



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
 SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10580.720709/2009-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-003.521 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de agosto de 2016
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
Recorrente LUCIANO ROCHA SANTANA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

PRELIMINAR DE NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. OMISSÃO INEXISTENTE.

Caracteriza-se omissão em um julgado, quando a decisão deixa de analisar pedido formulado com clareza pelo recorrente, devendo este pedido vir acompanhado de fundamentos fáticos e/ou jurídicos que lhe dêem suporte.

ALEGAÇÃO DE ILEGITIMIDADE ATIVA DA UNIÃO PARA EXIGÊNCIA DE TRIBUTO QUE DEVERIA SER RETIDO NA FONTE POR ESTADO DA FEDERAÇÃO. DESCABIMENTO. EXEGESE DO ARTIGO 157, I, DA CRFB.

É de se rejeitar a alegação de ilegitimidade ativa da União Federal no caso, uma vez que o contido no art.157,I, da CRFB toca apenas à repartição de receitas tributárias, não repercutindo sobre a legitimidade da União Federal para exigir o IRRF, mediante lavratura de auto de infração.

IRRF ANTECIPAÇÃO. LEGITIMIDADE.

"Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção." (Súmula CARF nº 12).

DECLARAÇÃO. ERRO ESCUSÁVEL.

"Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício." (Súmula CARF nº 73)

JUROS. INAPLICABILIDADE DO ART. 100, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

Quando a norma complementar alegada pelo sujeito passivo não se reveste das qualidades necessárias ao seu enquadramento no art. 100 do Código Tributário Nacional, é incabível a alegação de violação ao princípio da confiança legítima e da boa fé objetiva, e, conseqüentemente, não pode justificar o afastamento do juros de mora.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, vencidos os Conselheiros Dílson Jatahy Fonseca Neto (Relator) e Junia Roberta Gouveia Sampaio. No mérito, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para afastar a multa de ofício, por erro escusável, vencidos os Conselheiros Dílson Jatahy Fonseca Neto (Relator) e Junia Roberta Gouveia Sampaio que deram provimento parcial em maior extensão para afastar também os juros de mora. Foi designado o Conselheiro Martin da Silva Gesto para redigir o voto vencedor, na parte em foi vencido o Relator.

Fez sustentação oral, pelo Contribuinte, o advogado Marcio Pinho Teixeira, OAB/BA nº 2.394.

(Assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator.

(Assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Rosemary Figueiroa Augusto, Martin da Silva Gesto, Cecília Dutra Pillar, Wilson Antônio de Souza Correa (Suplente convocado) e Márcio Henrique Sales Parada.

Relatório

Trata-se, em breves linhas, de auto de infração lavrado em desfavor do contribuinte para requalificar rendimentos declarados como isentos. Intimado, o contribuinte impugnou o lançamento, porém a DRJ manteve integralmente o crédito tributário. Insatisfeito, o Contribuinte interpôs recurso voluntário que foi julgado procedente pelo e.CARF, para requalificar o rendimento como isento. Diante de Recurso Especial da Fazenda Nacional, a CSRF reformou a decisão deste conselho, afastando a isenção dos rendimentos, e determinou o retorno dos autos para análise dos demais pontos recorridos.

Feito o breve resumo, passamos ao relatório pormenorizado dos autos.

Em 19/10/2009, foi lavrado auto de infração (fls. 3/11) em desfavor do Contribuinte, ora recorrente, para reclassificar os rendimentos inseridos como isentos na DIRPF, constituindo imposto de renda no valor de R\$ 63.828,81, além de juros e multa de 75%. Os valores foram recebidos do Ministério Público do Estado da Bahia sob a rubrica "Valores Indenizatórios de URV".

Intimado em 21/10/2009 (fl. 39), o Contribuinte apresentou impugnação em 21/10/2009 (fls. 41/110 e docs. anexos fls. 111/126). Analisando a impugnação, a DRJ proferiu em 24/03/2010 o acórdão nº 15-23.151 (fls. 128/135), que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

DIFERENÇAS DE REMUNERAÇÃO. INCIDÊNCIA IRPF.

As diferenças de remuneração recebidas pelos membros do Ministério Público do Estado da Bahia, em decorrência do art. 2º da Lei Complementar do Estado da Bahia nº 20, de 2003, estão sujeitas à incidência do imposto de renda.

MULTA DE OFÍCIO. INTENÇÃO.

A aplicação da multa de ofício no percentual de 75% sobre o tributo não recolhido independe da intenção do contribuinte.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Intimado da decisão de primeiro grau em 26/05/2010 (fl. 138), o Contribuinte interpôs recurso voluntário em 04/06/2010 (fls. 139/222), alegando, em síntese:

- Que o Estado da Bahia atribuiu caráter indenizatório e portanto isento aos rendimentos;
- Que a DRJ deixou de se pronunciar sobre a incompetência da Fazenda Nacional para cobrar IRPF constitucionalmente atribuído aos Estados, violando o art. 5º, LIV e LV, bem como o art. 93, IX da CF/1988, e que também deixou de analisar a quebra da capacidade contributiva do Recorrente, pedindo que sejam devolvidos os autos para a DRJ complementar sua decisão;
- Que, nos termos do art. 157, I, da CF/1988, a titularidade dos recursos era do Estado da Bahia, não tendo a União competência constitucional para cobrá-lo;
- Que há quebra da capacidade contributiva, uma vez que o fisco busca obter como tributo, multa e juros valor superior àquele recebido pelo próprio Contribuinte;

- Que o Contribuinte, ao declarar o rendimento em sua DIRPF, não reconheceu a validade da tributação, especialmente por tê-lo inserido como rendimento isento;
- Que a parcela referente à diferença da URV não tem natureza salarial e sim de indenização, não podendo ser, portanto, tributada;
- Que há quebra do princípio da isonomia em relação aos demais funcionários públicos, inclusive federais, que têm reconhecida a isenção de tais valores;
- Que as alíquotas utilizadas estão equivocadas;
- Que a autoridade lançadora não levou em consideração, quando do lançamento, as deduções que tinha direito o Contribuinte;
- Que parte da base de cálculo é, em verdade, constituída de 13º salários e de férias indenizadas, rendimentos esses que são isentos ou sujeitos a tributação exclusiva, sendo incorreta a sua inclusão na base de cálculo do lançamento;
- Que o Contribuinte não pode ser penalizado pela falha na atuação do Estado da Bahia, responsável legal pela retenção do imposto na fonte, devendo a administração fazendária se voltar contra este outro órgão público, e não contra o Contribuinte, nos termos dos arts. 842 e 844 do RIR/1999, entre outros, de sorte que pede a sua exclusão do polo passivo ou, ao menos, a inclusão do Estado da Bahia como responsável solidário;
- Que deve ser afastada a multa de ofício, uma vez que o Contribuinte lançou em sua DIRPF as informações recebidas das fontes pagadores, havendo, portanto, boa-fé;
- Que devem ser afastados os juros moratórios e a atualização monetária com base no art. 100, §único, do CTN, uma vez que a classificação do rendimento como isento se baseou na Lei Complementar do Estado da Bahia nº 20/2003;
- Que é confiscatória a imposição de IRPF sobre verbas indenizatórias, as quais visam tão somente reconstituir o patrimônio do indivíduo.

Chegando ao CARF, foi proferido o acórdão nº 2102-01.687 (fls. 244/252), de 30/11/2011, que deu provimento ao recurso voluntário, reconhecendo a isenção do IRPF em função da Resolução STF nº 245/2002.

Inconformada, a Procuradoria da Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 254/263), alegando que a isenção não se estendia ao Contribuinte por não ser ele membro da magistratura federal nem do ministério público federal. O Contribuinte, intimado, apresentou Contrarrazões (fls. 271/283).

A CSRF, recebendo os autos, proferiu o acórdão nº 9202-003.659 (fls. 329/335), que deu provimento ao Recurso Especial para reformar a decisão do CARF, afastando a isenção. Determinou, outrossim, o retorno dos autos ao CARF para análise das demais matérias tratadas no Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço. Por outro lado, registra-se que a CSRF já superou a questão da isenção dos rendimentos, devendo esse julgamento se restringir aos demais pontos suscitados no recurso.

Dos Pontos Controvertidos

- Nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa (omissão no tocante à ilegitimidade ativa da União e da quebra da capacidade contributiva da recorrente);
- Nulidade do lançamento por inconstitucionalidades: quebra da capacidade contributiva, quebra da isonomia, confisco, etc.;
- Da ilegitimidade ativa a União, vez que o IRPF, nesse caso, era de titularidade do Estado da Bahia;
- Da ilegitimidade do recorrente para figurar no polo passivo da obrigação tributária;
- Das alíquotas utilizadas;
- Das deduções da base de cálculo a que fazia direito o Contribuinte;
- Da composição da base de cálculo - inclusão de 13º salários e de férias indenizadas;
- Da multa de ofício - boa-fé do recorrente;
- Dos juros moratórios e da atualização monetária - art. 100, §único, do CTN;

Passamos, portanto, à análise do recurso voluntário propriamente dito.

PRELIMINARES:

Nulidade da decisão recorrida - cerceamento do direito de defesa - omissão:

O Contribuinte afirmou que a decisão recorrida se omitiu sobre dois pontos relevantes de sua impugnação: a ilegitimidade da União para cobrar imposto que pertence ao Estado por determinação constitucional; e a quebra da capacidade contributiva do recorrente. Segundo argumenta, tal omissão gerou prejuízo ao contribuinte, porquanto suprimiu instância administrativa. Nesse sentido, pugna pela declaração da nulidade da decisão recorrida, determinando o retorno dos autos para a DRJ.

Ainda que de forma concisa, a DRJ tratou expressamente da questão da legitimidade da União, conforme se extrai da seguinte passagem:

"Alem disso, cabe observar que a exigência em foco se refere ao imposto de renda incidente sobre rendimentos da pessoa física e não ao IRRF que deixou de ser retido indevidamente pelo Estado da Bahia. Portanto, tanto a exigência do tributo, quanto o julgamento do presente lançamento fiscal, é da competência exclusiva da União." - fl. 134.

O mesmo não pode ser dito em relação à questão da quebra da capacidade contributiva. A verdade é que a DRJ anotou expressamente em seu relatório (fls. 130/131) a alegação do contribuinte de que a atuação do Estado gerou prejuízo para o sujeito passivo e, conseqüentemente, quebra da sua capacidade contributiva. Ainda assim, não tratou do tema em seu voto nem no acórdão recorrido deixou de versar sobre a questão.

Efetivamente, analisando a impugnação, percebe-se que o Contribuinte discorreu sobre a questão ao longo de aproximadamente três laudas (fls. 50/53). Nestas, explicou que o próprio Estado deixou de pagar seus rendimentos ao longo de anos; posteriormente, quando do pagamento, deixou de reter o tributo; e que, enfim, veio a ser autuado para que o fisco recebesse o imposto somado a multa e juros. Concluiu, nesse contexto, que foi o Estado da Bahia quem agiu em desrespeito à Lei e que, portanto, não pode ele se beneficiar de sua própria atuação ilegal, qual seja, pelo auferimento da multa e dos juros. Concluiu também que o valor cobrado pela autoridade fazendária superava o valor recebido pelo Contribuinte.

Assiste razão ao contribuinte, portanto: uma vez que o julgamento em primeira instância foi omisso, é necessário declara a sua nulidade, determinando o retorno dos autos para novo julgamento. É o que tem entendido o CARF:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NÃO CONHECIMENTO NA INSTÂNCIA A QUO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. NULIDADE. RETORNO DOS AUTOS À DRJ PARA EXAME DA MATÉRIA. Havendo pontos na impugnação não apreciados pela instância a quo, esta deve ser anulada, retornando-se os autos para exame da matéria, sob pena de

supressão de instância. (acórdão CARF nº 2201-002.472, de 12/08/2014)

ACÓRDÃO RECORRIDO NULIDADE SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. As normas que regem o processo administrativo fiscal concedem ao contribuinte o direito de ver apreciada toda a matéria litigiosa em duas instâncias é fato caracterizador do cerceamento do direito de defesa, devendo ser declarada nula a decisão maculada com vício dessa natureza. Já que impugnada a matéria referente à omissão de rendimentos caracterizados por valores recebidos de pessoas jurídicas sem a devida consideração pela DRJ, se faz necessário declara a nulidade da decisão proferida e determinar o retorno dos autos para prolação de nova decisão. (acórdão CARF nº 2202-002.667, de 14/05/2014)

NULIDADE DE ACÓRDÃO DA DRJ. A nulidade da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, implica em retorno do processo administrativo para o órgão julgador, a fim de que novo provimento seja exarado, de modo a não ensejar supressão de instância. Recurso provido parcialmente para anular a decisão da DRJ, para novo provimento pela autoridade competente da instância a quo sobre o mérito da manifestação de inconformidade. (acórdão CARF nº 3301-002.872, de 15/03/2016)

Em suma, ante a omissão observada na decisão recorrida, impende determinar o retorno dos autos à DRJ para novo julgamento.

Diante de tudo quanto exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade da decisão recorrida, determinando o retorno dos autos à DRJ para novo julgamento.

Tendo sido vencido, entretanto, em relação à preliminar de nulidade da decisão recorrida, sigo o julgamento.

Da legitimidade ativa:

Argumenta o Contribuinte que, nos termos do art. 157, I, da CF/1988, pertence aos Estados a arrecadação do IR incidente na fonte sobre os rendimentos pagos por eles a qualquer título. Desenvolve a sua tese argumentando que o valor do IR é direito dos Estados, mesmo que não seja adequadamente retido. Nesse sentido, conclui que os Estados podem, inclusive, dispor de tais recursos. Indica, inclusive, o REsp nº 989.419, julgado em sede de recurso repetitivo.

Não assiste razão ao Contribuinte.

Como já anotou a CSRF, no acórdão nº 9202-003.659, proferido nesses autos, a competência legislativa relativa ao imposto sobre a renda foi constitucionalmente atribuída à União, conforme o art. 153, III, da CF/1988. O simples fato de que o art. 157, I, da Carta Magna atribui ao próprio estado o produto da arrecadação proveniente dos rendimentos por ele pago não garante a esse outro ente federado o direito de legislar sobre o tributo. Cabe à União, isso sim, o dever de legislar sobre o IRPF.

O CTN é expresso nesse sentido:

Art. 6º. (...)

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do [§ 3º do artigo 18 da Constituição](#).

Outrossim, como bem estabeleceu o supracitado art. 7º, a competência para arrecadar e fiscalizar tributos pode ser delegada. Não significa que o ente delegante perca seu poder de fiscalizar e arrecadar, mas somente que outro ente também passa a poder fazê-lo. Portanto, não há nulidade na atuação da autoridade fazendária nacional que fiscaliza tributo de sua competência.

Por outro lado, como bem fundamentou a DRJ, o lançamento se refere ao IRPF, que é o valor apurado no ajuste final do ano, e não sobre o IRRF que deixou de ser retido pela autoridade estadual. Nesse contexto, não se aplica a Súmula nº 447 do STJ, nem o referido REsp nº 989.419, que versam sobre a legitimidade passiva nas ações de isenção ou de repetição de indébito tributário.

Enfim, o CARF já julgou a matéria em outras oportunidades, concluindo que:

ALEGAÇÃO DE ILEGITIMIDADE ATIVA DA UNIÃO PARA EXIGÊNCIA DE TRIBUTO QUE DEVERIA SER RETIDO NA FONTE POR ESTADO DA FEDERAÇÃO. DESCABIMENTO. EXEGESE DO ARTIGO 157, I, DA CRFB. É de se rejeitar a alegação de ilegitimidade ativa da União Federal no caso, uma vez que o contido no art.157,I, da CRFB toca apenas à repartição de receitas tributárias, não repercutindo sobre a legitimidade da União Federal para exigir o IRRF, mediante lavratura de auto de infração. Mantém-se a parte dispositiva do acórdão recorrido. (acórdão CARF nº 2202-002.717, de 17/07/2014)

ALEGAÇÃO DE ILEGITIMIDADE ATIVA DA UNIÃO PARA EXIGÊNCIA DE TRIBUTO QUE DEVERIA SER RETIDO NA FONTE POR ESTADO DA FEDERAÇÃO. DESCABIMENTO. EXEGESE DO ARTIGO 157, I, DA CRFB. É de se rejeitar a alegação de ilegitimidade ativa da União Federal no caso, uma vez que o contido no art.157, I, da CRFB toca apenas à repartição de receitas tributárias, não repercutindo sobre a legitimidade da União Federal para exigir o IRRF, mediante lavratura de auto de infração. Mantém-se a parte dispositiva do acórdão recorrido. (acórdão CARF nº 2802-003.365, de 12/03/2015)

Em suma, não é possível dar provimento à preliminar suscitada pelo Contribuinte.

Da legitimidade passiva:

Reclama o recorrente que atuou sempre com boa-fé, apresentando ao fisco todos os seus rendimentos, tal como informados pela fonte pagadora. Argumenta, portanto, que deve ser intimado a ocupar o posto de sujeito passivo da autuação o Estado da Bahia e o Ministério Público da Bahia, fontes pagadoras e responsáveis pela retenção na fonte e pela informação prestada ao Contribuinte e por este declarada à receita federal. Em suma, conclui que não pode ser responsabilizado pelo não recolhimento do tributo.

A verdade é que o CARF o tem jurisprudência forte sobre o tema:

IRPF. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE NO REGIME DE ANTECIPAÇÃO. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE PELO IMPOSTO DEVIDO APÓS O TÉRMINO DO PRAZO PARA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL. A falta de retenção pela fonte pagadora não exonera o beneficiário e titular dos rendimentos, sujeito passivo direto da obrigação tributária, de incluí-los, para fins de tributação, na Declaração de Ajuste Anual; na qual somente poderá ser deduzido o imposto retido na fonte ou o pago. Aplicação da Súmula CARF nº 12. (acórdão CARF nº 2202-002.717, de 17/07/2014)

IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE. Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual. (acórdão CARF nº 2201-003.056, de 12/04/2016)

IRPF. REGIME DE ANTECIPAÇÃO. RESPONSABILIDADE. LIMITES. Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual. Diferentemente do regime no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é "exclusiva" da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual. (acórdão CARF nº 2202-003.147, de 15/02/2016)

Em sentido similar, inclusive, já foi consolidada a Súmula CARF nº 12, segundo a qual:

Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

Ainda que o Contribuinte tenha declarado o rendimento, o fez sob a forma de rendimento isento. Logo, não o tributou em sua DIRPF, bem como não reteve o tributo a fonte pagadora. Nesse contexto, a cobrança do tributo deve ser feita diretamente do beneficiário do rendimento.

Enfim, não é possível dar provimento à preliminar suscitada pelo Contribuinte.

Da capacidade contributiva:

Argumenta o Contribuinte que o lançamento, da forma como efetuado, quebra a sua capacidade contributiva, nos termos do art. 145, §1º, da CF/1988. Para sustentar seu desenvolvimento, cita doutrina que discorre sobre a capacidade contributiva em relação aos rendimentos recebidos de maneira acumulada, bem como o fato de que a suposta infração teria sido decorrente da atuação do Estado da Bahia, que deixou de pagar o rendimento no momento adequado e que tampouco reteve na fonte o tributo.

Em que pese a argumentação desenvolvida pelo e.CARF, a verdade é que este órgão administrativo não pode se furtrar à aplicação da Lei tributária com base em inconstitucionalidade (Súmula CARF nº 02) que, no caso, se resvala na aplicação de princípios para afastar a incidência do tributo.

Efetivamente, o recorrente não apontou nesse tópico qual o motivo de direito que levaria ao afastamento da tributação, argumentando simplesmente que a tributação poderia alcançar valor superior àquele efetivamente recebido.

Enfim, não é possível dar provimento ao pleito do Contribuinte.

MÉRITO:

Uma vez que o acórdão CSRF nº 9202-003.659 (fls. 329/335) afastou os argumentos de que os recursos seriam isentos, impende analisar os demais questionamentos de mérito feitos pelo Contribuinte.

Das alíquotas aplicadas:

Argumenta o recorrente, subsidiariamente, que as alíquotas aplicadas no lançamento diferem daquelas publicadas na tabela progressiva constante no site da Receita Federal em relação aos anos-calendário de 1994 a 1998. Aponta, por exemplo, que no auto de infração foi utilizada a alíquota de 26,6% para o ano-calendário de 1994, mas que no site consta a alíquota de 25%. Segundo o site, também seria aplicável a alíquota de 25% para o ano-calendário de 1998, porém a autoridade lançadora utilizou a alíquota de 27,5%.

A informação contida no site é correta, porém equivoca-se o Contribuinte na sua interpretação. Conforme a tabela ali disponível - e que, inclusive, foi copiada pelo recorrente no corpo de sua petição - a referência aos anos é feita em relação ao exercício, e não ano-ano-calendário. Para fins de esclarecimento, explicamos que, para fins de IRPF, o exercício de 2016 se refere ao ano-calendário de 2015.

Portanto, se o recorrente busca identificar qual a alíquota aplicável para o ano-calendário de 1994, deve fazê-lo na coluna que indica o exercício de 1995. Conforme a Tabela Progressiva de IRPF disponível no site e copiada no recurso voluntário, para o ano-calendário de 1994 / exercício de 1995 deve ser aplicada a alíquota de 26,6%, que foi efetivamente utilizada pela autoridade lançadora (fl. 10). No mesmo sentido, para o ano-calendário de 1998 / exercício 1999 deve ser aplicada a alíquota de 27,5%, corretamente aplicada pela autoridade lançadora (fl. 10).

Enfim, não é possível dar provimento ao pleito do Contribuinte.

Das deduções aplicáveis na apuração do imposto:

Alega o recorrente que a autoridade lançadora tributou os recursos provenientes de URV isoladamente, ao invés de fazê-lo junto às demais rendas obtidas pelo Contribuinte, o que levou à não aplicação das deduções a que tinha direito.

Por sua vez, analisando a questão a DRJ afirmou que:

"nos anos calendários em questão, as bases de cálculo declaradas já sujeitavam o contribuinte à incidência do imposto de renda em sua alíquota máxima, bem como, já tinham sido aproveitadas as parcelas a deduzir previstas em tabela progressiva. Nesta situação, o imposto apurado mediante aplicação direta da alíquota máxima sobre os rendimentos omitidos coincide com o imposto apurado com base na tabela progressiva sobre a base de cálculo ajustada em razão da omissão." - fl. 132.

Remontando ao auto de infração, percebemos que a autoridade lançadora fundamentou bem seus cálculos em relação ao lançamento. Em primeiro lugar, calculou o imposto devido em conformidade com as regras do RRA, tributando os recursos com base nas tabelas e alíquotas vigentes à época própria (abr/1994 a ago/2001), de forma mensal e não global (vide Demonstrativo - fl. 10). Apurado o valor devido, este foi dividido pelo período de três anos (jan/2004 a dez/2006), o período em que as diferenças salariais foram efetivamente pagas.

Em suma, irreformável a apuração feita pela autoridade fiscalizadora, razão pela qual não se pode dar provimento ao pleito do Contribuinte.

Do 13º e das Férias Indenizadas:

Alega o recorrente que foram incluídas na base de cálculo os valores referentes aos 13º salários e às férias indenizadas. Contesta, também, a conclusão da DRJ, afirmando que na declaração de rendimentos do Ministério Público da Bahia o valor recebido a título de indenização de URV foi incluído num único tópico, sem distinção da origem dos recursos.

A DRJ, por sua vez, havia negado provimento ao pleito, esclarecendo que, conforme a planilha de cálculos de diferença de URV elaborada pelo MP era possível identificar os respectivos valores e que eles não haviam sido considerados no lançamento.

No mesmo sentido já havia afirmado a autoridade lançadora, no auto de infração:

"Não foram considerados para apuração do imposto devido as diferenças salariais devidas que tinham como origem o 13º salário, por serem tributação e responsabilidade exclusiva da fonte pagadora, e as diferenças salariais com origem no abono de férias (conversão de férias), que apesar de tributáveis, não poderá ter o seu crédito tributário correspondente constituído por força do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, com redação dada pela Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, combinado com o despacho do Ministro da Fazenda publicado no DOU de 16 de novembro de 2006, que aprova o Parecer PGFN / CPJ / N° 2140/2006." - fl. 6

Efetivamente, às fls. 25/27 dos autos constam planilhas de "Cálculo da Diferença de URV - Abril 1994 a Agosto de 2001", as quais, inclusive, foram apresentadas pelo próprio recorrente. Dessas planilhas é possível identificar os valores da diferença de URV, a sua atualização e os juros, mensalmente, bem como a origem de cada recursos, se se trata de salário, de férias, de abonos ou ainda de 13º salários.

A autoridade lançadora elaborou, por sua vez, "Demonstrativo do Imposto de Renda Apurado" (fl. 10) no qual identificou e tributou individualmente cada valor.

Pois bem.

Na sua tabela de apuração do IRPF, a autoridade lançadora efetivamente não incluiu os valores referentes ao 13º salário (13ª linha de cada ano), tributando exclusivamente os valores referentes aos meses de janeiro a dezembro de cada ano. Outrossim, nos meses de fevereiro/2000 e janeiro/2001, nos quais o recorrente recebeu abonos, a autoridade lançadora excluiu tais valores da base de cálculo do lançamento, tributando apenas o restante.

Enfim, não assiste razão ao pleito do Contribuinte.

Da multa de ofício:

Pugna o recorrente, ainda, pela exclusão da multa de ofício, argumentando que agiu de boa-fé, declarando em sua DIRPF os rendimentos, e qualificando-os como isentos em razão de informação prestada pela fonte pagadora, *in casu*, o Estado da Bahia, inclusive com amparo em Lei estadual.

O CARF já tem Súmula consolidando a jurisprudência sobre a matéria:

Súmula CARF nº 73: Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.

No mesmo sentido, diversos precedentes desse e.CARF, julgando casos idênticos ao presente (decorrentes de autuação pelo pagamento de indenização de URV pelo Estado da Bahia) chegaram à mesma conclusão. Por todos, transcrevemos a ementa do acórdão CARF nº 2202-002.717, de 17/07/2014:

MULTA DE OFÍCIO. ERRO ESCUSÁVEL.

Se o contribuinte, induzido pelas informações prestadas por sua fonte pagadora, que qualificara de forma equivocada os rendimentos por ele recebidos, incorreu em erro escusável quanto à tributação e classificação dos rendimentos recebidos, não deve ser penalizado pela aplicação da multa de ofício.

Súmula CARF nº 73: Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.

A decisão foi fundamentada assim:

Todavia, a existência de um dispositivo legal considera a verba não tributável foi decisiva para a conduta do requerente, que declarou o rendimento com a mesma natureza atribuída pela fonte pagadora, razão pela qual é cabível a exoneração, exclusivamente, da multa de ofício em decorrência de um erro escusável induzido pela interpretação errônea dada pela fonte pagadora, no mesmo sentido dos acórdãos 10616801, 10616360 e 19600065, cujos excertos são a seguir reproduzidos.

(...)

Ressalte-se, por oportuno, que a exclusão da multa de ofício não implica na exigência substitutiva da multa de mora, eis que ambas possuem o caráter de penalidade, e neste voto se reconhece que o contribuinte agiu de boa fé, não podendo lhe ser imputado nenhum ilícito que merece tal imposição, na exata medida em que não se reconhece no crédito tributário natureza de pena.

Em suma, assiste razão ao pleito do recorrente no sentido de ser excluída a multa de ofício do presente caso, uma vez que o Contribuinte declarou os recursos como isentos porquanto se baseava em Lei estadual.

Dos juros de mora e da atualização da base de cálculo:

Argumenta-se ainda, no recurso voluntário, pela exclusão dos juros de mora e da atualização monetária com base no art. 100, I e §único, do CTN, fiando-se na tese de que Lei Complementar do Estado da Bahia nº 20/2003, é um ato normativo expedido por autoridade administrativa.

Em sua fundamentação, entretanto, o recorrente parece desviar-se para outro pedido, argumentando pela exclusão dos juros e da atualização monetária que ele próprio fez jus pela demora que o Estado da Bahia teve em pagar a sua diferença de URV, isso é, pugna pela exclusão de parte da base de cálculo.

Não assiste razão ao pleito (em sentido estrito) feito pelo recorrente: a tributação deve incidir sobre a renda auferida. *In casu*, o Contribuinte auferiu os recursos provenientes da diferença de URV, propriamente dito, bem como os juros decorrentes da mora do Estado da Bahia. É o que estabelece expressamente a Lei nº 4.506/1964:

Art. 16. Serão classificados como rendimentos do trabalho assalariado tôdas as espécies de remuneração por trabalho ou serviços prestados no exercício dos empregos, cargos ou funções referidos no [artigo 5º do Decreto-lei número 5.844, de 27 de setembro de 1943](#), e no [art. 16 da Lei número 4.357, de 16 de julho de 1964](#), tais como:

I - Salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento;

(...)

Parágrafo único. Serão também classificados como rendimentos de trabalho assalariado os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo.

Em suma, ante a previsão expressa da Lei, não pode esse julgador excluir da base de cálculo os valores referentes aos juros e à atualização monetária que incidiram sobre a diferença de URV e que compuseram o pagamento recebido pelo recorrente.

Por outro lado, ainda que incidentalmente, o recorrente apontou a existência da regra insculpida no art. 100, I e §único, do CTN.

Analisando a regra insculpida nesse artigo, MARCIO BEHRNDT esclarece que:

"Finalmente, faz-se necessário analisar o parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional, que trata das consequências e repercussões advindas de eventual observância pelos contribuintes das normas complementares expedidas pela Administração e que, porventura, venham a estar contrárias ao texto de uma norma superior.

(...)

Assim, na hipótese de o contribuinte seguir determinada orientação da administração contrária à determinada lei, resultado de uma equivocada interpretação do texto legal, há de prevalecer, obviamente, os termos deste último instrumento, em respeito ao princípio constitucional da legalidade, o que, por consequência, não elide o contribuinte da satisfação da obrigação principal.

Contudo, não se pode negar o fato de que o contribuinte, nessas circunstâncias, foi induzido ao erro, seguindo orientação da própria Administração para a prática do seu ato. Exatamente por isso que o Código Tributário Nacional previu, no parágrafo único do art. 100, que o contribuinte, nessa situação, mostra-se isento do pagamento de penalidades, cobrança de juros de mora

e da atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

*Não seria justo, assim, punir o contribuinte, tal como um verdadeiro inadimplente, com imposição de multas e juros de mora."*¹

A doutrina transcrita amolda-se perfeitamente ao caso concreto.

Como já restou apontado acima em relação à multa, o recorrente apenas qualificou os rendimentos como isentos como consequência da Lei Complementar do Estado da Bahia, que declarou ter, esses recursos, natureza indenizatória. Convém transcrever a legislação citada:

Art. 2º - As diferenças de remuneração ocorridas quando da conversão de Cruzeiro Real para Unidade Real de Valor - URV, objeto da Ação Ordinária de nº 140.97592153-1, julgada pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, e em consonância com os precedentes do Supremo Tribunal Federal, especialmente nas Ações Ordinárias nos. 613 e 614, serão apuradas mês a mês, de 1º de abril de 1994 a 31 de agosto de 2001, e o montante, correspondente a cada Procurador e Promotor de Justiça, será dividido em 36 parcelas iguais e consecutivas para pagamento nos meses de janeiro de 2004 a dezembro de 2006.

Art. 3º - São de natureza indenizatória as parcelas de que trata o art. 2º desta Lei.

O Contribuinte não pode ser penalizado por agir em conformidade com o entendimento da Administração Pública, *in casu*, o Estado da Bahia. Pior, entendimento esse inserido no ordenamento jurídico por meio de Lei, aprovada pela Assembléia Estadual e sancionada pelo Governador do Estado.

Frisa-se que não houve mero erro na prestação de informações pela fonte pagadora, o que é suficiente para afastar a multa mas não os juros; houve a efetiva entrada, no ordenamento, de norma legal interpretativa, norma que buscou definir a natureza dos recursos que seriam pagos.

O sentido do art. 100 do CTN é exatamente criar segurança jurídica em prol do Contribuinte, "blindando-o" contra imposição de penalidades por atos ou erros que não lhe são imputáveis. Nesse sentido os acórdãos que o aplicam:

"Entretanto, tendo em vista a observância, por parte da recorrente, da classificação fiscal indicada pela Nota MF/SRF/Cosit nº331, de 31/07/1997 (cópias às fls. 262 a 263), afasto a imposição da multa de ofício lançada e dos juros moratórios, conforme determinado pelo art. 100, I, e parágrafo único do CTN" (excerto do voto do acórdão CARF nº 3101-001.671, de 22/07/2014)

¹ BEHRNDT, Marco Antônio Gomes, COMENTÁRIO AO ART. 100: COMENTÁRIOS AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, Coord. Marcelo Magalhães Peixoto e Rodrigo Santos Masset Lacombe, 2ª ed., São Paulo, MP ed., 2008, p. 895-896.

De maior valia, ainda, é o acórdão da CSRF nº 9303-002.300, de 19/06/2013:

Vê-se que a divergência alcança o próprio conteúdo do dispositivo, o que nos obriga a transcrevê-lo na íntegra aqui:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Dela resulta que não assiste razão ao relator do acórdão tomado como paradigmático ao afirmar que o dispositivo cuida também da observância de atos legais. Ora, por óbvio, se o sujeito passivo observar os atos legais que regem a exação não haverá exigência alguma, seja de principal, multa ou juros. Não é disso, pois, que trata o dispositivo.

Com efeito, aí o que se pretendeu, me parece, foi disciplinar os efeitos da interpretação de tal legislação, matéria nem sempre fácil. Mais especificamente, o legislador previu – a meu ver, com pleno acerto – que aqueles que, nesse ato de interpretação, seguissem as orientações emanadas da própria administração tributária não seriam punidos nem estariam sujeitos a mora mesmo que o tributo se revelasse, a posteriori, devido.

Esse acórdão faz a comparação entre duas possíveis interpretações para o art. 100, §único, do CTN: (i) a possibilidade de afastar as penalidades (multa, juros e atualização) inclui a Lei tributária; ou (ii) a possibilidade de afastar as penalidades estaria restrita aos casos em que se segue exclusivamente as interpretações e orientações emanadas da própria administração tributária.

A CSRF afastou a hipótese (i) com base em argumento simples: se o Contribuinte segue a legislação tributária, "não haverá exigência alguma, seja de principal, multa ou juros". *In casu*, portanto, a Lei Complementar do Estado da Bahia nº 20/2003 não pode ser tida como Lei tributária: primeiro, porque não versa expressamente sobre tributos; segundo, não é hábil para afastar a tributação, como efetivamente não afastou no caso concreto.

Frisamos: a referida Lei estadual teve como objetivo dar interpretação tributária. Efetivamente, tentou dar natureza de indenização ao rendimento, o que o tornaria

isento. Acontece que o rendimento não é indenizatório, de forma que houve exação com a imposição de penalidades em desfavor do Contribuinte que, exclusivamente, seguia o ordenamento vigente.

Enfim, por todos esses argumentos, entendo ser necessário excluir da base de cálculo os juros e a atualização monetária impostos até a data da cientificação, ao Contribuinte, da lavratura do auto de infração, nos termos do art. 100, I e §único, do CTN.

Dispositivo:

Diante de tudo quanto exposto acima, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário para, no mérito, dar provimento parcial tão somente para excluir a multa de ofício e os juros de mora e a atualização da base de cálculo até a data da cientificação, ao Contribuinte, da lavratura do auto de infração.

(assinado digitalmente)

Dilson Jatahy Fonseca Neto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator designado

Data venia, venho divergir do Ilustre Relator no tocante a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa, pois teria ocorrido uma suposta omissão no acórdão da DRJ de origem, conforme razões abaixo no item "*Nulidade - Cerceamento do direito de defesa*".

Ainda, adentrando no mérito do recurso, venho também divergir quanto a afastar a multa de ofício e juros de mora, pois entendo que não seria caso de aplicação do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, conforme fundamentação exposta no item "*Inaplicabilidade do parágrafo único do art. 100 do CTN*".

Nulidade - Cerceamento do direito de defesa.

Conforme narrado pelo relator, o contribuinte afirmou que a decisão recorrida se omitiu sobre dois pontos relevantes de sua impugnação: a ilegitimidade da União para cobrar imposto que pertence ao Estado por determinação constitucional; e a quebra da capacidade contributiva do recorrente.

Ainda, argumentou o contribuinte que tal omissão gerou prejuízo ao contribuinte, porquanto suprimiu instância administrativa. Nesse sentido, pugna pela declaração da nulidade da decisão recorrida, determinando o retorno dos autos para a DRJ.

O Conselheiro Relator entendeu que a DRJ tratou expressamente da questão da legitimidade da União, conforme se extrai da seguinte passagem:

Alem disso, cabe observar que a exigência em foco se refere ao imposto de renda incidente sobre rendimentos da pessoa física e não ao IRRF que deixou de ser retido indevidamente pelo Estado da Bahia. Portanto, tanto a exigência do tributo, quanto o julgamento do presente lançamento fiscal, é da competência exclusiva da União." - fl. 134.

No entanto, entendeu que o mesmo não poderia ser dito em relação à questão da quebra da capacidade contributiva. Nos termos do voto do Conselheiro Relator:

"A verdade é que a DRJ anotou expressamente em seu relatório (fls. 130/131) a alegação do contribuinte de que a atuação do Estado gerou prejuízo para o sujeito passivo e, conseqüentemente, quebra da sua capacidade contributiva. Ainda assim, não tratou do tema em seu voto nem no acórdão recorrido deixou de versar sobre a questão.

Efetivamente, analisando a impugnação, percebe-se que o Contribuinte discorreu sobre a questão ao longo de aproximadamente três laudas (fls. 50/53). Nestas, explicou que o próprio Estado deixou de pagar seus rendimentos ao longo de anos; posteriormente, quando do pagamento, deixou de reter o tributo; e que, enfim, veio a ser autuado para que o fisco recebesse o imposto somado a multa e juros. Concluiu, nesse contexto, que foi o Estado da Bahia quem agiu em desrespeito à Lei e que, portanto, não pode ele se beneficiar de sua própria atuação ilegal, qual seja, pelo auferimento da multa e dos juros. Concluiu também que o valor cobrado pela autoridade fazendária superava o valor recebido pelo Contribuinte."

Data venia ao posicionamento do ilustre Relator, venho divergir deste, pois compreendo que a alegação de que houve "quebra" de sua capacidade de contribuir do contribuinte, nos termos alegados pelo contribuinte, não possui fundamento jurídico, sendo confuso compreender o que o contribuinte pretendeu argumentar e requerer com tal alegação.

Assim, não havendo pedido claro, que venha acompanhado de uma linha de argumentação que sustente tal pedido, impossível vir a considerar que houve nulidade do acórdão da DRJ que não apreciou a matéria, pois não havia matéria a ser apreciada, ou ainda pedido a ela relativo.

Para uma omissão ser caracterizada em um acórdão, necessário que tenha deixado-se de ser analisado pedido formulado com clareza, devendo estar acompanhado de fundamentação fática e/ou jurídica. Não se trata, portanto, do presente caso, onde sequer houve pedido em relação ao argumento de "quebra da capacidade contributiva".

Aliás, caso se compreendesse que a alegação seria de que houve violação ao princípio da capacidade contributiva, estaria tanto este Conselho, quanto as DRJs impedidas de analisar tais alegações, por se tratar de matéria constitucional. Destaco que âmbito do CARF, há a Súmula 02, a qual estabelece que o CARF não é competente para se manifestar sobre constitucionalidade de lei. Assim, não há que se falar de ocorrência de prejuízo do recorrente.

Portanto, deve ser rejeitada a referida preliminar.

Inaplicabilidade do parágrafo único do art. 100 do CTN

Não deve prevalecer o argumento de que os que não incida juros de mora e a atualização da base de cálculo até a data da cientificação, ao Contribuinte, da lavratura do auto de infração, com base no parágrafo único do art. 100 do CTN, porque não se trata de obediência às normas complementares elencadas nos incisos I a IV desse artigo. Os quatro incisos cuidam dos atos normativos da administração tributária ou decisões administrativas com eficácia normativa, das práticas reiteradas da administração tributária e dos convênios entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Não há nos autos prova alguma de que a Lei Complementar do Estado da Bahia nº 20/2003 possua o condão de afastar a imposição de imposto de renda, de competência da União. Aliás, pelo contrário, assim decidiu a 2a. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais nestes próprios autos (acórdão nº 9202-003.659):

"A Lei Complementar nº 20, de 08/09/2003, do Estado da Bahia, consignaria o caráter indenizatório dos rendimentos, todavia, a competência legislativa relativa ao imposto de renda é da União, de acordo com o art. 153, inciso IV, da Carta Magna. Dessa forma, é imprescindível que se realize a análise da natureza jurídica dos valores recebidos, de forma a se determinar seu caráter indenizatório ou salarial."

Assim, já estando julgado, nestes autos, esta matéria (competência legislativa da União em legislar sobre imposto de renda), não é possível a aplicação neste caso do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN. Portanto, deve ser mantido os juros de mora, nos moldes do lançamento realizado.

Portanto, entendo que deve ser negado o recurso voluntário quanto a este pedido.

(Assinado digitalmente)

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Redator designado