



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

Processo nº 11516 000125/2007-21
Recurso nº 507.699 Voluntário
Acórdão nº 2801-00.540 -- 1ª Turma Especial
Sessão de 16 de junho de 2010
Matéria IRPF
Recorrente ALFREDO RODRIGUES BRAGA MALMESTROM
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2002

LEI Nº 8.852/94 REMUNERAÇÃO. CONCEITO. SERVIDORES PÚBLICOS.

As exclusões do conceito de remuneração, estabelecidas pela Lei nº 8 852/94, têm por finalidade estabelecer a relação de valores entre a menor e a maior remuneração dos servidores públicos, que não pode ultrapassar o limite do subsídio mensal dos Ministros do Supremo Tribunal Federal. Tais exclusões não se caracterizam hipóteses de isenção ou não incidência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, que requerem, pelo Princípio da Estrita Legalidade em matéria tributária, disposição legal federal específica.

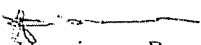
Preliminares Rejeitadas

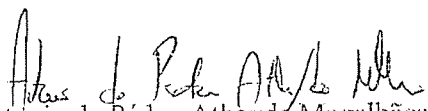
Recurso Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de prescrição e decadência e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

No presente julgamento foi adotado o procedimento previsto no artigo 47 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, regulamentado pela Portaria CARF nº 83, de 24/09/2009, publicada no DOU de 29/09/2009, página 50, que trata dos recursos repetitivos.


Amarylles Reinaldi e Henriques Resende - Presidente


Antônio de Pádua Athayde Magalhães - Relator

EDITADO EM: 29/07/2010

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Amarylles Reinaldi e Henriques Resende, Marcelo Magalhães Peixoto, Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Lânia Mara Paschoalin, Eivanice Canário da Silva e Edgar Silva Vidal.

Relatório

Trata-se de auto de infração, fls. 06/09, decorrente do resultado da revisão efetuada na declaração de rendimentos retificadora apresentada pelo contribuinte, referente ao exercício 2003, ano-calendário 2002.

Cientificado da autuação em 20/12/2006, fl. 23, o contribuinte apresentou sua impugnação em 11/01/2007, fls. 01/02. Argumentou, em síntese, que apresentou declaração retificadora do exercício 2003 efetuando alteração de valores anteriormente informados como rendimentos tributáveis, passando a declará-los como isentos e não-tributáveis, por entender, com base na Lei nº 8.852/94 e no Decreto nº 3.000/99, que a verba percebida a título de adicional por tempo de serviço deve ser excluída da remuneração, não devendo, portanto, ser oferecida à tributação.

Referindo-se ao art. 43 do Decreto nº 3.000/99 - RIR/99, o impugnante destacou que referido dispositivo estabelece em seus incisos a tributação sobre a remuneração do trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, no entanto, em momento algum se reporta à tributação do adicional por tempo de serviço.

Ressaltou ser este artigo uma transcrição de dispositivo contido na Lei nº 4.506/64, onde foram excluídos apenas os incisos II e III, que tratam de rendimentos sob os títulos de adicionais, extraordinários, suplementação, abonos, gratificações, dentre outros, tendo sido aproveitado o restante do conteúdo da referida norma.

Prosseguindo em sua linha de defesa, alegou que a Lei nº 8.852/94 sobrepõe a Lei nº 7.713/88 quando exclui da base de remuneração o adicional por tempo de serviço, dentre outras verbas. Noutro ponto, citou dispositivos de diversas leis (nºs 8.134/90, 9.250/95, 9.532/97, e 9.887/99) para concluir que os fundamentos esposados na peça fiscal são inconsistentes por não tratarem do fundamento da discussão, ou seja, a não-tributação sobre os adicionais.

Ao final, diante da interpretação que sustenta para os dispositivos legais a que fez referência, o contribuinte pugnou pelo cancelamento do auto de infração.

Ao apreciar a questão, o órgão colegiado de primeira instância decidiu, por unanimidade de votos, pela procedência do feito, conforme Acórdão às fls. 25/26.

Devidamente intimado da decisão *a quo* em 20/07/2009, nos termos do AR – Aviso de Recebimento à fl. 28, o contribuinte interpôs, em 06/08/2009, o Recurso Voluntário às fls. 29/35. Em suas razões, o recorrente apresenta, em síntese, idêntica linha de argumentação apresentada na peça impugnatória, ou seja, requer que seja observado o que

dispõe a Lei nº 8 852/94, bem como o Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, e que, segundo alega, tais regramentos, em momento algum, se reportam à tributação do adicional por tempo de serviço.

Todavia, em sua peça recursal o recorrente acrescenta os seguintes argumentos:

- quanto à natureza indenizatória do adicional por tempo de serviço, ressalta ser importante considerar alguns elementos, uma vez que tal verba tem uma característica diferente para o servidor público federal em relação ao empregado do setor privado, pois quando pago pelo setor público tem natureza indenizatória em razão das restrições a que o servidor público está sujeito, no entanto, quando pago pelo setor privado, trata-se de uma remuneração destinada a estimular a fidelidade e a produção, junto ao empregador;

- não entende a razão pela qual os julgadores que analisaram o processo em primeira instância utilizaram o embasamento de que as leis nºs 9.250/95 (art 1º a 3º, 6º, 11 e 32), 9.532/97 (art. 21), 9.887/99, e 9.532/97, em nada contribuíram ou deixaram de contribuir quando da impugnação, pois as referidas leis sim, é que tratam de matéria adversa da discussão apresentada, ou seja, a não tributação sobre os adicionais;

- destaca como relevante fazer a distinção entre “proventos” e “indenizações”, citando parte do voto proferido em decisão do STJ sobre o tema, bem como artigos da Lei nº 8 112/90 e da Lei nº 11 094/05, e ainda, art. 45 do CTN, e art. 153, III, da CF/1988, para fundamentar conclusão de que o adicional por tempo de serviço não se trata de acréscimo patrimonial, e sim de indenização;

- alega decadência/prescrição, haja vista o período de apuração de 08/08/1980, no qual o fato gerador do termo de auto de infração relativo ao ano calendário 2002, exercício 2003, está prescrito em 31/12/2007;

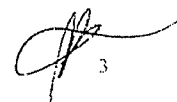
Ao final, pugna pela improcedência do auto de infração, e por consequência a não incidência do IR sobre as verbas reclamadas, para que seja acatado o recurso interposto

Cabe ressaltar que se adotará no julgamento o procedimento previsto na Portaria CARF nº 83, de 24/09/2009, publicada no DOU de 29/09/2009, página 50, que trata dos recursos repetitivos. Dessa forma, a solução que vier a ser adotada no presente recurso-padrão, será aplicada a todos os demais recursos repetitivos incluídos na mesma pauta de julgamento, conforme a seguir:

No julgamento dos itens 03 (recurso-padrão) e 116 a 192 (demais recursos repetitivos) será adotado o procedimento previsto na Portaria CARF nº 83, de 24/09/2009 DOU de 29/09/2009, tendo como idêntica questão de direito as exclusões do conceito de remuneração contidas nas alíneas “a” até “r” do inciso III, do art. 1º, da Lei nº 8 852/94

03 - Processo 11516 000125/2007-21 - Recorrente ALFREDO RODRIGUES BRAGA MATHESTROM - Recorrida 4ª TURMA/TRJ-FLORIANÓPOLIS/SC - Matéria IRPF

É o relatório.



Voto

Conselheiro Antonio de Pádua Athayde Magalhães, Relator

O recurso em julgamento foi tempestivamente apresentado, preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, o recorrente alega que o crédito tributário teria sido alcançado pela decadência, ou ainda, pela prescrição.

Não obstante, razão não lhe assiste, pois, no presente caso, quanto ao prazo decadencial, tem-se que o imposto exigido diz respeito ao ano-calendário de 2002, e a ciência do lançamento se deu em 20/12/2006, portanto, dentro do prazo de cinco anos estabelecido pela legislação de regência.

Quanto ao prazo prescricional, este somente terá início com a constituição definitiva do crédito tributário (Código Tributário Nacional, art. 174), o que ainda não se verificou no caso dos autos.

Como consequência, rejeito as preliminares de decadência e prescrição arguidas pelo recorrente.

Com relação ao mérito posto à discussão, a partir da análise dos autos, constata-se que o litígio mira discussão acerca da interpretação da Lei nº 8.852, de 04/02/1994. Referida norma versa sobre a aplicação dos arts. 37, incisos XI e XII, e 39, §1º, da Constituição Federal, e dá outras providências, *in verbis*:

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

I - como vencimento básico

a) a retribuição a que se refere o art. 40 da Lei 8.112, de 11 de dezembro de 1990, devida pelo efetivo exercício do cargo, para os servidores civis por ela regidos,

b) o soldo definido nos termos do art. 6º da Lei 8.237, de 30 de setembro de 1991, para os servidores militares,

c) o salário básico estipulado em planos ou tabelas de retribuição ou nos contratos de trabalho, convenções, acordos ou dissídios coletivos, para os empregados de empresas públicas, de sociedades de economia mista, de suas subsidiárias, controladas ou coligadas, ou de quaisquer empresas ou entidades de cujo capital ou patrimônio o poder público tenha o controle direto ou indireto, inclusive em virtude de incorporação ao patrimônio público,

II - como vencimentos, a soma do vencimento básico com as vantagens permanentes relativas ao cargo, emprego, posto ou graduação,

III - como remuneração, a soma dos vencimentos com os adicionais de caráter individual demais vantagens, nestas

compreendidas as relativas à natureza ou local de trabalho e a prevista no art. 62 da Lei 8.112, de 1990, ou outra paga sob o mesmo fundamento, sendo excluídas

a) diárias,

b) ajuda de custo em razão de mudança de sede ou indenização de transporte,

c) auxílio-fundamento,

d) gratificação de compensação orgânica, a que se refere o art. 18 da Lei 8.237, de 1991,

e) salário-família,

f) gratificação ou adicional natalino, ou décimo terceiro salário,

g) abono pecuniário resultante da conversão de até 1/3 (um terço) das férias,

h) adicional ou auxílio-natalidade,

i) adicional ou auxílio-funeral,

j) adicional ou férias, até o limite de 1/3 (um terço) sobre a remuneração habitual,

l) adicional pela prestação de serviço extraordinário, para atender situações excepcionais e temporárias, obedecidos os limites de duração previstos em lei, contratos, regimentos, convenções, acordos ou dissídios coletivos e desde que o valor pago não exceda em mais de 50% (cinquenta por cento) o estipulado para a hora de trabalho na jornada normal,

m) adicional noturno, enquanto o serviço permanecer sendo prestado em horário que fundamente sua concessão,

n) adicional por tempo de serviço,

o) conversão de licença-prêmio em pecúnia facultada para os empregados de empresa pública ou sociedade de economia mista por ato normativo, estatutário ou regulamentar anterior a 1º de fevereiro de 1994,

p) adicional de insalubridade, de periculosidade ou pelo exercício de atividades penosas percebido durante o período em que o beneficiário estiver sujeito às condições ou riscos que deram causa à sua concessão,

q) hora de repouso e alimentação e adicional de sobreaviso a que se referem, respectivamente, o inciso II do art. 3º e o inciso II do art. 6º da Lei 5.811, de 11 de outubro de 1972,

r) outras parcelas cujo caráter indenizatório esteja definido em lei, ou seja, reconhecido, no âmbito das empresas públicas e sociedades de economia mista, por ato do Poder Executivo,

(vetado pelo Presidente da República e mantido pelo Congresso Nacional - D O U 05-04-94)

Parágrafo 1º O disposto no inciso III abrange adiantamentos desprovidos de natureza indenizatória

Como se pode observar, em seu art. 1º, a Lei nº 8.852/94 define a retribuição pecuniária devida na administração pública direta, indireta e fundacional de qualquer dos Poderes da União, dividindo-a em vencimento básico (inciso I), vencimentos (inciso II), e remuneração (inciso III), para aplicação dos seus dispositivos.

O inciso III explica o que compreende a remuneração, configurando-se "a soma dos vencimentos com os adicionais de caráter individual demais vantagens, nestas compreendidas as relativas à natureza ou local de trabalho e a prevista no art. 62 da Lei nº 8.112/90, ou outra paga sob o mesmo fundamento [...]". Ao final, exclui da remuneração algumas verbas

Para melhor esclarecer a matéria é necessário compreender qual foi a intenção do legislador ao fazer esta divisão, que se tornou importante para limitar o recebimento dos servidores públicos. No parágrafo 2º do mesmo artigo está determinado que:

Parágrafo 2º As parcelas de retribuição excluídas do alcance do inciso III não poderão ser calculadas sobre base superior ao limite estabelecido no art. 3º

Neste prumo, assim estabelece o art. 3º:

Art. 3º O limite máximo de remuneração, para os efeitos do inciso XI do art. 37 da Constituição Federal, corresponde aos valores percebidos, em espécie, a qualquer título, por membros do Congresso Nacional, Ministros de Estado e Ministros do Supremo Tribunal Federal

Portanto, o diploma legal em referência foi editado para regular os artigos 37, XI e XII da Constituição Federal, veiculando classificação dos diversos recebimentos para fins de determinação dos tetos de remuneração dos ocupantes de cargos, funções e empregos públicos, sem qualquer vinculação quanto à matéria do imposto de renda.

Importante, neste ponto, destacar o disposto no art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713/88, ao estabelecer que o imposto de renda incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, sobre 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, ressalvadas as disposições dos artigos 9º a 14 desta mesma Lei. **E neste sentido, o § 4º do art. 3º define que 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**

Por outro lado, normas legais determinam a exclusão do rendimento bruto, para fins de incidência do imposto de renda da pessoa física, por serem isentos ou não tributáveis. Estas exclusões estão elencadas no artigo 39 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda), não contemplando os rendimentos ora questionados.

Como bem ressaltou a decisão recorrida, às fls. 31/v.:

[]

Ainda em defesa de sua tese, o impugnante menciona que o art. 43 e seus incisos do Decreto 3.000/99 não prevêem a tributação de adicional por tempo de serviço:

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)

[]

Saliente-se que, à evidência, tal dispositivo não é a transcrição literal do artigo 16 da Lei nº 4.506/64 (este que é a base legal do que aquele regulamenta), sendo impertinente o entendimento que o impugnante tenta impingir de que o RIR, ao não incluir expressamente os adicionais nos incisos do seu art. 43, como consta no inciso II do mencionado art. 16, é porque pretende que este tipo de remuneração não seja tributado. Por oportuno, mencione-se ainda que a expressão “tais como”, presente nos caput dos mencionados artigos 43 e 16, deixa evidente que estes não listam de forma exaustiva em seus incisos todas as hipóteses possíveis de rendimentos tributáveis, mas traz várias hipóteses a título exemplificativo, pelo que o fato de o adicional por tempo de serviço não estar expressamente presente nos incisos do art. 43 do RIR não o descaracteriza como rendimento tributável [] (destaquei)

Ainda sobre o tema, acrescente-se que, de fato, a remuneração a título de adicional por tempo de serviço ou similar, não é exclusiva do setor público. Tal verba pode até ter a finalidade de fidelizar os servidores para que permaneçam mais tempo no seu cargo, ou seja, no serviço público. No entanto, igual atitude é adotada por diversas empresas do setor privado que também gratificam seus trabalhadores depois de certo tempo de permanência, como forma de compensar os anos de dedicação, porém sem cunho indenizatório.

Parte-se do pressuposto de que todas as indenizações requerem como elemento integrante da responsabilidade civil (objetiva ou subjetiva) um dano. Sem dano não há o dever de indenizar. Ou seja: não há de se falar em indenização - material ou moral - sem dano (REsp 279.422/CE).

Como se vê, a verba paga a título de adicional por tempo de serviço, configura claramente rendimento do trabalho, subsumindo-se ao conceito de renda definido no art. 43 do Código Tributário Nacional e à hipótese de incidência veiculada pelo art. 43 do RIR/99.



No mais, para a concessão de isenção, é necessário lei específica, nos termos do § 6º do artigo 150 da Constituição Federal, de 1988. E as legislações que embasam o pedido do presente recurso, não tratam especificamente da matéria tributária de isenção ou não incidência.

Destaque-se que, nessa mesma linha de entendimento são as decisões sobre a matéria até então proferidas por este Egrégio Conselho. Transcrevo a seguir algumas ementas:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF - Exercício 2003 - RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS - SERVIDORES PÚBLICOS - ADICIONAL POR TEMPO DE SERVIÇO - A Lei nº 8.852, de 1994, não veicula isenção do imposto de renda das pessoas físicas, portanto as verbas recebidas a título de adicional por tempo de serviço constituem renda ou acréscimo patrimonial e devem ser tributadas, à míngua de enunciado isentivo na legislação. Recurso negado (Recurso nº 156.795 Acórdão 1º CC nº 104-23.174, Sessão de 24 de abril de 2008)

IRPF - RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS - SERVIDORES PÚBLICOS - A Lei nº 8.852, de 1994, não veicula isenção do imposto de renda das pessoas físicas. As verbas recebidas a título de adicional por tempo de serviço, adicional de férias e gratificação constituem renda ou acréscimo patrimonial e devem ser tributadas, à míngua de enunciado isentivo na legislação. Recurso negado (Recurso nº 155.978 Acórdão 1º CC nº 104-22.484, Sessão de 25 de maio de 2007)

OMISSÃO DE RENDIMENTOS - CONCEITO DE REMUNERAÇÃO - As exclusões do conceito de remuneração estabelecidas na Lei nº 8.852, de 1994, não são hipóteses de isenção ou não incidência de IRPF, que requerem, pelo Princípio da Estrita Legalidade em matéria tributária, disposição legal federal específica. Recurso negado (Recurso nº 159.315 Acórdão 1º CC nº 104-22.932, Sessão de 07 de dezembro de 2007)

Finalmente, é importante ressaltar que a regra geral é a tributação de todos os rendimentos decorrentes do trabalho assalariado, sendo necessária expressa previsão legal para que algumas verbas não se sujeitem à tributação. Verifica-se ainda que, na essência, a questão posta nos autos é similar à discussão travada no âmbito deste Egrégio Conselho, em que se discute a exclusão da “indenização de horas trabalhadas - IIII” dos rendimentos tributáveis. E no tocante a este tema, a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é pacífica no sentido de que rendimentos percebidos a título de “IIII” não têm caráter indenizatório e, sim, natureza salarial ou remuneratória, estando, pois, sujeitos à incidência do imposto de renda, senão vejamos:

“Assunto Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício 1997, 1998

IRPF - REMUNERAÇÃO DE HORAS EXTRAS - PAGAMENTO SOB A DENOMINAÇÃO DE INDENIZAÇÃO DE HORAS TRABALHADAS - NATUREZA JURÍDICA

Embora o pagamento tenha sido efetuado sob a denominação Indenização de Horas Trabalhadas, a natureza jurídica da

 8

verba é que define a incidência tributária ou não. Há incidência tributária, conforme dispõe o art. 43, II, do CTN, sobre renda e proventos quando ficar tipificado acréscimo ao patrimônio material do contribuinte, e aí estão inseridos os pagamentos efetuados por horas-extras trabalhadas, porquanto sua natureza é remuneratória, e não indenizatória (Recurso Especial nº 149.316 Acórdão CSRF nº 9202-00 219, Sessão de 21 de setembro de 2009)''

''Assunto Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício 1996

()

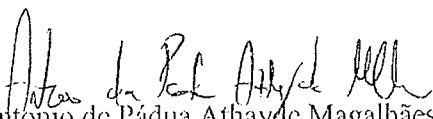
IRPF - VERBAS RECEBIDAS A TÍTULO DE INDENIZAÇÃO DE HORAS TRABALHADAS (IHT) - NATUREZA SALARIAL - RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS

Os valores percebidos pelo contribuinte a título de IHT não têm caráter indenizatório e, sim, natureza salarial ou remuneratória, estando, pois, sujeitos à incidência do imposto de renda, de acordo com precedente bastante atual da Primeira Seção do Egrégio STJ (Ag. Rg. no REsp nº 933.117/RN) (Recurso Especial nº 104-150 035 Acórdão CSRF nº 9202-00 183, Sessão de 18 de agosto de 2009)''

(grifos acrescidos)

Deste modo, diante da análise da referida legislação, inferre-se claramente que as alíneas "a" até "r" do inciso III, do art. 1º, da Lei nº 8.852/94, tratam de exclusões do conceito de remuneração, mas não são hipóteses de isenção ou não incidência de IRPF, ou seja, não determinam sua exclusão do rendimento bruto para fins de não incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, mas sim, repise-se, de sua exclusão do conceito de remuneração para os objetivos da Lei nº 8.852/94

Isto posto, **VOTO** em **REJEITAR** as preliminares de prescrição e decadência suscitadas pelo recorrente e, no mérito, em **NEGAR** provimento ao Recurso Voluntário interposto nos autos


Antonio de Pádua Athayde Magalhães