



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

Processo n° 10580.726257/2009-10
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-004.465 – 2ª Turma
Sessão de 28 de setembro de 2016
Matéria IRPF
Recorrente JOSE CARVALHO
Interessado FAZENDA PÚBLICA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007

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

Sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda, conforme o regime de competência, 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 o Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para determinar o cálculo do tributo de acordo com o regime de competência, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento integral. 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 da sessão de julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra.

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte face ao acórdão 2202-01.228, proferido pela 2ª Turma Ordinária / 2ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento do CARF.

Trata-se de auto de infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF correspondente aos anos calendário de 2004, 2005 e 2006, para exigência de crédito tributário, no valor de R\$ 160.310,24, incluída a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes no auto de infração, o crédito tributário foi 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.

As diferenças recebidas teriam natureza eminentemente salarial, pois decorreram de diferenças de remuneração ocorridas quando da conversão de Cruzeiro Real para URV em 1994, conseqüentemente, estariam sujeitas à incidência do imposto de renda, sendo irrelevante a denominação dada ao rendimento.

Por fim, destacou-se que na apuração do imposto devido não foram consideradas as diferenças salariais que tinham como origem o décimo terceiro salário, por estarem sujeitas à tributação exclusiva na fonte, nem as que tinham como origem o abono de férias, em atendimento ao despacho do Ministro da Fazenda publicado no DOU de 16 de novembro de 2006, que aprovou o Parecer PGFN/CRJ nº 2.140/2006. Foi atendido, também, o despacho do Ministro da Fazenda publicado no DOU de 11 de maio de 2009, que aprovou o Parecer PGFN/CRJ nº 287/2009, que dispõe sobre a forma de apuração do imposto de renda incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente.

A Contribuinte apresentou impugnação, arguindo, em síntese, que: inexistente conduta hábil à aplicação de multa, em virtude da responsabilidade exclusiva do Estado da Bahia; a consulta administrativa levada a cabo pelo Presidente do TJ/BA possui caráter vinculante; o lançamento é nulo, em virtude da inadequada apuração da base de cálculo; não incide IR sobre os juros moratórios e compensatórios; as verbas recebidas a título de URV têm natureza indenizatória; a União não tem legitimidade para cobrar o referido imposto; e houve violação ao princípio da isonomia.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil da DRJ, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração.

Houve interposição de recurso voluntário, fl. 96, reiterando os argumentos trazidos em sua impugnação.

A 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 137/145, conheceu do recurso voluntário e no mérito lhe deu parcial provimento, para excluir da exigência a multa de ofício, por erro escusável.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial à fl. 289, versando sobre as seguintes matérias:

a) preliminarmente, a necessidade de sobrestamento do feito, conforme o art. 62-A, § 1º, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009;

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

c) imprestabilidade da base de cálculo na forma em que se encontra – lançamento que desconsiderou possíveis deduções e apresentou erro na sua construção;

d) “URV” – parcelas de natureza indenizatória;

e) não incidência de IR sobre os juros moratórios/compensatórios; e

f) ilegitimidade da União Federal para figurar no pólo ativo da relação jurídico-tributária.

Ao realizar o exame de admissibilidade, fls. 282, a 2ª Câmara da 2ª Seção de Seção de Julgamento, ratificada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, fls. 292/293, **deu parcial provimento ao Recurso Especial para que seja rediscutida apenas as matérias tratadas nos itens “d” – “URV” – parcelas de natureza indenizatória e “e” – não incidência de IR sobre os juros moratórios/compensatórios**, assim analisadas:

A matéria tratada no item “a” encontra-se prejudicada, uma vez que os §§ 1º e 2º do artigo 62-A, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009 (RICARF), que previam tal providência, foram revogados pela Portaria MF nº 545, de 18/11/2013.

Em relação à matéria do item “b”, foi indicado como paradigma o Acórdão nº 101-94.876. Analisando-se o cotejo analítico realizado quanto a essa matéria, não se verifica onde residiria a alegada divergência. Muito pelo contrário, analisando-se o inteiro teor do julgado guerreado, constata-se que o voto condutor do acórdão, ao referir que o CARF não é competente para o exame da legalidade e da constitucionalidade da legislação tributária, citando a Súmula CARF nº 2, convergiu com o entendimento manifestado pelo acórdão guerreado.

Quanto à matéria citada no item “c” – imprestabilidade da base de cálculo na forma em que se encontra – lançamento que desconsiderou possíveis deduções e apresentou erro na sua construção –, foi indicado como paradigma o Acórdão nº 192- 00.015. Compulsando o inteiro teor do voto condutor do paradigma, constata-se que esse trata de “evidente vício material” na constituição do crédito tributário, pelo qual restou lançada importância “totalmente alienígena”. Com efeito, tal situação em nada se assemelha ao caso tratado pelo acórdão recorrido, cujo lançamento tratou de diferenças de URV previstas em lei, não se verificando erro na respectiva base de cálculo, como resta claro no excerto

retrotranscrito. Destarte, ausente a semelhança das situações em cotejo, esse paradigma não demonstra a alegada divergência jurisprudencial.

Quanto à matéria indicada no item “d” – “URV” – parcelas de natureza indenizatória –, foi indicado como paradigma o Acórdão nº 2102-01.746. O cotejo entre trechos do acórdão recorrido e a passagem do acórdão paradigma antes reproduzida não deixa dúvidas acerca da demonstração da alegada divergência. Com efeito, os acórdãos recorrido e paradigma, assentados na mesma situação de fato (diferenças remuneratórias determinadas por lei estadual, calculadas em face da variação da URV), adotam conclusões diversas no que tange à incidência, ou não, do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física: no acórdão recorrido, concluiu-se pela incidência do imposto; já no paradigma, diversamente, tais rendimentos foram considerados isentos. **Demonstrada a divergência, deve ter seguimento o recurso especial em relação à matéria tratada no item “d” – “URV” – parcelas de natureza indenizatória.**

No concernente à matéria indicada no item “e” – não incidência de IR sobre os juros moratórios/compensatórios –, foi indicado como paradigma o Acórdão nº 2801-02.138. A comparação entre o segundo trecho do acórdão recorrido e o acórdão paradigma demonstra a existência de divergência interpretativa, uma vez que o acórdão recorrido considerou devido o IRPF sobre os juros de mora recebidos pelo Contribuinte, enquanto que o acórdão paradigma considerou que o IRPF não incide sobre tais verbas. **Assim, deve ter seguimento a matéria elencada no item “e” – não incidência de IR sobre os juros moratórios/compensatórios.**

Respeitante à matéria relacionada no item “f” – ilegitimidade da União Federal para figurar no pólo ativo da relação jurídico-tributária, não foram indicados acórdãos paradigmas exarados pelos Conselhos de Contribuintes ou pelo CARF; **portanto, não há como verificar a existência de eventual divergência interpretativa, e o apelo não pode ter seguimento, também nesta parte.**

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 300, vindo 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 auto de infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF correspondente aos anos calendário de 2004, 2005 e 2006, para exigência de crédito tributário, no valor de R\$ 160.310,24, incluída a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora.

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes no auto de infração, o crédito tributário foi 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 votou no sentido de rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir da exigência a multa de ofício, por erro escusável.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial à fl. 289, versando sobre as inúmeras matérias, porém, restou admitida a divergência jurisprudencial, para que seja **rediscutida apenas as matérias sobre “URV” – parcelas de natureza indenizatória e sobre 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.

Ainda, e não menos importante, uma segunda questão foi recepcionada no despacho de admissibilidade do Recurso Especial, qual seja a aplicação por analogia da resolução N. 245/2002 emitida pelo STF, assim considerando o aceite da matéria para discussão de divergência jurisprudencial, ressalto brevemente que entendo ser a solução juridicamente mais correta ao caso concreto, nos termos proferidos na decisão trazida como paradigma pelo contribuinte, acórdão nº 2102-01.687, conforme excerto que segue:

RESOLUÇÃO STF Nº 245/2002. DIFERENÇAS DE URV PARA A MAGISTRATURA DA UNIÃO E PARA O MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL COMO VERBAS ISENTAS DO IMPOSTO DE RENDA PELO PRETÓRIO EXCELSO. DIFERENÇAS DE URV PAGAS AOS MINISTÉRIO PÚBLICO DA BAHIA. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. A Lei complementar baiana nº 20/2003 pagou as diferenças de URV aos Membros do Ministério Público local, as quais, no caso dos membros do ministério público federal, tinham sido excluídas da incidência do imposto de renda pela leitura combinada das Leis nº 10.477/2002 e nº 9.655/98, com supedâneo na Resolução STF nº 245/2002, conforme Parecer PGFN nº 923/2003, endossado pelo Sr. Ministro da Fazenda. Ora, se o Sr. Ministro da Fazenda interpretou as diferenças do art. 2º da Lei federal nº 10.477/2002 nos termos da Resolução STF nº 245/2002, excluindo da incidência do imposto de renda, exemplificadamente, as verbas referentes às diferenças de URV, não parece juridicamente razoável sonegar tal interpretação às diferenças pagas a mesmo título aos membros do Ministério Público da Bahia, na forma da Lei complementar estadual nº 20/2003.

A aplicação do paradigma ao caso concreto garante isonomia tributária aos servidores estatutários de um mesmo ente federativo.

A Recorrente ainda, por meio do qual 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.

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.

Ora, 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.

Conforme já vem sendo aplicado pelo conselheiro Gerson Guerra, no acórdão N. , 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, no acórdão N. :

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 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 ainda por aplicação analógica da Resolução 245/2000 do STF, conforme previsto em Lei específica do Estado da Bahia. Quanto à aplicação de IRPF sobre juros moratórios, considero não incidentes.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Redatora Designada

A matéria não é nova neste Colegiado.

Trata-se de Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física dos anos-calendário de 2004, 2005 e 2006, acrescido de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora, 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 trinta e seis parcelas, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2006, com base na Lei do Estado da Bahia nº 8.730, de 08/09/2003.

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 à Contribuinte aquilo que antes deixou de ser pago, que nada mais é que salário, portanto de natureza tributável.

Assim, 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)

A questão traz à baila a alegação de violação ao princípio da isonomia, tendo em vista 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 da Ministério Público 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 seqüência.

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. Confira-se a manifestação Superior Tribunal de Justiça, por meio de voto da Ministra Eliana Calmon, reconhecendo a falta de 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 suposta inexigibilidade de Imposto de Renda incidente sobre a verba recebida pela contribuinte a título de juros de mora, a decisão do STJ, no julgamento do REsp 1.227.133/RS, sob o rito do art. 543-C, do CPC, é no sentido de que estaria restrita aos casos de pagamento a destempo de verbas trabalhistas de natureza indenizatória, oriundas de condenação judicial, por força da norma isentiva prevista no inciso V, do art. 6º, da Lei nº 7.713, de 1988. 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”.

Assim, não sendo as verbas trabalhistas de natureza indenizatória, o imposto de renda deve incidir também sobre os juros de mora.

Ressalte-se que as verbas ora analisadas já foram objeto de julgamento pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, oportunidade em que se deu provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por meio do Acórdão nº 9202-003.585, de 03/03/2015, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007

IRPF. VALORES INDENIZATÓRIOS DE URV, CLASSIFICADOS A PARTIR DE INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA FONTE PAGADORA. INCIDÊNCIA.

Incide o IRPF sobre os valores indenizatórios de URV, em virtude de sua natureza remuneratória.

Precedentes do STF e do STJ.

Recurso especial provido."

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial da Fazenda, determinando o retorno dos autos à turma a quo, para analisar as demais questões trazidas no recurso voluntário do contribuinte. Vencido o Conselheiro Marcelo Oliveira, que votou por negar provimento ao recurso. Fez sustentação oral o Dr. Marcio Pinto Teixeira, OAB/BA nº 23.911, patrono da recorrida. Defendeu a Fazenda Nacional a Procuradora Dra. Patrícia de Amorim Gomes Macedo."

Assentada a natureza tributável dos rendimentos objeto da autuação, resta esclarecer que o tributo devido deve ser calculado de acordo com as tabelas vigentes à época em que os rendimentos deveriam ter sido pagos ao Contribuinte. Saliente-se que a questão já foi decidida pelo STF, no RE 614.406/RS, com trânsito em julgado em 11/12/2014, e repercussão geral previamente reconhecida, em 20/10/2010, na sistemática do art. 543-B, do Código de Processo Civil.

Destarte, os Conselheiros do CARF devem reproduzir o entendimento do citado julgado, prolatado pelo STF em 23/10/2014, conforme determina o art. 62, § 2º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015. Nesse passo, a decisão vinculante é no sentido de aplicar-se o regime de competência, vedada a aplicação do regime de caixa.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento parcial, para que o cálculo do Imposto de Renda seja efetuado com base no regime de competência.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo

