



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10580.724960/2010-19
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-006.395 – 2ª Turma
Sessão de 29 de janeiro de 2018
Matéria RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE
Recorrente MARCELO DE OLIVEIRA BRANDÃO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2006, 2007

LEI ESTADUAL. EXAME DE CONSTITUCIONALIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em exame de constitucionalidade de lei estadual por parte do CARF, uma vez que dito diploma legal não declarou isenção de Imposto de Renda mas tão somente viabilizou o pagamento administrativo de diferenças salariais judicialmente reconhecidas.

RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. DIFERENÇAS DE URV. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA BAHIA. NATUREZA TRIBUTÁVEL.

Sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda as verbas recebidas acumuladamente pelos membros do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, denominadas "diferenças de URV", inclusive os juros remuneratórios sobre elas incidentes, por absoluta falta de previsão legal para que sejam excluídas da tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora) e Patrícia da Silva, que lhe deram provimento, e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deu provimento parcial. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Redatora Designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2801-003.207, proferido pela 1ª Turma Especial / 2ª Seção de Julgamento.

Trata-se de processo de Autuação, conforme Auto de Infração, para cobrança de Imposto de Renda de Pessoa Física, exercícios de 2006 e 2007, para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 8.364,14, incluída a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora, constituído em razão de ter sido apurada classificação indevida de rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual como sendo rendimentos isentos e não tributáveis. Os rendimentos foram recebidos do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia a título de “Valores Indenizatórios de URV”, em 36 (trinta e seis) parcelas no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2006, em decorrência da Lei Estadual da Bahia nº 8.730, de 08 de setembro de 2003.

O Contribuinte apresentou impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, fls. 51/56, julgou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

O Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário**, às fls. 60/88.

A 1ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 92/105, **DEU PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Ordinário, para excluir a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento). A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2006, 2007

ISENÇÃO HETERÔNOMA. IMPOSSIBILIDADE.

A Lei Estadual da Bahia nº 8.730/2003 não tem o condão de excluir, por meio de isenção heterônoma, crédito tributário relativo ao imposto de renda, tributo de competência da União, ainda que o produto da arrecadação deste imposto, retido na fonte, se destine ao próprio Estado.

URV. DIFERENÇAS. RECEBIMENTO EM MOMENTO POSTERIOR.

As diferenças de URV percebidas em momento posterior à conversão se incorporam aos vencimentos, razão pela qual devem integrar a base de cálculo do imposto de renda, haja vista que não mais representam diferenças de URV, mas sim diferenças de remuneração.

RETENÇÃO NA FONTE. OMISSÃO. RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE.

O inadimplemento do dever de recolher a exação na fonte não exclui a obrigação do contribuinte de oferecer os valores percebidos à tributação. A responsabilidade pelo pagamento do tributo continua sendo do contribuinte, que deve proceder ao ajuste em sua declaração de rendimentos, a despeito da errônea interpretação conferida à legislação pelo responsável tributário.

JUROS DE MORA. DECISÃO DO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO.

A decisão do STJ, em sede de recurso repetitivo, que excluiu a exigência do imposto de renda sobre juros de mora, se restringiu aos pagamentos efetuados em virtude de decisão judicial proferida em ação de natureza trabalhista, devidos no contexto de rescisão de contrato de trabalho, por força da norma isentiva prevista no inciso V do art. 6º da Lei nº 7.713/1988.

MULTA DE OFÍCIO. ERRO ESCUSÁVEL.

Não comporta multa de ofício o lançamento constituído com base em valores espontaneamente declarados pelo contribuinte que, induzido pelas informações prestadas pela fonte pagadora, incorreu em erro escusável no preenchimento da declaração de rendimentos.

Preliminar Rejeitada

Recurso Voluntário Provido em Parte

Intimado à fl. 113, o Contribuinte apresentou **Embargos de Declaração** às fls. 114 e ss., alegando omissão e obscuridade em relação a ementa e a fundamentação, os quais foram inadmitidos, às fls. 129 e ss.

O Contribuinte interpôs **Recurso Especial** de Divergência, às fls. 138/168, alegando divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: **1. Violação à Súmula 02 do CARF e ao art. 62 do Regimento Interno – Afastamento de Legislação Tributária fundada em incompatibilidade com artigo da Constituição Federal.** Alegou o Contribuinte em nenhum momento ter suscitado a inconstitucionalidade de lei. Arguiu que a irresignação consistiu, efetivamente, em não ser observada pela Fiscalização autuante a existência de Lei válida, que se encontra dotada de eficácia plena, pois até hoje não foi formalmente declarada qualquer inconstitucionalidade sobre a mesma. Apresentou acórdão paradigma em contrariedade ao acórdão recorrido e observou que em ambos os casos os Recorrentes não suscitaram ou requereram a declaração de inconstitucionalidade por parte do Conselho de Contribuintes. Entretanto, o acórdão recorrido afastou aplicação de Lei válida e eficaz por incompatibilidade com artigo da Carta Magna, ao passo que o acórdão paradigma deixou de

apreciar a incompatibilidade suscitada em virtude de sua incompatibilidade. **2. Imprestabilidade da Base de Cálculo na forma em que se encontra – Lançamento que desconsiderou possíveis deduções e apresentou erro na sua construção.** Após longa argumentação, o Recorrente observou que, para efeito de admissibilidade e para comprovar que este ilustre Conselho vem anulando autuações que tenha “erro de construção do lançamento”, trouxe o paradigma, no qual buscou demonstrar que, no caso em exame, o lançamento foi revisado após ter sido constituído e notificado o Contribuinte, ao passo que no paradigma a conclusão foi no sentido de nulidade justamente pela existência de erro na construção do lançamento. **3. URV – Parcelas de Natureza Indenizatória.** Divergindo do acórdão recorrido, os paradigmas, em caso idêntico, concluíram pelo caráter indenizatório da parcela percebida a título de URV. **4. Não Incidência de IR sobre os Juros Moratórios/Compensatórios.** O Recorrente apresentou acórdão paradigma reconhecendo a não incidência do Imposto de Renda sobre os juros de mora, em contrariedade ao decidido no acórdão recorrido. **5. Ilegitimidade da União Federal para figurar no pólo ativo da relação jurídico-tributária.**

Às fls. 216/222, a 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, **DANDO PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso apenas em relação à terceira divergência arguida: **“URV – Parcelas de Natureza Indenizatória”** e **Não Incidência de IR sobre os Juros Moratórios/Compensatórios.**

O recurso também foi submetido à Presidência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, às fls. 223/224, que manteve o despacho exarado pelo Presidente da Câmara.

Do Despacho de Exame de Admissibilidade, o Contribuinte foi intimado, conforme fls. 229.

Às fls. 232 e ss., à Fazenda Nacional apresentou **Contrarrrazões**, fazendo breve argumentação e requerendo a manutenção do acórdão recorrido.

Vieram os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata-se de processo de Autuação, conforme Auto de Infração, para cobrança de Imposto de Renda de Pessoa Física, exercícios de 2006 e 2007, para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 8.364,14, incluída a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora, constituído em razão de ter sido apurada classificação indevida de rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste Anual como sendo rendimentos isentos e não tributáveis. Os rendimentos foram recebidos do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia a título de “Valores Indenizatórios de URV”, em 36 (trinta e seis) parcelas no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2006, em decorrência da Lei Estadual da Bahia nº 8.730, de 08 de setembro de 2003.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a divergência jurisprudencial em relação às seguintes matérias: **“URV – Parcelas de Natureza Indenizatória”** e **Não Incidência de IR sobre os Juros Moratórios/Compensatórios**.

IMPOSTO SOBRE A RENDA E INDENIZAÇÕES

Pois bem, como dito a problemática consiste na questão da natureza atribuída a verba recebida pelo contribuinte, e para melhor deslinde da questão mister se faz analisar o enquadramento das indenizações perante a legislação do imposto sobre a renda.

A interpretação dada pela Fazenda Nacional é a de que na medida em que a legislação federal, prevê expressamente a isenção ou não-tributação de certas verbas indenizatórias (como as contempladas nos incisos IV e V do artigo 6º da Lei federal n. 7.713/88), então só estariam excluídas da incidência estas verbas; e por consequência, todas as demais verbas de caráter indenizatório não expressamente contempladas estariam sujeitas à tributação pelo imposto sobre a renda.

Para os doutrinadores esta afirmação é incompatível com os dispositivos constitucionais e também as disposições do Código Tributário Nacional.

Para Aliomar Baleeiro, " a renda se destaca da fonte sem empobrecê-la", e Marco Aurélio Greco complementa: "indenizar é tornar" sem dano" aquele patrimônio; não é acrescê-lo, é recompô-lo ao que era antes do evento. Portanto, nestes casos, a indenização não é produto do capital e/ou do trabalho, nem acréscimo patrimonial, razão pela qual está fora do âmbito de incidência do imposto sobre a renda".

Isto significa que o fato de não haver na legislação federal regra expressa prevendo a não incidência de determinada indenização (com o perfil acima) não implica na sua tributação. Ao contrário, não há necessidade de regra neste sentido, pela singela razão de esta indenização não estar alcançada pela norma constitucional (art. 153, III). Por definição, está fora do âmbito material de incidência; logo, não precisa haver previsão neste sentido e as que existirem terão caráter explicitador, por vezes, resultantes de dúvidas surgidas quanto à natureza jurídica de determinada verba.

O jurista citado ainda ensina que, **"indenização que implique recomposição de patrimônio passado economicamente identificável (ou seja, sem haver acréscimo patrimonial), não configura hipótese de incidência do imposto sobre a renda. A verba paga é evento do mundo dos fatos que pode receber mais de uma qualificação jurídica a depender das circunstâncias que a cercam"**.

A questão primordial a ser debatida aqui é saber a quem cabe afirmar a natureza jurídica de determinada verba para fins de enquadramento na legislação do imposto sobre a renda.

Três situações podem ser identificadas:

a) partes privadas (contratualmente ou por outro instrumento) qualificam determinada verba como de caráter indenizatório;

b) o Poder Judiciário, no bojo da prestação jurisdicional, qualifica a verba como indenizatória; e

c) a Lei qualifica a verba como indenizatória.

Na medida em que a natureza jurídica é que determina a incidência ou não do imposto sobre a renda, importante compreender em quais hipóteses o Fisco Federal pode recusar a qualificação oriunda de qualquer das situações acima e afirmar a natureza não indenizatória da verba, de modo a deflagrar a incidência das regras do imposto.

A terceira hipótese é a que nos importa no caso em tela, uma vez que o contribuinte em questão teve a natureza de sua verba declarada como indenizatória por meio de Lei Estadual.

É de se destacar o fato de a qualificação indenizatória dada a verba - foi editada pelo legislador através de uma lei específica.

Toda lei goza de presunção de constitucionalidade. Caso se tratasse de uma lei federal, o Fisco também federal, não teria competência para afastar sua aplicabilidade, pois não lhe é dado substituir-se ao legislador, nem tem competência para declarar a inconstitucionalidade de uma norma.

Tratando-se de lei estadual abre-se o debate, pois a qualificação jurídica por ela veiculada tem o efeito de atribuir ao fato subjacente uma qualidade que - por decorrência e em função do caráter de Direito de superposição de que se reveste o Direito Tributário - repercute na aplicação da lei tributária federal, ao afastá-la no caso de indenizações (que não impliquem acréscimo patrimonial).

Daí a pergunta, que responde toda a problemática aqui veiculada,; pode a lei estadual interferir com a interpretação e aplicação da lei tributária federal? Embora pareça questão de fácil resolução, e a resposta pareça ser a simples alegação realizada pelo Fisco, de que não cabe a Lei estadual interferir nas hipóteses de incidência|(fato gerador) de tributo federal, penso que a questão envolve outros institutos jurídicos e concepções tributárias.

Para alguns juristas, nos quais novamente cito Marco Aurélio Greco, a pergunta envolve um falso problema. Pois a questão efetiva não é esta, obviamente os Estados não têm competência para legislar sobre imposto sobre a renda.

A questão legítima aqui discutida é, se o Fisco Federal pode afastar a qualificação jurídica de determinada verba que tenha sido atribuída por lei estadual válida no ordenamento jurídico.

E aqui neste ponto, sem dúvida a resposta é não, por força da presunção de constitucionalidade de que se reveste toda lei. Portanto, enquanto subsistir o preceito normativo, o Fisco federal não possui competência para afastar a qualificação jurídica ali contida. Para afastá-la é preciso, previamente, buscar a declaração da sua inconstitucionalidade, o que não pode ser realizado pelo Poder Executivo, sem a chancela do Poder Judiciário.

Ainda que a alegação do fisco fosse de que o preceito nela contido é manifestamente inconstitucional. por dispor sobre matéria que não cabe ao Estado regular ou se seu conteúdo contiver disciplina inequivocamente conflitante com o ordenamento, a ponto de configurar aquilo que a jurisprudência denomina de "ato teratológico", não é o que ocorre no caso em tela, pois a disposição sobre a verba submetida ao regime estatutário é de plena competência do ente estadual.

Assim, não há que se falar que a Lei Complementar n. 20/2003 ou a Lei n. 8.730/2003, possua qualificação jurídica teratológica que possa afastar de plano sua aplicabilidade.

Assim, além da presunção de constitucionalidade de que se revestem as leis em referência, elas dispõem sobre matéria que compete aos Estados regular, por dizer respeito ao funcionamento das respectivas Instituições. Portanto, não é estranho que seja a lei a reconhecer a natureza jurídica de determinada verba, à luz do contexto do respectivo regime estatutário, conforme previsão expressa do § 11 do artigo 37, CF, que é explícito ao prever que:

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

(...)

XI - a remuneração e o subsídio dos ocupantes de cargos, funções e empregos públicos da administração direta, autárquica e fundacional, dos membros de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dos detentores de mandato eletivo e dos demais agentes políticos e os proventos, pensões ou outra espécie remuneratória, percebidos cumulativamente ou não, incluídas as vantagens pessoais ou de qualquer outra natureza, não poderão exceder o subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, aplicando-se como limite, nos Municípios, o subsídio do Prefeito, e nos Estados e no Distrito Federal, o subsídio mensal do Governador no âmbito do Poder Executivo, o subsídio dos Deputados Estaduais e Distritais no âmbito do Poder Legislativo e o subsídio dos Desembargadores do Tribunal de Justiça, limitado a noventa inteiros e vinte e cinco centésimos por cento do subsídio mensal, em espécie, dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, no âmbito do Poder Judiciário, aplicável este limite aos membros do Ministério Público, aos Procuradores e aos Defensores Públicos;

(...)

§ 11. Não serão computadas, para efeito dos limites remuneratórios de que trata o inciso XI do caput deste artigo, as parcelas de caráter indenizatório previstas em lei.” (grifo nosso)

Ou seja, podem existir pagamentos a agentes públicos que tenham caráter indenizatório, desde que as respectivas parcelas estejam previstas em lei. Ora, se tais parcelas podem existir, a própria lei também pode afirmar esse caráter, "especialmente" em relação a verba submetida ao regime estatutário.

Ad argumentandum tantum, ainda há que se salientar que, sendo da competência dos Estados definir a natureza de tais verbas, ainda é também de sua competência a responsabilidade pela retenção do imposto na fonte e consequentemente é de sua titularidade

o direito de cobrá-la. Contudo até o presente momento não vemos no Estado da Bahia nenhuma menção neste sentido.

Assevera, Marco Aurélio Grecco, que a CF/88, a titularidade não é sobre o resultado material da atividade de reter, mas é sobre todo aquele imposto que - de acordo com a legislação pertinente - deva ser submetido ao regime de retenção na fonte.

Esta titularidade é atribuída em caráter exclusivo ao Estado o que afasta qualquer interesse ou pretensão por parte da União. Vale dizer, se determinada verba, pela sua natureza, deve submeter-se à retenção, o simples fato de esta ser a respectiva qualificação, afasta por si só a titularidade da União.

Ou seja, a União não tem titularidade sobre a parcela do imposto sobre a renda na fonte que incidir (juridicamente) na fonte.

A circunstância de haver ou não no plano fático a retenção não modifica esta qualificação jurídica da titularidade sobre esse montante, posto que a qualificação advém diretamente da CF/88 e a eventual inação do Estado em reter não configura transferência de titularidade à União; nem doação a seu favor de verba que pertence ao Estado,

Daí a conclusão de que, em relação ao imposto incidente na fonte, a relação jurídica que se instaura é entre o contribuinte e Estado, diretamente, sem qualquer mediação da União. A União editou a lei que dispõe sobre o tratamento tributário das diversas verbas que o contribuinte pode auferir. Mas, em relação àquelas que, por sua natureza, devam se submeter à retenção na fonte, o respectivo imposto pertence integral e exclusivamente ao Estado.

Por fim o julgamento do caso em tela implica na aplicação de princípio basilar do Direito Administrativo, **qual seja o respeito a legalidade**. Assim, enquanto a Administração Pública só pode fazer o que está previsto em lei, ao Administrado, no caso em tela Contribuinte, é possível fazer tudo aquilo que não é proibido.

Ainda, para Hely Lopes Meirelles:

Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza” (MIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2005).

A Legalidade é intrínseca a ideia de Estado de Direito, pensamento este que faz que ele próprio se submeta ao direito, fruto de sua criação, portanto esse é o motivo desse princípio ser tão importante, um dos pilares do ordenamento. É na legalidade que cada indivíduo encontra o fundamento das suas prerrogativas, assim como a fonte de seus deveres. A administração não tem fins próprios, mas busca na lei, assim como, em regra não tem liberdade, escrava que é do ordenamento.

O Princípio da Legalidade é uma das maiores garantias para os gestores frente o Poder Público. Ele representa total subordinação do Poder Público à previsão legal, visto que, os agentes da Administração Pública devem atuar sempre conforme a lei. Assim, o administrador público não pode, mediante mero ato administrativo, conceder direitos, estabelecer obrigações ou impor proibições aos cidadãos. A criação de um novo tributo, por exemplo, dependerá de lei. Do mesmo modo, a limitação de direitos não poderá ser feita por via de interpretação mais gravosa que aquela propriamente estabelecida na norma.

Na fiscalização, o Princípio da Legalidade possui atividade totalmente vinculada, ou seja, a falta de liberdade para a autoridade administrativa. A lei define as condições da atuação dos Agentes Administrativos, determinando as tarefas e impondo condições excludentes de escolhas pessoais ou subjetivas.

Por fim, esse princípio é vital para o bom andamento da Administração Pública, sendo que ele coíbe a possibilidade do gestor público agir por conta própria, tendo sua eficácia através da execução jurídica dos atos de improbidade, evitando a falta de vinculação à norma e, principalmente, a corrupção no sistema. Essa preocupação se faz constante para que seja atingido o objetivo maior para o país, o interesse público, através da ordem e da justiça.

No caso em tela, entendo que não houve por parte do Estado da Bahia uma intromissão quanto ao tributo federal de competência da União - imposto de renda pessoa física.

Mas que houve sim, uma natureza indenizatória dada a verbas oriundas do regime estatutário daquele Estado, as quais são de competência exclusiva do mesmo, responsável por gerir e organizar seu Regime Próprio de Trabalho e Previdência.

A existência destas leis legitimou o agir do contribuinte, que exerceu direito que lhe foi conferido por lei. Lei esta emitida por Ente participante da Administração Pública, face ao pacto federativo constitucionalmente imposto.

Desse modo, por melhor que seja a construção jurídica utilizada pela Receita Federal, afastar a legalidade ou a constitucionalidade de norma válida no ordenamento jurídico prescinde de um conjunto de medidas dispostas na Constituição Federal, as quais não contemplam a possibilidade do Fisco, ou até mesmo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, negar validade ou aplicabilidade.

Observo que o controle de constitucionalidade pode ser realizado de modo preventivo (antes de a lei entrar em vigor) pelo Poder Legislativo ou de modo repressivo (a lei já está em vigência e deve ser expulsa do ordenamento), em regra, no Brasil, é jurisdicional, logo pelo Poder Judiciário na modalidade concentrado ou difuso.

Assim resume Zeno Veloso:

(...) O controle jurisdicional da constitucionalidade, no Brasil, utiliza o método concentrado, sendo o controle abstrato, em tese, através de ação direta, a ser julgada pelo Supremo Tribunal Federal, tendo por objeto leis e atos normativos federais e estaduais, em confronto com a Constituição Federal, que nos Estados-membros, compete aos Tribunais de Justiça, tendo por objeto leis e atos normativos estaduais e municipais, em face da Constituição estadual. Servimo-nos, também, do controle difuso, concreto, incidenter tantum, exercido por qualquer órgão, singular ou coletivo, do Poder Judiciário. (VELOSO, Zeno. p. 35)

Assim, resta evidente que no caso em apreço, ainda que fosse caso de não aplicar a natureza jurídica dada a verba por lei, esta seria de exclusiva competência do Poder Judiciário, pois por uma questão de competência constitucional, legal e regimental, este Tribunal Administrativo não pode afastar a constitucionalidade de Lei.

Ressalte-se aqui, a clara diferenciação entre o poder dever dos julgadores no âmbito judicial e administrativo. Enquanto o juiz é dotado de equidade, o conselheiro do Tribunal Administrativo é dotado de obediência ao princípio da legalidade.

Contudo, compreendo que a melhor solução da questão não prescinde de Juízos de constitucionalidade, vez que conforme explanado acima, a natureza das verbas percebidas pelo contribuinte foram legitimamente declaradas *indenizatórias* por força de lei estadual, sendo que conforme previsão constitucional é da competência do Ente Federado responsável pelo Regime estatutário fazê-lo, não usurpando assim competência da União para declarar as hipóteses de incidência do imposto de renda pessoa física, a quem coube determinar que o imposto era devido sobre verbas remuneratórias, excluindo as indenizatórias, sem no entanto, ser responsável por determinar quais verbas são de uma natureza ou de outra.

INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE JUROS DE MORA.

A questão merece debate, pois está longe de ter entendimento unânime no Tribunal Administrativo.

A Fazenda Nacional sustenta a regularidade do auto de infração, pois defende que a interpretação correta do Repetitivo de Controvérsia RE 1227.133/RS, é a de que imposto de renda não incide sobre os juros de mora em apenas duas hipóteses. A primeira é condenação judicial no contexto de perda de emprego ou rescisão contratual. A segunda hipótese ocorre quando a verba principal for isenta ou estiver fora do campo de incidência do imposto de renda. Sustenta assim que no caso em análise, a verba principal tem nítido caráter salarial, uma vez que corresponde a diferenças de remuneração ocorridas na conversão de Cruzeiro Real para URV. Se os valores recebidos têm natureza salarial, os juros moratórios, necessariamente, terão a mesma natureza, conforme dispõe o art. 92 do novo Código Civil (Lei n° 10.406, de 10/02/2002).

Por sua vez a Contribuinte defende a não incidência do Imposto de Renda sobre os valores recebidos a título de juros. Segundo o entendimento do Recorrente, invariavelmente, os juros de mora possuem natureza indenizatória, pois sua função é a de recompor dano ao patrimônio do beneficiário que deixou de receber no tempo certo valor que lhe seria devido. Sendo assim, insurge-se contra o auto de infração, pois partindo do pressuposto de que a verba é isenta, estaria esta fora do campo de incidência do imposto de renda.

O acórdão recorrido seguiu neste sentido:

"Os juros moratórios em questão não são destinados à recomposição de um dano emergente, mas sim à compensação por algo que se deixou de ganhar, em razão do atraso do pagamento da parcela principal. Têm, pois, natureza de indenização por lucros cessantes, ou seja, indenização com caráter de compensação. É, portanto, evidente o acréscimo patrimonial deles decorrente, já que não se destinam a reparar nenhum dano emergente, mas sim lucros cessantes. Dessa forma, constatado que os valores decorrentes da incidência dos juros moratórios se subsumem à hipótese descrita no artigo 43 do CTN (acréscimo patrimonial), não pode haver dúvidas a respeito da incidência do IR."

Trata-se de entendimento compartilhado pelos mais renomados juristas, valendo citar parte do artigo publicado pelo Professor Hugo de Brito Machado, na Revista Dialética de Direito Tributário nº 215 (p. 115/116):

Não há dúvida quanto à natureza indenizatória dos juros de mora. A expressão juros moratórios, que é própria do Direito Civil, designa a indenização pelo atraso no pagamento da dívida.

O Código Civil de 1916 estabelecia que as perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, consistem nos juros de mora e custas, sem prejuízo das penas convencionais. E o Código Civil vigente estabelece:

"Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogados, sem prejuízo das penas convencionais.

Parágrafo único: Provado que os juros de mora não cobrem o prejuízo, e não havendo pena convencional, pode o juiz conceder ao credor indenização complementar."

Com se vê, o legislador previu que o não recebimento nas datas correspondentes dos valores em dinheiro aos quais se tem direito implica prejuízo. (...)

Não se trata de lucro cessante, nem de dano simplesmente moral, que evidentemente também podem ocorrer. Trata-se de perda patrimonial efetiva, decorrente do não recebimento, nas datas correspondentes, dos valores aos quais tinha direito. Perda que o legislador presumiu e tratou como presunção absoluta que não admite prova em contrário, e cuja indenização com juros de mora independe de pedido do interessado.

Sendo assim, os valores recebidos a título de juros moratórios não estariam sujeitos ao imposto, afinal o conceito de renda e proventos pressupostos pela Constituição Federal, exigem a ocorrência de um acréscimo patrimonial experimentado ao longo de um determinado período de tempo, o que conforme anteriormente exposto não ocorre no presente caso concreto.

Cito aqui posicionamento adotado pelo Conselheiro Gerson Guerra, em relação à incidência do IRPF sobre juros moratórios "é importante destacar, que o acessório segue o principal. Nesse contexto, aplica-se o que decidido pelo STJ (NUMÉRO DO RESP), fundamentado no artigo 543-C, do antigo Código de Processo Civil", no seguinte sentido:

RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. JUROS DE MORA LEGAIS. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA.

- Não incide imposto de renda sobre os juros moratórios legais em decorrência de sua natureza e função indenizatória ampla.

Recurso especial, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC, improvido.

Ressalto aqui que não desconheço a existência de Repercussão Geral sobre o tema, conforme esposado pela conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri:

Destaco que o Supremo Tribunal Federal ainda não firmou sua posição em relação ao assunto, haja vista estar pendente de julgamento o Recurso Extraordinário nº 855.091, recebido sob o rito da Repercussão Geral sob o Tema 808 - Incidência de imposto de renda sobre juros de mora recebidos por pessoa física, processo por meio do qual questiona-se a constitucionalidade dos dispositivos acima descrito.

Em que pese concordar com os argumentos acima, entendo que a norma regimental prevista no art. 62 do RICARF me impede de deixar de aplicar o que determina o art. 6 da Lei 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:

(...)

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.” (Grifamos)

Tal dispositivo está reproduzido no art. 43, § 3º do Decreto 3.000/99 (RIR):

“Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, Lei nº 8.383, de 1991, art. 74, e Lei nº 9.317, de 1996, art. 25, e Medida Provisória nº 1.769-55, de 11 de março de 1999, arts. 1º e 2º):

(...)

§ 3º Serão também considerados rendimentos tributáveis a atualização monetária, os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo (Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, parágrafo único).”

Contudo a meu ver acredito que o encaminhamento a essa questão deva ser dado de modo diverso. **Considerando a existência de Repetitivo de controvérsia atinente a questão, e que, este não foi sobrestado ao tema 808 - admitido em sede de repercussão geral, por se tratar de julgado anterior a admissão deste - é caso de se aplicar o repetitivo até posterior julgamento da repercussão geral.**

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer e dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte para afastar a incidência do imposto de renda sobre as parcelas pagas a Agentes Públicos Estaduais a Título de Diferença de URV, **as quais tem natureza claramente indenizatória** e também quanto a incidência de IRPF sobre juros moratórios dar-lhe provimento para afastar a exação tributária.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Redatora Designada

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e suscita as seguintes matérias:

- violação à Súmula nº 2 do CARF e ao art. 62 de seu antigo Regimento Interno, em face do afastamento de legislação tributária fundada em incompatibilidade com artigo da Constituição Federal;

- não incidência do Imposto de Renda sobre diferenças de URV, que teriam natureza indenizatória e, caso assim não se entenda; e

- não incidência de Imposto de Renda sobre a rubrica correspondente a juros de mora.

A matéria não é nova neste Colegiado.

Trata-se de Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física dos anos-calendário de 2005 e 2006, tendo em vista a reclassificação, como tributáveis, de rendimentos declarados como isentos, recebidos do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia a título de “Valores Indenizatórios de URV”, em decorrência da Lei Estadual da Bahia nº 8.730, de 2003.

As verbas ora analisadas constituem diferenças salariais verificadas na conversão da remuneração do servidor público, quando da implantação do Plano Real, portanto tais valores referem-se a salários (vencimentos) não recebidos ao longo dos anos. Nesse passo, o objetivo da ação judicial e/ou da lei do estado da Bahia foi simplesmente pagar ao Contribuinte aquilo que antes deixou de ser pago, que nada mais é que salário, portanto de natureza tributável.

De plano, relativamente à primeira matéria arguida - **suposta violação à Súmula nº 2 do CARF e ao art. 62, do Anexo II, do RICARF** - não se vislumbra onde residiria o alegado desrespeito aos citados atos legais, já que a Lei Estadual da Bahia nº 8.730, de 2003, em momento algum concedeu isenção de Imposto de Renda às verbas ora tratadas. O que dita lei fez foi simplesmente considerar tais rendimentos como de natureza indenizatória, o que de forma alguma pode se confundir com benefício isentivo referente a tributo de

competência da União, cuja concessão é privativa de lei federal. Assim, não há que se falar em pronunciamento de inconstitucionalidade por parte do CARF, já que não se examinou norma isentiva estadual e sim, repita-se, lei que visou apenas viabilizar o pagamento administrativo de diferenças salariais reconhecidas judicialmente.

No que tange à segunda matéria - **suposta não incidência do Imposto de Renda sobre as diferenças de URV, que teriam natureza indenizatória** - esclareça-se que o recebimento da verba ora tratada configura acréscimo patrimonial e, conseqüentemente, sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, consoante dispõe o art. 43, do CTN:

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.

O dispositivo legal acima não deixa dúvidas acerca da abrangência da tributação do Imposto de Renda, abarcando qualquer evento que se traduza em aumento patrimonial, independentemente da denominação que seja dada ao ganho. Seguindo esta linha, a Lei nº 7.713, de 1988, assim dispõe:

"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.

(...)

§ 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.

(...)” (grifei)

Quanto à alegação de violação ao princípio da isonomia, tal tese baseia-se no fato de que o Supremo Tribunal Federal, em sessão administrativa, atribuiu natureza indenizatória ao Abono Variável concedido aos membros da Magistratura da União pela Lei nº 10.474, de 2002. Ademais, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN nº 529, de 2003, manifestou entendimento no sentido de que a verba em tela não estaria sujeita à tributação.

Entretanto, a Resolução nº 245, do STF, bem como o Parecer da PGFN, se referem especificamente ao abono concedido aos Magistrados da União pela Lei nº 10.474, de 2002; e o que se discute no presente processo é se tal entendimento deve ser aplicado à verba recebida pelos membros do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.

Primeiramente, verifica-se que a posição do Supremo Tribunal Federal - STF sobre a natureza do Abono Variável atribuído aos Magistrados da União foi definida em sessão administrativa e expedida por meio de Resolução, e não em sessão de julgamento daquela Corte e, assim, não se trata de uma decisão judicial, cujos efeitos são bem distintos dos de uma resolução administrativa. Destarte, obviamente que a Resolução do STF nunca vinculou a Administração Tributária da União.

Com o advento do Parecer PGFN/Nº 529, de 2003, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro da Fazenda, portanto com força vinculante em relação aos Órgãos da Administração Tributária, concluiu-se que o Abono Variável de que trata o art. 2º da Lei nº 10.474, de 2002, teria natureza indenizatória. Entretanto, dito parecer é claro quanto aos limites desse entendimento, conforme será demonstrado na sequência.

O parecer destaca que o Superior Tribunal de Justiça - STJ consolidou entendimento no sentido de que abonos recebidos em substituição a aumentos salariais sofrem a incidência do Imposto de Renda. Após, faz a ressalva de que, segundo entendimento dessa mesma Corte, nos casos de abono concedido como reparação pela supressão ou perda de direito, ele tem natureza indenizatória. Ainda segundo o parecer da PGFN, seria este o entendimento do STF, manifestado por meio da Resolução nº 245, de 2002, relativamente ao abono variável e provisório previsto no art. 6º da Lei nº 9.655, de 1998, com a alteração estabelecida no art. 2º da Lei nº 10.474, de 2002.

Assim, claro está que o Parecer da PGFN somente reconheceu a natureza indenizatória do Abono Variável, previsto nas Leis nºs 9.655, de 1998, e 10.474, de 2002, acolhendo entendimento do STF, no sentido de que tal verba destinar-se-ia a reparar direito.

Destarte, a Resolução nº 245, do STF, não possui efeitos de decisão judicial, e o Parecer PGFN/Nº 529, de 2003, apenas reconhece a natureza indenizatória do abono concedido aos Magistrados da União, acatando interpretação do STF quanto à natureza reparatória, especificamente para esse abono. Portanto, ambos os atos alcançam apenas o abono previsto no art. 6º da Lei nº 9.655, de 1998, com a alteração estabelecida no art. 2º da Lei nº 10.474, de 2002.

Ademais, a Resolução nº 245, do STF, excluiu do abono a verba referente à diferença de URV, o que evidencia que esta não tem natureza indenizatória, mas sim de recomposição salarial. Confirma-se a manifestação Superior Tribunal de Justiça, por meio de voto da Ministra Eliana Calmon, reconhecendo a falta e identidade entre o abono salarial tratado na Resolução e as diferenças de URV:

“Na jurisprudência desta Casa, colho os seguintes precedentes, que sempre distinguiram as hipóteses de percepção das diferenças remuneratórias da URV do abono identificado na Resolução 245/STF: (...)” (STJ, Recurso Especial n.º 1.187.109/MA, Segunda Turma, Ministra Relatora Eliana Calmon, julgado em 17/08/2010)

E também o Ministro Dias Toffoli, do Supremo Tribunal Federal, em decisão no Recurso Extraordinário n.º 471.115:

“Os valores assim recebidos pelo recorrido decorrem de compensação pela falta de oportuna correção no valor nominal do salário, quando da implantação da URV e, assim, constituem parte integrante de seus vencimentos.

As parcelas representativas do montante que deixou de ser pago, no momento oportuno, são dotadas dessa mesma natureza jurídica e, assim, incide imposto de renda quando de seu recebimento.

No que concerne à Resolução no. 245/02, deste Supremo Tribunal Federal, utilizada na fundamentação do acórdão recorrido, tem-se que suas normas a tanto não se aplicam, para o fim pretendido pelo recorrido (...)” (STF, Recurso Extraordinário n.º 471.115, Ministro Relator Dias Toffoli, julgado em 03/02/2010)

Assim, não há como estender-se o alcance dos atos legais acima referidos para verbas distintas, concedidas para outro grupo de servidores, por meio de ato específico, diverso daqueles referidos na Resolução do STF e no Parecer da PGFN.

Com efeito, a norma que concede isenção deve ser interpretada sempre literalmente, conforme inciso II, do art. 111, do CTN. Ademais, o mesmo código veda o emprego da analogia ou de interpretações extensivas para alcançar sujeitos passivos em situação supostamente semelhante, o que implicaria concessão de isenção sem lei federal própria, o que ofenderia o § 6º, do art. 150, da Constituição Federal, e o art. 176, do CTN.

Destarte, a verba em exame deve ser efetivamente tributada.

Quanto à última matéria suscitada - **não incidência de Imposto de Renda sobre a rubrica correspondente a juros de mora** - a decisão do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do REsp 1.227.133/RS, sob o rito do art. 543-C, do CPC, é no sentido de que tal exoneração estaria restrita aos casos de pagamento a destempo de verbas trabalhistas, recebidas no contexto de rescisão do contrato de trabalho ou quando a verba principal for isenta ou fora do campo de incidência do Imposto de Renda. Confira-se:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA. JUROS DE MORA. CARÁTER REMUNERATÓRIO. TEMA JULGADO PELO STJ SOB A SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC.

*1. Por ocasião do julgamento do REsp 1.227.133/RS, pelo regime do art. 543-C do CPC (recursos repetitivos), consolidou-se o entendimento no sentido de que 'não incide imposto de renda sobre os juros moratórios legais em decorrência de sua natureza e função indenizatória ampla.' Todavia, **após o julgamento dos embargos de declaração da Fazenda Nacional, esse entendimento sofreu profunda alteração, e passou a***

prevalecer entendimento menos abrangente. Concluiu-se neste julgamento que 'os juros de mora pagos em virtude de decisão judicial proferida em ação de natureza trabalhista, devidos no contexto de rescisão de contrato de trabalho, por se tratar de verba indenizatória paga na forma da lei, são isentos do imposto de renda, por força do art. 6º, V, da Lei 7.713/88, até o limite da lei'.

2. Na hipótese, não sendo as verbas trabalhistas decorrentes de despedida ou rescisão contratual de trabalho, assim como por terem referidas verbas (horas extras) natureza remuneratória, deve incidir o imposto de renda sobre os juros de mora. Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1235772 RS – julgado em 26/06/2012)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. JUROS DE MORA DECORRENTES DO PAGAMENTO EM ATRASO DE VERBAS TRABALHISTAS. NÃO INCIDÊNCIA. MATÉRIA JÁ PACIFICADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO 1.227.133/RS.

1. A Primeira Seção, por ocasião do julgamento do REsp 1.227.133/RS, sob o rito do art. 543C do CPC, fixou orientação no sentido de que é inexigível o imposto de renda sobre os juros de mora decorrentes do pagamento a destempo de verbas trabalhistas de natureza indenizatória, oriundas de condenação judicial.

2. Agravo regimental não provido.” (AgRg nos REsp 1163490 SC – julgado em 14/03/2012)

Da análise do julgamento do Recurso Repetitivo 1.227.133/RS, verifica-se que são isentos do imposto de renda os juros de mora decorrentes do pagamento a destempo de verbas trabalhistas de natureza indenizatória, oriundas de condenação judicial, conforme a regra do “accessorium sequitur suum principale”. (grifei)

Assim, uma vez que as verbas ora tratadas - diferenças de URV - não foram recebidas no contexto de rescisão de contrato de trabalho, tampouco foram consideradas isentas de Imposto de Renda, não há que se falar que os juros de mora sobre elas incidentes estariam livres de tributação.

Destarte, tratando-se de verba principal tributável - diferenças de URV - obviamente que a verba paga a título de juros de mora segue a mesma natureza da verba principal a que os acessórios se referem. É o que determina o art. 55, inciso XIV, do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 1999):

“Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

(...)

XIV. os juros compensatórios ou moratórios de qualquer natureza, inclusive os que resultarem de sentença, e quaisquer outras indenizações por atraso de pagamento, exceto aqueles correspondentes a rendimentos isentos ou não tributáveis;”

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo