo. (Parte mantida pelo Congresso Nacional)
- § 1º O disposto no inciso III abrange adiantamentos desprovidos de natureza indenizatória.
- § 2º As parcelas de retribuição excluídas do alcance do inciso III não poderão ser calculadas sobre base superior ao limite estabelecido no art. 3º.”

Pelo que se pode notar, as alíneas de “a” a “r” tratam apenas de exclusões do conceito de remuneração e, por isso mesmo, ao não determinarem suas respectivas exclusões do que é considerado como rendimento bruto para fins de não incidência do imposto sobre a renda de pessoa física, acabam por não estabelecer qualquer isenção ou não incidência do imposto.

De todo modo, o que deve restar claro é que o artigo 1º da Lei nº 8.852/94 define meramente aquilo que deve ser considerado como vencimentos e remuneração para fins de aplicação dos seus próprios dispositivos e, com efeito, não outorga ou não enumera quaisquer hipóteses de não incidência do imposto sobre a renda de pessoa física, sem contar que a lei que concede isenção deve ser específica e, portanto, deve tratar exclusivamente da matéria isentiva ou de determinada espécie tributária, nos termos do artigo 150, § 6º da Constituição Federal³, o que não é o caso do referido artigo 1º.

A rigor, destaque-se, por oportuno, que este Tribunal Administrativo tem o entendimento sumulado de que a Lei nº 8.852/1994 não outorga qualquer isenção ou enumera quaisquer hipóteses de não incidência do imposto sobre a renda. Veja-se:

“Súmula CARF nº 68

A Lei nº 8.852, de 1994, não outorga isenção nem enumera hipóteses de não incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

É de reconhecer que através da Lei nº 11.196/2005, as súmulas que apresentam natureza vinculante, as quais, aliás, são aprovadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais,

³ Cf. CF/88. Artigo 150. (omissis). § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

devem ser considerados como normas complementares da legislação tributária, nos termos do que dispõe o artigo 100, inciso II do Código Tributário Nacional⁴.

O efeito vinculante introduzido pela Lei n.º 11.196/2005 acabou tornando obrigatório o cumprimento do entendimento consubstanciado na Súmula Vinculante pelos órgãos da Administração Tributária. A partir da edição da súmula vinculante, tem-se que o julgador estará submetido a novas limitações, pois só poderá decidir o litígio conforme sua livre convicção se obtiver êxito em distinguir seu caso daquele que se encontra compreendido pelo enunciado de súmula, sendo que, de fato, é de reconhecer que o caso concreto se encaixa com perfeição à hipótese da Súmula CARF n.º 68.

Por fim, registre-se, a título de esclarecimentos, que como o ora recorrente entendeu por apresentar *Declaração de Ajuste Anual* retificadora, o resultado do cálculo do *Imposto a Restituir* que era de R\$ 2.239,82 relativamente ao ano-calendário objeto da presente autuação acabou sendo alterado para *Saldo e Imposto a Pagar* no montante de R\$ 5.716,68, nos termos do que prescreve o artigo 787 do Decreto n.º 3.000/99.

Com efeito, note-se que os DARFs juntados às fls. 72/76, relativos ao pagamento de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física em seis cotas iguais de R\$ 952,78, código de receita 0211, dizem respeito ao *Saldo de Imposto a Pagar* que, no caso, não se confunde com a infração à legislação tributária apurada em decorrência da omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica aqui discutida, do que se conclui que o montante pago não pode ser aqui considerado para fins de abatimento.

Com base nessas razões, entendo pela manutenção da autuação fiscal, haja vista que, de acordo com a Súmula Vinculante CARF n.º 68, cuja observância é obrigatória por parte dos julgadores, a Lei n.º 8.852, de 1994 não outorga isenção nem enumera hipóteses de não incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física.

Conclusão

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

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega

⁴ Cf. Lei n.º 5.172/1966. Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.