Nº 30 – abril/maio/junho de 2012 – Salvador – Bahia – Brasil - ISSN 1981-187X

IMPOSTO SOBRE A RENDA: VALORES PAGOS A AGENTE PÚBLICOS ESTADUAIS A TÍTULO DE DIFERENÇA DE URV. FALTA DE FUNDAMENTO JURÍDICO PARA A UNIÃO COBRAR O IMPOSTO

Marco Aurélio Greco
Advogado. Doutor em Direito.

As **ASSOCIAÇÕES DE CLASSE DOS MEMBROS DO MINISTÉRIO PÚBLICO, DOS TRIBUNAIS DE CONTAS E DA MAGISTRATURA DO ESTADO DA BAHIA,** por suas nobres Presidentes, em minuciosa Consulta formulada pelo eminente Professor Paulo Modesto, consultam-me sobre relevante e delicado tema de Direito Tributário que atine ao imposto sobre a renda de competência federal e repercute no convívio federativo.

Informam que a Lei Complementar n. 20/2003 e a Lei n.8.730/2003, ambas do Estado da Bahia, prevêem, respectivamente, em seus artigos 2° e 4° o pagamento de determinadas verbas nelas especificadas a Magistrados, Promotores e Procuradores de Justiça o que foi feito no período de janeiro de 2004a dezembro de 2006.

Estas mesmas leis estaduais prevêem, explicitamente, em seus artigos 3° e 5° serem de natureza indenizatória as parcelas" de que tratam os artigos 2°e 4°.

Diante destas previsões, os pagamentos foram realizados pelos órgãos pertinentes do Estado da Bahia sem que fosse efetuada a retenção de imposto sobre a renda na fonte.

Relatam as Consulentes que, passados alguns anos – mais exatamente nos últimos três anos - inúmeros agentes públicos que receberam tais pagamentos sofreram autuações e cobranças por parte da Receita Federal do Brasil em que se exige o pagamento de imposto sobre renda, acrescido de juros e multa de ofício (75%).O fundamento básico invocado nos Autos da Infração foi o fato de os filiados terem /I classificado indevidamente como rendimentos isentos e não tributáveis os rendimentos auferidos a título de 'Valores Indenizatórios de URV' a partir de informações a ele fornecidas pela fonte pagadora".

Especificamente quanto à previsão das leis estaduais que qualificam as parcelas como de natureza indenizatória, o Auto de Infração típico alega que sua eficácia seria apenas de âmbito estadual, não afetando a aplicabilidade da legislação do imposto sobre a renda.

Esclarece a Consulta que - em relação a pagamentos idênticos feitos a membros do Poder Judiciário Federal, do Ministério Público Federal e do Estado do Rio de Janeiro - a Receita Federal do Brasil - tendo em conta o deliberado pelo Supremo Tribunal Federal na Resolução n. 245/2002 e à vista de manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – entendeu que o pronunciamento judicial e, neste último caso (Rio de Janeiro), a existência de lei formal prevendo o pagamento de igual natureza jurídica, conduziam ao reconhecimento da inexistência de fundamento para cobrar o imposto sobre a renda das pessoas físicas por ele beneficiadas.

Diante da manifesta boa-fé dos agentes públicos que se conduziram não apenas de acordo com o preceituado nas leis mencionadas, mas também em sintonia com os informes oficiais recebidos do Ministério Público, Tribunal de Contas e magistratura estadual da Bahia, bem como por entenderem que falece competência à Receita Federal do Brasil para exigir e cobrar eventual imposto sobre a renda nesta hipótese, pois, se devido fosse ele o seria na modalidade de imposto retido na fonte cuja titularidade constitucional pertence ao Estado da Bahia, as Consulentes formulam questões que podem ser assim sintetizadas:

1. Considerando o *previsto na Lei federal n. 10.474/2002 e* o *disposto na Resolução n. 245/2002 do Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar n. 2012003 e a Lei n. 8.730/2003 ambas do Estado da* Bania. *ao qualificarem a verba nelas prevista como de natureza indenizatária, veicularam preceito manifestamente inconstitucional?*

2. O *Fisco Federal tem legitimidade para, unilateralmente e na esfera administrativa, afastar a qualificação jurídica da verba prevista na Lei Complementar n. 20/2003 e nll; Lei n. 8.73012003 ambas do Estado da Bahia e reclassificar vantagem funcional deferida a agente público estadual?*

3. É *da titularidade exclusiva do Estado o imposto sobre a renda incidente na fonte sobre os rendimentos e demais pagamentos por ele feitos a seus agentes?*

4. Não sendo tributada na fonte determinada verba pelo Estado, mas tendo sido apresentada a informação do seu recebimento na declaração de renda anual pelo contribuinte, transfere-se para o fisco federal alguma legitimidade de atuação?

5. Diante do disposto no art. 157, *inciso I, da Constituição Federal a Receita Federal do Brasil tem competência para lavrar autos de infração, cobrar e receber valores a título de imposto de renda que não foram objeto de retenção na fonte pelo Estado-membro quando do pagamento de retribuição devida a agentes estaduais?*

6. Se o imposto fosse considerado devido, o fato de os agentes do Estado da Bahia terem preenchido suas declarações anuais de rendimentos de boa-fé e segundo informes oficiais fornecidos pelo Estado (ainda que posteriormente contestados pelo Fisco Federal), justificaria desde logo o afastamento de alguma imposição de multa tributária?

7. Caso venha a ser considerado que a verba recebida não tem natureza indenizaiária, cabe exclusivamente ao Estado da Bahia a cobrança do montante do imposto sobre a renda incidente na fonte?

8. Na hipótese do quesito anterior, a cobrança desse montante pelo Estado estará sujeita a prazo prescricional? Em caso afirmativo, qual a dimensão desse prazo e seu termo inicial?

Passo a examinar as questões suscitadas pela Consulta.

1. Introdução

O estudo do Direito Tributário no Brasil tem sido focado, predominantemente, para não dizer quase que exclusivamente, nas questões que cercam a competência constitucional e os modelos aplicativos da norma de incidência tributária.

Visão eminentemente formal que dá relevo ao tributo como manifestação de "poder" exclui da análise o contexto em que o tributo se insere e a "função" a que se reordena deixando na penumbra os motivos e as finalidades que ensejam a criação e a cobrança desta exigência pecuniária.[1]

Por isso, no caso da Consulta, o ponto de partida da análise não deve ser o fato gerador do imposto sobre a renda, nem suas técnicas de cobrança.

Ponto de partida é o perfil da Federação visto da sua perspectiva institucional e, especialmente, da perspectiva dos critérios de convivência que a Constituição Federal impõe a Estados e União.

2. Federação solidária e imunidade tributária recíproca

A Federação brasileira apresenta diversas características cujo exame extrapola o objeto do presente estudo. Cumpre, porém, sublinhar a idêntica dignidade constitucional assegurada a Estados, Municípios e Distrito Federal, pois é de sua reunião indissolúvel que resulta a União (CF88, art. 1°).

Embora entidades cujos âmbitos de ação possuem distintas abrangências, todas se revestem de igual dignidade, inexistindo hierarquia ou superioridade entre elas.

Desta reunião de pares resulta uma Federação solidária em que as entidades devem caminhar juntas na implementação dos objetivos e valores constitucionais, afastada a visão de uma Federação "competitiva" ou "predatória" em que as entidades procurariam satisfazer seus interesses individuais em detrimento das demais numa corrida que prestigiaria os "mais rápidos" ou ágeis, em desprezo da efetiva busca de uma ação conjugada em sintonia com a unidade nacional e a proteção aos direitos individuais.

---

[1] Sobre a tensão entre poder e função, veja-se o meu Do *poder à função tributária* no volume /-li "Princípios e limites da tributação", coord. Roberto Ferraz, 2a ed. São Paulo: Quartier Latin.,#, 2009, p. 165-176.

A imanente igualdade das entidades políticas enseja um sem-número de consequências. Uma delas encontra-se no campo tributário corresponde à figura da imunidade recíproca. Ou seja, ainda que não existisse nenhuma regra posta na Constituição, o simples fato de tratar-se de uma entidade política (União, Estado, Distrito Federal e Município) já seria suficiente para afastar a possibilidade de uma exigir das demais o pagamento de um imposto.

De fato, imposto é prestação pecuniária compulsória, exigida de alguém independente e mesmo contra a vontade do destinatário, pelo simples fato de realizar determinado evento denotador de capacidade contributiva. Taxas e contribuições - por se apoiarem na ideia de contraprestação e de solidariedade social pelo fato de participar de determinado grupo - podem ser exigidos uns dos outros, mas impostos, pelo seu caráter compulsório puro, são ontologicamente incompatíveis com a igual dignidade constitucional das entidades políticas.

Na experiência brasileira, a imunidade tributária recíproca sofreu mudanças em sua amplitude.

Num primeiro momento, até a CF/37, a cláusula constitucional que veda a instituição de impostos sobre" patrimônio, renda e serviços uns dos outros" foi interpretada como alcançando não apenas a dimensão da entidade política. em si, mas também a renda auferida pelos respectivos agentes públicos, sem que existissem maiores discussões a respeito. 2

Tão ampla era a interpretação dessa cláusula que o Supremo Tribunal Federal concedeu mandado de segurança impetrado pelos magistrados do Estado da Bahia contra preceito do decreto-lei n. 1.168/39 que determinava a incidência do imposto sobre a renda a todos os rendimentos pagos pelos cofres estaduais e municipais. Assim o fez, por entender que esta regra conflitava com o artigo 32, "c" da CF/37, que consagrava a imunidade recíproca.

Logo após essa decisão - lembre-se que estávamos no Estado Novo - sobreveio o decreto-lei n. 1.564/39 que anulou essa decisão e passou a impor a tributação aos rendimentos auferidos pelos agentes públicos, inclusive os magistrados.

Esta disciplina evoluiu com o tempo e levou à inclusão na Constituição Federal de regras a este respeito, tendo como diretriz básica submeter todos os rendimentos à mesma tributação, independentemente da situação pessoal em que se encontrem aqueles que os aufiram. Tal extensão resulta de um imperativo de isonomia tributária e visa afastar eventuais privilégios.3

Isto resultou, na CF/88, em quatro regras relevantes:

---

[2] Como expõe Aliomar Baleeiro, "A jurisprudência era pacífica no sentido da imunidade ampla, sem distinções." *Limitações constitucionais ao poder de tributar,* Rio de Janeiro: Forense, 1951, p. 75

[3] Vide Ricardo Lobo Torres, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro* e *Tributário,* vol. III "Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia", Rio de Janeiro: Renovar, 3a edição 2005,p. 393e segs, esp. p. 403 e segs.

a) o artigo 153, § 2°, I que determina estar o imposto sobre a renda informado pelos critérios de generalidade e universalidade (deve alcançar todos os rendimentos de todos
os.contribuintes);

b) o artigo 150,II que - depois de afirmar a isonomia tributária - explicita estar vedada qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou da função exercida pelo contribuinte,
independente da denominação jurídica dos rendimentos;

c) o artigo 151, II que veda à União tributar a remuneração e os proventos dos agentes públicos de Estados, Distrito Federal e Municípios " em níveis superiores aos que fixar ... para seus
agentes"; e

d) o artigo 95, III (e demais no mesmo sentido) que garante a irredutibilidade dos subsídios dos juízes,' ressalvado entre outros o disposto no artigo 153,III (imposto sobre a renda) e no
artigo 153,§ 2°,I (generalidade e universalidade).

Isto significa que - tal como os demais contribuintes - magistrados, promotores, procuradores etc, têm seus rendimentos sujeitos a imposto sobre a renda, na mesma dimensão e segundo os mesmos critérios genericamente aplicáveis.

Esta exposição preliminar e o exame da evolução do debate, foram feitos com o intuito de realçar três aspectos relevantes.

Primeiro é o de que a cobrança pela União de imposto sobre a renda em relação a rendimentos auferidos por agentes públicos de outras entidades políticas atinge o suporte subjetivo (ou pessoal) de funcionamento da Administração Pública de Estados e Municípios. Em razão disso"pode interferir com os seus negócios internos, instaurando um desequilíbrio de poderes entre as várias entidades, na medida em que a oneração por uma pode dificultar ou impedir o adequado funcionamento da outra. Esta é, aliás, uma das razões que fundamentam a atribuição constitucional a Estados e Municípios do imposto sobre a renda incidente na fonte em relação a rendimentos pagos por eles (CF/88 art. 157,I e art. 158,I).

Ou seja, apesar de estarmos diante de uma incidência tributária legitimamente atribuída à União (artigo 153, IV), subjaz ao presente tema a questão do convívio federativo solidário que só admite a imposição do imposto sobre a renda desde que isto se dê nos estritos limites e segundo os pertinentes parâmetros a que submetido esse imposto no contexto da remuneração auferida pelos agentes públicos.

Segundo é o de que passou a ser admitida essa tributação, desde que isto ocorra de acordo com os critérios de generalidade e universalidade, vale dizer, desde que a exigência feita aos agentes seja a mesma a que estão submetidos todos aqueles que auferem rendimentos da mesma natureza (isonomia ab externo à Administração Pública).

Terceiro é o de que a tributação a que uns estiverem submetidos não seja diferente daquela a que submetidos todos os que se encontrem em situação equivalente no âmbito público, sem distinção da função por eles exercida (CF/88, artigo 150, II) e, especialmente, que a União não pretenda tributar os agentes estaduais e municipais de forma diferente da que o faz para
seus agentes, pois isto seria hipótese clara de discriminação odiosa violadora da isonomia ab interno à Administração Pública.

Isto significa, por exemplo, que o imposto federal sobre a renda não pode alcançar rendimentos auferidos por agentes estaduais que exerçam função judicante, diferentemente do que ocorrer em relação a rendimentos da mesma natureza auferidos por aqueles que exerçam as mesmas funções no âmbito federal.

E mais: que os critérios utilizados para qualificar juridicamente certas verbas não sejam diferentes quando se tratar de agente federal ou estadual, pois esta é, também, uma forma de discriminação.

Tratando-se de isonomia tributária, cumpre desde logo deixar claro que viola a isonomia não apenas cobrar de uns e não de outros (pessoas ou rendimentos), mas também reconhecer inexistir incidência em relação a uns e não reconhecê-la em relação a outros. Desonerar uns e não fazê-lo em relação - a outros é tão discriminatório quanto aumentar a exigência apenas de uns.

Por fim, sublinhe-se que a tributação pelo imposto sobre a renda que desatenda ou extrapole estes parâmetros - mais do que mera hipótese de ilegalidade ou inconstitucionalidade da cobrança - traz em si a mácula de ser uma conduta que agride o Pacto Federativo e faz com que uma entidade (a União) pretenda invocar poderes de que não revestida, comprometendo a
própria autonomia das entidades federativas, pois atingir os meios humanos que um Estado ou Município necessita para desempenhar suas funções é atingir o próprio Estado ou Município.

3. Imposto sobre a renda e indenizações

Ainda antes de adentrar no exame do caso específico da Consulta, cumpre deixar claro um aspecto que, por vezes, não merece o adequado realce. Trata-se do enquadramento das indenizações perante a legislação do imposto sobre a renda.

Tendência compreensível é a de o Fisco entender que, na medida em que a legislação federal, prevê expressamente a isenção ou não-tributação de certas verbas indenizatórias,[4] então só estariam excluídas da incidência estas verbas; por consequência, todas as demais verbas de caráter indenizatório não expressamente contempladas estariam sujeitas à tributação pelo imposto sobre a renda.

Com a devida vênia do que assim entendam, esta afirmação é incompatível com os dispositivos constitucionais e do Código Tributário Nacional.

De fato, a Constituição de 1988 distingue âmbitos de incidência tributária, contemplando diferentes pressupostos de fato captáveis pela lei tributária. "Renda",

[4] Por exemplo, as contempladas nos incisos IV e V do artigo 6° da Lei federal n. 7.713/88.

"receita", "movimentação financeira" (enquanto existiu esta última referência) são materialidades não equivalentes, circunscritas por critérios específicos que permitem afastá-las e, deste modo, assegurar a sintonia do Sistema Tributário.

"Renda" não é qualquer ingresso de recursos financeiros. O conceito consagrado no Brasil é o de "renda produto" vale dizer, de só configurar renda o que corresponda a um acréscimo patrimonial.

Nas precisas palavras de ALIOMAR BALEEIRO:

"A renda se destaca da fonte sem empobrecê-la."[5]

Este critério é reafirmado pelo Código Tributário Nacional no caput do seu artigo 43 quando define o fato gerador do imposto como:

"... 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." (grifei e realcei)

Note-se (I) "produto" e (II) /I acréscimo patrimonial".

Portanto, só há fato gerador do imposto se houver acréscimo patrimonial, um ganho novo fruto do capital e/ou do trabalho.

Ora, por definição, as indenizações correspondem à recomposição do patrimônio de alguém em função de evento lesivo.

Para fins do presente estudo, fixo-me apenas na hipótese de a lesão atingir o patrimônio existente no passado, de modo a reduzi-lo comparativamente com o que era em momento anterior. Patrimônio no sentido amplo, abrangente dos direitos então titularizados, os quais - se frustrados - podem ensejar uma indenização.

Com esta menção, afasto do debate as indenizações por lucros cessantes (perspectiva que prestigia o futuro) em relação às quais pode, em princípio, configurar-se um acréscimo patrimonial tributável pelo imposto sobre a renda (aquilo que seria auferido no futuro e é objeto da indenização). Deixo também de examinar a questão das indenizações por dano moral que, por si, mereceriam um estudo à parte, pois, a depender da perspectiva que se
adote, podem ser vistas como acréscimo ao patrimônio financeiro do contribuinte.

Olhando apenas para eventos passados que atingiram o patrimônio pecuniariamente dimensionado de alguém, indenizar é tornar" sem dano" aquele patrimônio; não é acrescê-lo, é recompô-lo ao que era antes do evento.

---

[5] *Direito tributário brasileiro,* Rio de Janeiro: Forense, 7ª ed., 1975 p. 172.

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, Ill). 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.

Em suma, 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.

4. Denominação versus natureza jurídica da verba

Na análise de determinado caso concreto, é freqüente surgir o argumento de que toda e qualquer verba está sujeita à incidência do imposto sobre a renda, posto que o § l do artigo 43 do CTN prevê:
“ § l - 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." (grifei e realcei)

No mesmo sentido, o § 4° do artigo 3° da Lei n. 7.713/88 determina que:

"§ 40 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 e realcei)

Neste passo, é preciso proceder a uma distinção.

A denominação é irrelevante.[6] Dar a determinada verba o nome de “/auxílio", “/ajuda" “parcela" ou até mesmo o nome de "indenização" não afasta, por si só, a incidência do imposto federal. Não é o nome que determina o enquadramento tributário de determinada verba. O rótulo é irrelevante para esse fim.

Mas, algo completamente diferente do nome é a natureza jurídica de determinada verba. Esta, sim, é relevante para fins de incidência. É preciso haver acréscimo patrimonial, aquilo que o último dispositivo transcrito menciona como "benefício" e está claramente delineado no artigo 43 do CTN.

De fato, se uma verba é remuneratória de um serviço, ainda que receba outra denominação, haverá incidência do imposto; assim como, na hipótese de o nome adotado ser o de "ajuda", mas sua natureza ser efetivamente de indenização por ato

[6] Também para fins de aferição da eventual quebra de isonomia, a CF/88 em seu artigo 150, II~ considera irrelevante ₀a denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".

lesivo praticado no passado, o nome será igualmente irrelevante e não caberá a incidência.

Portanto, na análise de determinado caso concreto a denominação da verba é irrelevante, mas sua natureza jurídica é decisiva.

5. Que define a natureza jurídica da verba?

Neste passo, é importante ter presente que no debate não se pode confundir duas realidades:

a) uma é a verba em si, originada de determinado evento;
b) outra é a qualificação jurídica dessa verba.

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 crucial 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, a questão crucial é no sentido de saber em que 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.

Para bem compreender o fundamento das respostas que serão apresentadas a seguir, cumpre lembrar o ensinamento singelo, mas profundo, que GIAN ANTONIO MICHELI dava em suas aulas ao dizer que /I o Direito Tributário é um Direito de superposição", no sentido de ter como ponto de partida a realidade fática ou jurídica subjacente para, sobre ela, fazer incidir a
norma impositiva.

Portanto, ao se sobrepor a algo, cumpre ter em mente a relação que se instaura entre a atividade de aplicar a norma tributária e essa realidade fática ou jurídica subjacente. De fato, na aplicação da lei tributária – atividade que cabe à autoridade fiscal realizar - uma etapa importante é a emissão de um juízo que - especialmente tendo em vista a causa jurídica que originou o pagamento - atribui à respectiva verba determinada qualificação jurídica (salário, rendimento, indenização etc.).

Esta qualificação corresponde a um juízo veiculado normativamente sobre aquela realidade (tática ou jurídica) o que supõe identificar quem é competente para emitir esse juízo e quais os eventuais limites ou impedimentos a que submetido.

Assim, é necessário verificar, em cada caso concreto, se:

a) há fundamento para o Fisco emitir esse juízo de qualificação ou se há um impedimento jurídico ao exercício dessa aptidão; e

b) havendo fundamento, se o resultado final dessa qualificação, ainda que conduzisse ao reconhecimento de uma verba tributável, autorizaria o Fisco federal a exigir do contribuinte
algum montante a título de imposto sobre a renda.

Fixemo-nos no primeiro aspecto acima, ou seja, se há fundamento para. o Fisco federal qualificar/requalificar a verba ou se há impedimento para tanto.

Na primeira situação (contrato), parece claro que o Fisco federal pode qualificar ou requalificar as verbas cuja causa jurídica seja o contrato celebrado entre as partes. De fato, neste caso, se inexistir expressa qualificação no contrato, há espaço para tanto. Por outro lado, se o contrato contiver qualificação expressa, esta não tem caráter vinculante do Fisco, nem o juízo por elas emitido impede o exercício da faculdade jurídica de o Fisco federal submeter a verba à incidência que entender cabível. De fato, os negócios jurídicos particulares produzem plenos efeitos perante as partes, mas qualificação contratual não é automaticamente a tributária. A liberdade de contratar não é suficiente para impedir o Fisco de exercer suas competências. O próprio Código Tributário Nacional em seu artigo 126 contem dispositivo que aponta no sentido de os negócios jurídicos entre particulares não produzirem, automaticamente, perante o Fisco, os mesmos efeitos que produzem entre as respectivas partes contratantes.

Na segunda situação (decisão judicial), também parece claro que o Fisco federal não pode requalificar a verba que teve sua natureza jurídica definida pelo Poder Judiciário ao entregar a prestação jurisdicional. De fato, a autoridade da decisão judicial proferida no exercício de competência própria desse Poder produz a norma específica para o caso concreto. Assim, o Fisco federal, nestes casos não pode se substituir ao Poder Judiciário e afastar a qualificação por este realizada para atribuir nova qualificação à verba pertinente. Se o fizer, estará contrariando a decisão judicial.

A terceira situação (lei) necessita de comentários mais amplos, pois envolve aspectos distintos.

Inicialmente cumpre sublinhar o fato de a qualificação - entendida como a emissão de um juizo normativamente veiculado - ter sido 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, por vezes, formulada: pode a lei estadual interferir com a interpretação e aplicação da lei tributária federal?

Esta pergunta envolve um falso problema.

A questão efetiva não é esta, pois obviamente os Estados não têm competência para legislar sobre imposto sobre a renda.

A questão é se o Fisco federal pode afastar a qualificação jurídica de determinada verba que tenha sido atribuída por lei estadual?

A resposta é não, por força da presunção de constitucionalidade de que se reveste toda lei. Portanto, enquanto subsistir o preceito normativo, falece competência ao Fisco federal para afastar a qualificação jurídica ali contida. Para afastá-la é preciso, previamente, buscar a declaração da sua inconstitucionalidade.

Esta resposta seria, em princípio suficiente, mas não se pode esquecer que a razão exclusivamente formal (“é lei") poderia ser objetada.com o argumento de que, ainda que se trate de lei, se o preceito nela contido for 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", então o Fisco federal pode se recusar a acatar a qualificação jurídica ali contida.

Não vejo na Lei Complementar n. 20/2003 e na Lei n. 8.730/2003, uma qualificação jurídica teratológica que possa afastar de plano aplicabilidade.

6. As duas Leis do Estado da Bahia

A Lei Complementar n. 20/2003 e a Lei n. 8.730/2003 dispõem sobre o pagamento de verba pecuniária a específicos agentes públicos: Procuradores e Promotores de Justiça, a primeira, e Magistrados, a segunda.

A disciplina do exercício de suas funções, responsabilidades, deveres e direitos, bem como as respectivas verbas a cargo do Estado que podem surgir no âmbito da atividade concreta exercida por estas categorias, estão submetidas ao denominado "regime estatutário", vale dizer, a uma disciplina legal estrita que deve atender às características e aos interesses do
bom funcionamento do Estado.

Não se trata de mero vínculo contratual, fruto da liberdade de contratar, como ocorre na primeira situação acima mencionada. Trata-se de um regime jurídico específico,

peculiar e inerente à autonomia constitucionalmente assegurada aos Estados o qual encontra na Constituição Federal suas balizas e parâmetros.

Não se está, portanto, perante singela relação jurídica instaurada entre empregador e empregado, nem a qualificação jurídica da verba foi fruto de mero pacto privado celebrado entre partes contratantes. Trata-se de verba inserida no âmbito do regime estatutário que disciplina as categorias de agentes públicos ali enumerados e que, por definição, está integralmente regulado por lei inclusive no que se refere à respectiva remuneração. [7]

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.

Nem se diga que não cabe à lei dizer da natureza jurídica das verbas pagas a servidores, pois o atual § 11 do artigo 37 é explícito ao prever que:

“§ 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." (grifei e realcei)

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, por que a lei não poderia, ela mesma, afirmar esse caráter, especialmente" em relação a verba submetida ao regime estatutário?

7,- Causa jurídica dos pagamentos

Como exposto, as leis estaduais gozam de presunção de validade que só pode ser afastada pelos meios processuais adequados ou unilateralmente pelo Fisco se os preceitos forem manifestamente desprovidos de fundamento.

Se não são “ teratológicos", prevalece o previsto nas leis estaduais e seus preceitos estarão cobertos pela presunção de validade quanto à qualificação da relação jurídica subjacente à qual reconhecem natureza jurídica não alcançada pela incidência tributária federal.

As leis estaduais referem-se a erro cometido quando da conversão dos subsídios dos agentes públicos estaduais de cruzeiro real para URV em 1994 e que ensejou a propositura das Ações Originárias n. 613 e 614 perante o Supremo Tribunal Federal nas quais se pleiteou o pagamento das respectivas diferenças.

Este tema apresenta diversos ângulos e merece um breve resumo para bem situar seu reflexo no caso concreto.

---

[7] Vejam-se, dentre outros, Celso Antonio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo,* Paulo: Malheiros, 25ª edição, 2.008, págs. 252 e 274; Diógenes Gasparini, *Direito Administratioo.*13ª edição, São Paulo: Saraiva, 2.008, pág. 191.

8. Um pouco de história

Em fevereiro de 1.994, foi editada a MP-434 que instituiu a URV e determinou a conversão da remuneração dos agentes públicos em geral pelo valor da URV na data do respectivo crédito (e não pelo valor da URV no último dia do mês).[8] A adoção da data.do crédito - dentro do contexto da disciplina da conversão - implica numa diferença de 10,94% a mais do que se for adotado como parâmetro de conversão a URV do último dia do mês.

A MP-434 não foi convertida em lei e foi editada a MP-457 em março de 1.994 que repetia o mesmo critério.[9] Ocorre que" ao ser convertida na Lei n. 8.880 (de maio de 1994) o artigo 22 passou a determinar a conversão pelo valor da URV do último dia do mês. Isto significou que a remuneração a partir d.e então passou a corresponder a um montante 10,94%menor do que o prevista na MP-434.

Nesse meio tempo, o Congresso Nacional - ao disciplinar as relações jurídicas decorrentes da MP-434 não convertida - editou o Decreto Legislativo n. 17, de abril de 1994 mantendo os efeitos financeiros da MP no âmbito dos três Poderes especificamente para assegurar a liberação, uma única vez, da parcela de 10,94% da remuneração que fora retida no mês de março de 1994.

A partir da vigência da Lei n. 8.880/94, instaurou-se um debate sobre a existência ou não de um erro na conversão para o fim de incluir os 10,94% (denominada "diferença da URV"[por vezes referida como sendo de 11,98%])o que, por vários anos, não foi reconhecido expressamente em lei.

Entendeu-se que o valor previsto no Decreto Legislativo n.17/1994 tinha a natureza de um "abono", sem projeção no tempo; ou seja, sem se incorporar à remuneração dos agentes públicos.[10]

Passaram-se os anos e o debate prosseguia (inclusive com inúmeras ações judiciais pleiteando a "diferença de URV"}até que em 1.998 foi editada a Lei federal n. 9.655 cujo artigo 6° concedia um "abono variável" relativo a. determinado. período, cujo montante corresponderia "diferença entre a remuneração mensal atual de cada magistrado e o valor do subsídio" do Ministro do Supremo Tribunal Federal que vier a ser fixado.

Passaram-se os anos e não foi fixado em lei o valor desse subsídio. Portanto, não foi pago o abono variável da Lei n. 9.655/98.

Em 2002, foi editada a Lei federal n. 10.474 cujo artigo 1° fixa o subsídio de Ministro do Supremo Tribunal Federal e cujo artigo 2° estabelece que o "abono variável" concedido pela Lei n. 9.655/98 "passa a corresponder à diferença entre a renumeração mensal percebida pelo Magistrado, vigente à data daquela lei e a decorrente desta lei" (caput), "descontados todos e quaisquer reajustes remuneratórios percebidos ou incorporados a qualquer título" (§ 1°).

---

[8] Artigo 24.
[9] Artigo 24.
[10] Vide ADI-MC n. 1.257, ReI. MIn. Marco Aurélio, DJ-19.05.1995.

Ou seja, a diferença entre o que cada Magistrado recebia em 1998 e o que foi fixado pela Lei n. 10.474/2002.

Aqui está o ponto!

Fixou-se o subsídio do Ministro do S.T.F. e a diferença entre este e a remuneração individualmente percebida, no lapso temporal previsto na lei, seria pago a título de abono variável.

Meses após esta Lei, é editada pelo Supremo Tribunal Federal a Resolução n. 245/2002 cujo artigo 1°é explícito ao prever:

"Artigo 1o - É de natureza indenizatória o abono variável e provisório de que trata o artigo 2º da lei 10.474, de 2002, conforme precedentes do Supremo Tribunal Federal."(grifei e realcei)

Diante da clareza dessa previsão, encerra-se a discussão quanto à natureza jurídica do abono variável: tem natureza indenizatória. Portanto; não está sujeito à incidência do imposto sobre a renda e o que foi retido deveria ser devolvido ao magistrado.[11]

A questão que remanesceu em aberto era no sentido de saber se o montante desse abono variável englobava ou não a "diferença de URV".

Para os agentes públicos que já estavam recebendo essa diferença, por força de decisão judicial ou administrativa, obviamente que o abono não a englobava, pois era expressamente excluída de sua base de cálculo.[12]

Para os demais, a resposta a esta pergunta é simples: se a "diferença de URV" foi considerada quando da fixação do subsídio do Ministro do S.T.F. (art. 1° da Lei n. 10.474/2002), então, ela (dif. URV) está abrangida pelo valor do abono, pois este corresponde à diferença entre o subsídio e a remuneração individual.

Em números: se o subsídio foi fixado em R$ 100,00 computando-se a diferença de URV de R$ 10,00 e a remuneração individual era de R$ 70,00 então o abono (de R$ 30,00) englobava a diferença de URV, pois esta estava dentro dos R$100,,00que serviram de patamar para cálculo do abono.

Mas, como saber se o subsídio fixado pela Lei n. 10.474/2002 levava em conta a" diferença de URV"?

A resposta não está no texto da lei, mas na estrutura da remuneração de Ministro do S.T,F-então vigente.

À época da Mensagem enviada pelo Presidente do Supremo Tribunal Federal com o projeto que se transformou na Lei n, 10.474/2002 vigorava a Resolução STFn. 195/2000 cujo artigo 1° previa:

---

[11] É o que estabelece a respeito o art. 3°, II da REs. N. 245/2002.

[12] Vide § 1° do art 2° da Lei n. 10.474/2002 e inciso I, do art. 2° da Resolução n. 245/2002 do S.T.F.

"Artigo 1° - A remuneração do Ministro do Supremo Tribunal Federal será integrada das parcelas: R$ 454,53 (Lei 8.880/94) + R$ 1.008,83 (DL n. 2.371/87) + R$ 9.536,74 (Lei 8.448/92), num total de R$ 11.000,00."(grifei e realcei)

Ora, a "parcela da Lei n. 8.880/94" é exatamente a "diferença de URV"!!

Portanto, ao se fixar na Lei n. 10.474/2002 o subsídio do Ministro que serviu de parâmetro para cálculo do abono variável, englobou-se a "diferença de URV" extinguindo, com isto, eventuais pretensões neste sentido que ainda subsistissem.

Aliás, isto foi expressamente apontado na Mensagem que encaminhou o projeto de lei que se transformou na Lei n. 10.474/2002:

"A remuneração total da magistratura da União remanescerá composta unicamente de três parcelas (vencimento básico, gratificação e adicional de tempo de serviço). Não haverá possibilidade de incidir sobre esses valores quaisquer outros percentuais, tal como hoje está a correr, por exemplo, com os 11,98%relacionados com a conversão da URV." (grifei e realcei)

Pode-se concluir que, na fixação do subsídio e, portanto, na dimensão do abono variável, foi levada em conta a diferença de URV.

Daí duas consequências:

1. quem recebeu o abono variável da Lei n. 10.474/2002 e não havia ganho por decisão administrativa ou judicial a diferença de URV estava a recebê-la naquele momento embutida no abono.
2. Ao dizer que o abono da Lei n. 10.474/2002 tinha natureza jurídica indenizatória não sujeita a imposto sobre a renda, o Supremo Tribunal Federal estava a dizer que a "diferença de URV" até então não recebida e que veio a ser embutida abono tem natureza indenizatória.

A natureza indenizatória do abono variável da Lei n. 10.474/2002 e a intributabilidade dessa verba pelo imposto sobre a renda veio a ser reconhecida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no Parecer n. 529/2003 e estendida também ao abono previsto pela Lei federal n. 10.477/2002 aplicável aos Procuradores da República pelo Parecer PGFN n. 923/2003
(ambos referidos na Nota COSITn. 177/2008).

No âmbito dos agentes públicos estaduais, a PGFN entendeu que a natureza da verba era remuneratória (e, portanto, tributada pelo I.R.), salvo no caso do Rio de Janeiro, pois havia lei estadual determinando a aplicação aos Procuradores do Estado do abono previsto na Lei n. 10.477/2002.

Em suma, como reconhecido pela própria PGFN os abonos variáveis previstos nas Leis n. 10.474/2002 e n. 10.477/2002 não são alcançados pela norma de incidência do imposto sobre a renda.

9. As Leis do Estado da Bahia referem-se à ”diferença de URV"

A Lei Complementar n. 20/2003 e a Lei n. 8.730/2003 do Estado da Bahia prevêem expressamente qu~ os pagamentos nelas previstos dizem respeito às diferenças pela conversão de cruzeiro Real para Unidade Real de Valor - URV. Note-se que estas Leis:

a) São de setembro de 2003, portanto, depois da Lei federal n. 10.474/2002 que instituiu o abono que englobava a diferença de URV e da Resolução n. 195/2002 do Supremo Tribunal Federal que afirmou o caráter indenizatório desse abono;

b) Aplicam-se aos que não haviam até então recebido a "diferença de URV" os quais, se estivessem no âmbito federal ou no Estado do Rio de Janeiro, a estariam recebendo embutida no abono e como verba de natureza indenizatória.

o quadro aqui exposto mostra que os dispositivos das referidas leis do Estado da Bahia, ao preverem que as 36 parcelas em que foi dividido o pagamento da diferença de URV tinham natureza indenizatória, não veiculam preceitos despropositados à vista do contexto jurídico da época.

Mais ainda, se em relação a idênticas funções exercidas no âmbito federal e do Estado do Rio de Janeiro admitiu-se o caráter indenizatório por existir lei expressa determinando o pagamento de verba que englobe a URV, cumpre ser assegurado o mesmo tratamento ao Estado da Bahia, sob pena de violação ao artigo 150,II da CF/88.

Ou seja, a qualificação jurídica trazida pelas leis do Estado da Bahia, pode em tese não ser a melhor, mas é razoável.e,. portanto, está afastada a hipótese excepcional de ato teratológico" que possa ser desconsiderado unilateralmente pela Receita Federal do Brasil.

Em suma, ainda que, em tese, possam ser levantadas objeções à qualificação veiculada pelas referidas Leis, elas não suficientes para autorizar o Fisco Federal a, unilateralmente e antes de qualquer providência jurídica que vise afastar a presunção de validade dessas Leis, desconsiderar tais preceitos afastando a qualificação jurídica que deles emana e atribuindo
qualificação jurídica às verbas a que eles se referem.

10. Ainda que verba tributável, o imposto pertence ao Estado da Bahia

Ainda que todas as razões ligadas à natureza jurídica da verba em questão, à presunção de validade das leis do Estado da Bahia e à isonomia de tratamento em relação a situações semelhantes não fossem suficientes para afastar a incidência do imposto sobre a renda no caso concreto, nem assim o Fisco Federal teria legitimidade para exigir o tributo dos contribuintes pessoas físicas que receberam tais verbas.

De fato, se as verbas em questão não têm caráter indenizatório mas remuneratório e, como tal, tributável pelo imposto sobre a renda, então, ao ensejo dos pagamentos feitos, o Estado da Bahia deveria ter procedido à retenção do imposto na fonte, como é de rigor em relação a verbas não indenizatórias.

Ou seja, o caso deve ser visto da perspectiva da falta de retenção do imposto pela fonte pagadora e não de falta de pagamento pelo contribuinte beneficiário da verba.

Esta distinção é da maior importância, pois o regime jurídico a que submetido o imposto na.renda incidente na fonte. - quando a retenção cabe aos Estados - é completamente diferente do regime jurídico a que submetida uma fonte normal, como, por exemplo, uma empresa privada em relação aos salários de seus funcionários.

Realmente, como tive oportunidade de expor em artigo publicado, cujas razões mantenho íntegras,[13] a Constituição Federal de 1988, na linha do fortalecimento de Estados e Municípios atribuiu diretamente a estas entidades a titularidade jurídica sobre o montante do imposto sobre a renda incidente na fonte e não apenas " arrecadado na fonte". Há profundas diferenças entre o regime jurídico da fonte normal (empresas em geral, Bancos em relação a aplicações financeiras etc.) e o aplicável a Estados e Municípios quando investidos dessa qualidade em relação a rendimentos por eles pagos a qualquer título.

11. O regime jurídico da fonte normal

A fonte normal está juridicamente submetida à lei federal do imposto a qual lhe atribui a qualidade de responsável pela retenção e recolhimento do imposto sobre a renda.

Ou seja, encontra-se numa situação de sujeição jurídica que lhe é imposta pela lei federal, pela circunstância de tratar-se de pessoa alcançada pelos preceitos normativos federais inerentes a uma relação jurídica de caráter compulsório instituída pela lei. Empresas em geral, bancos etc. são sujeitos passivos por responsabilidade, porque submetidos, "subordinados" à lei federal.

Na relação jurídica tributária que disciplina a figura da fonte em geral, há uma única entidade no pólo ativo (União) e duas entidades no pólo passivo (contribuinte e fonte). A fonte é obrigada a reter e atua como agente da União, pois exerce conduta concreta que viabiliza a sua (dela União) arrecadação.

A União está investida de dupla qualidade:

a) titular de competência legislativa para instituir o imposto que atingirá o contribuinte e para criar a sujeição passiva a que submetida a fonte; e
b) titular do direito de crédito correspondente ao montante do imposto a ser retido e recolhido pela fonte.

---

[13] *Titu/aridadR de E,tad<>, , Munidpio, sobre o* IR *na [onie* - 0' *artigos* 157,1, *e* 158, *I da CF/88, ~* Horizonte: Fórum de Direito Tributário, n. 3, p. 95-118,2003.

Por sua vez, a fonte exerce um poder material sobre o rendimento pago, deixando de entregar a totalidade a que tem direito o contribuinte, para entregar essa parcela à União; a fonte exerce um poder de reter e está investida de um dever de entregar o respectivo montante, pois o direito à obtenção dessa receita pertence à União.

De forma esquemática, no regime normal de retenção da fonte:

SUJEITO ATIVO:

União (competênciapara instituir + direito decrédito)

SUJEITOS PASSIVOS:

Contribuinte (dever de pagar + sujeição à retenção)

E

Fonte (poder de reter + dever de entregar)

Note-se que a União é titular tanto da competência tributária como do direito de crédito correspondente ao imposto sobre a totalidade dos rendimentos do contribuinte.

A principal consequência dessa estrutura é que a fonte exerce uma função meramente instrumental da arrecadação a ser feita pela União; portanto, a fonte age no interesse da União, vale dizer, no interesse alheio.

Por isso, se houver alguma retenção da fonte superior à legalmente devida, o interesse do contribuinte à sua restituição ou à sua não realização voltam-se diretamente contra a União. O vínculo jurídico substancial instaura-se exclusivamente entre União e contribuinte; a fonte é mero instrumento da arrecadação, sem qualquer titularidade jurídica sobre o montante retido. Aliás, se a fonte não recolher o imposto retido, poderá, em tese, até mesmo cometer um crime contra a ordem tributária.14 Portanto, o dinheiro correspondente ao montante retido não lhe pertence; pertence ao contribuinte ou à União, mas nunca à fonte.

Neste modelo e sempre que se tratar de antecipação do imposto devido quando da declaração anual de ajuste, se a fonte, por qualquer motivo (erro, falta de informação etc.), deixar de proceder à retenção, duas hipóteses se deflagram:

a) se ainda não se esgotou o prazo para o contribuinte entregar sua declaração de ajuste, a pretensão da União volta-se diretamente contra a FONTE, pois esta é a responsável pelo imposto; mas
b) se este prazo já se encerrou, a pretensão da União volta-se diretamente contra o contribuinte.

---

[14] Lei n. 8.137/90, "Artigo 2° Constitui crime da mesma natureza: ... Il- deixar de recolher, prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;" (grifei e realcei)

É o que se lê no Parecer Normativo n. 1/2002 da Coordenadoria Geral da Tributação, aprovado pelo Secretário da Receita Federal:

"Constatada a falta de retenção do imposto, que tiver a natureza de antecipação, antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física .., serão exigidos da FONTE PAGADORA o imposto,
a multa de ofício e os juros. de mora."[15] (grifei e realcei)

E mais adiante estão expostas as razões desse entendimento:

Responsabilidade tributária na hipótese de não-retenção do imposto

12. Como o dever do contribuinte de oferecer os rendimentos à tributação surge tão-somente na declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ... ao se atribuir à fonte pagadora a responsabilidade tributária por imposto não retido, é importante que se fixe o momento em que foi verificada a falta de retenção do imposto: se antes ou após os prazos fixados, referidos acima.

13. Assim, se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ... que a fonte pagadora não procedeu à retenção do
imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigidor pois não terá surgido ainda para 0- contribuinte o dever de oferecer tais rendimentos à tributação. Nesse sentido, dispõe o art. 722 do RIR/1999, verbis:

Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha
retido (Decreto-Lein", 5.844, de 1943, art. 103).

13.1. Nesse caso, a fonte pagadora deve arcar com o ônus do imposto, reajustando a base de cálculo, conforme determina o art. 725 do RIR/1999,a seguir transcrito.

"Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei n", 4.154, de
1962,art. 5°. e Lei n". 8.981,de 1995,art. 63, §2°)."

14. Por outro lado, se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ... for constatado que não houve retenção do imposto,
o destinatário da exigência passa a ser o contribuinte. Com efeito, se a lei exige que o contribuinte submeta os rendimentos à tributação, apure o imposto efetivo, considerando todos os rendimentos, a partir das datas referidas não se pode mais exigir da fonte pagadora o
imposto.

Sublinhe-se a primeira hipótese!

[15] PN-1/2002, disponível no sítio www.receita.fazenda.gov.br acessado em 21,09.2011.

A falta de retenção por parte da fonte (normal) autoriza o Fisco federal a cobrar o imposto exclusivamente da fonte que deixou. de reter, pois ela é a única responsável perante o Fisco Federal. Só nasce o dever do contribuinte, se o Fisco federal quedar-se inerte e não verificar em certo tempo a.conduta da fonte. Trata-se apenas de uma questão operacional de o Fisco
controlar o que é realizado por este seu" agente". Neste caso, a exigência é feita diretamente da fonte e exclui a responsabilidade tributária do contribuinte.

Em suma, o devedor principal é a fonte. Contra ela o Fisco deve se dirigir. Ou exclusivamente (nos casos de incidência exclusiva) ou em caráter originário nos casos como, por exemplo, de remuneração pelo desempenho de certo trabalho, ofício ou profissional por pessoa física. O contribuinte só responde supletivamente, se a fonte for omissa (não houver retenção) e se o
Fisco federal não cobrar em tempo da fonte o respectivo crédito.

Este modelo tem sentido, pois ambos (contribuinte e fonte) são sujeitos passivos do imposto e ao Fisco Federal corresponde o montante relativo ao imposto retido - ou que deveria ser retido - pela fonte pagadora. Com efeito, o ponto de partida deste modelo é a titularidade única da União sobre o valor do imposto sobre a renda como um todo, inclusive o incidente na fonte. Como tal, pode instituir o mecanismo de controle e a atribuição de responsabilidade
passiva que entender pertinente.

12. Quando a fonte é o Estado, o regime jurídico é completamente diferente

Nas hipóteses em que a fonte retentora for um Estado ou um Município, o regime jurídico será completamente diferente, não porque a lei ordinária federal assim disponha, mas porque a Constituição Federal de 1988 - diferentemente das anteriores - estabelece que a situação jurídica subjetiva titularizada pela fonte é de outra natureza.

Até a CFj88, a posição dos Estados em relação à arrecadação do imposto sobre a renda na fonte, se assemelhava à das demais fontes pagadores. A CF/46 é omissa a respeito da retenção na fonte feita pelos Estados.

A Emenda Constitucional n. 18/65 passou a contemplar a previsão no sentido de ser" distribuído" aos Estados o produto da arrecadação na fonte do imposto sobre a renda 1/ sobre os proventos de seus servidores" (artigo 20r II). Ou seja, a arrecadação era exclusiva da União que "distribuiria" (do que é seu) a parcela correspondente ao imposto na fonte.

O Código Tributário Nacional, editado em 1966 e com fundamento na Emenda Constitucional n. 18/65, consagra a previsão de a lei federal poder" atribuir [aos Estados] a condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte" (vale dizer, obrigá-los a agir). "Atribuir a responsabilidade" significa qualificar os Estados como sujeitos passivos do
imposto federal, tal como as fontes em geral. Ou seja, com esta visão, além da redução da amplitude da imunidade recíproca promovida no período do Estado Novo, agora os Estados passaram a ser qualificados como agentes de arrecadação

do tributo federal em benefício e no interesse da União (subordinados à lei tributária federal).

Esta submissão à lei federal vem explícita na CF/67 (art. 24, § 1°) ao prever que o imposto de renda que os Estados "são obrigados a reter como fontes pagadoras de rendimentos do trabalho" lhes pertence. "Pertence" aqui não no sentido de titularidade originária, mas como contrapartida pela submissão ao imperativo da lei federal que os qualificou como fonte (sujeito passivo indireto) e lhes impôs o dever de reter o tributo. Em suma, posição de subordinação à autoridade federal.

A CF/67 na redação da Emenda n. 1/69 voltou a prever a "distribuição" a Estados quando forem obrigados a reter na fonte o imposto (art. 23, § 1°) que - por Emenda n. 17 de 1980 - voltou à redação original da CF/67.

Esta breve exposição da evolução da disciplina anterior à CF/88 mostra que os Estados sempre foram colocados na condição de subordinados à lei federal, no sentido de serem qualificados como sujeitos passivos do imposto de titularidade exclusiva da União, sendo responsáveis por ele e agiam no interesse único da entidade federal. Se bem se desempenhassem nessa obrigação, o produto da arrecadação ser-lhes-ia "distribuído" ou com eles poderia ficar.

Vale dizer, permanecia o modelo acima exposto de haver apenas um sujeito ativo (=União)e dois sujeitos passivos (Estado e contribuinte).

A Constituição Federal de 1988 mudou radicalmente a disciplina. Mudança tão profunda que ainda não foi Plenamente compreendida.

Resgatando a dignidade constitucional das entidades federativas, sua autonomia e posição de igualdade em relação às demais, o artigo 157,I da CF/88 estabelece claramente que pertence aos Estados o produto da arrecadação do imposto "incidente na fonte". Não se trata mais de
"distribuição" e desapareceu a referência à obrigação de reter.

A partir da CF/88, os Estados deixaram de ser agentes de arrecadação de um tributo no interesse e de titularidade jurídica da União.

A CF/88 coloca o Estado como sujeito ativo da obrigação tributária, ao lado da União. Atribui ao Estado capacidade tributária ativa em relação ao imposto incidente na fonte. A competência tributária (legislativa) é exclusiva da União, mas a capacidade tributária ativa (credor da obrigação) é repartida entre União e Estado de modo que o imposto incidente na fonte é do Estado e só será da União o que - ao ensejo da declaração de ajuste - exceder ao
incidente na fonte.

Imposto sobre a renda INCIDENTE na fonte: este é o objeto da titularidade do Estado; ou seja, aquele imposto que resultar da adequada interpretação e aplicação da lei tributária federal, AINDA QUE NÃO TENHA SIDO RETIDO - Primeiro é preciso incidir para depois reter. Ciente disto, a CF/88 atribuiu originariamente ao Estado o produto da arrecadação do

imposto incidente e não apenas no retido (como o faziam as disposições constitucionais anteriores).

Portanto, o Estado é o único e exclusivo titular da totalidade do imposto da renda que incida na fonte.

Aqui está a profunda mudança. Nos textos anteriores, o Estado era titular do produto da arrecadação do imposto cobrado na fonte, no sentido de pertencer-lhe o resultado material da atividade concreta de reter. O retivesse dele seria.

Na 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.

Como tiver oportunidade de afirmar no texto já referido:

"Em suma, a titularidade que a Constituição Federal atribui a Estados e Municípios não é sobre o imposto meramente "retido" (=de fato retido), mas sim sobre o imposto "incidente" (=que resultar do Direito ap1icável.) Cabe-lhes o imposto que resultar da adequada aplicação da legislação à situação de fato concreta e não apenas o montante que tiverem faticamente retido em razão do pagamento de rendimentos que efetuarem.

Por conseguinte, a inexistência -de retenção (fato material) no momento oportuno, é evento posterior ao surgimento do direito do Estado ou do Município ao produto da arrecadação do pertinente imposto sobre a renda. Não elimina nem restringe o direito que nasceu a seu
favor. Tendo nascido o direito, o tema não é de sua existência, mas sim da adoção de providências concretas no sentido de seu exercício. A falta de retenção também não

atribui à União valores que a Constituição afirma que não lhe pertencem! Os valores sempre foram (desde a incidência) de titularidade de Estados e Municípios, e continuam sendo, ainda que não tenha havido, de sua parte, a adequada ação material a tempo e hora. Entender o contrário é distanciar-se da previsão constitucional expressa."[16]

Se o Estado proceder a uma retenção maior do que a devida, a pretensão do contribuinte volta-se diretamente contra ele (e não contra a União);[17] da mesma forma, se o Estado retiver a menor quem tem legitimidade para cobrar o que deixou de ser retido é o próprio Estado.

Em nenhuma hipótese, a União responde pela restituição do excesso retido pelo Estado, assim como em nenhuma hipótese tem legitimidade para cobrar do contribuinte o que dele não foi retido.

13. Paradoxos de pretender enquadrar o caso concreto como hipótese normal de fonte

A tendência detectável em alguns pronunciamentos é no sentido de afirmar que, por não ter havido retenção na fonte sobre determinada verba, caberia aplicar o regime normal de fonte exigindo do contribuinte (agente público) o imposto de renda que resultar da sua declaração, como nas demais hipóteses de fonte, inclusive por uma razão de isonomia de tratamento que não admite qualquer distinção em função da respectiva função exercida (CF/88, art. 150,II).

Com a devida vênia dos que assim possam entender, este raciocínio - além das várias razões constitucionais que o afastam - conduz a paradoxos insuperáveis.

Com efeito, se fosse o caso de uma fonte normal aplicar-se-ia o PN-01/2002acima referido. Ora, este Parecer Normativo é.explícito ao prever que a pretensão do Fisco federal volta-se diretamente contra a fonte e dela deve ser exigido o pagamento do imposto não retido; o dever de o contribuinte incluir em sua declaração como rendimento tributado o valor recebido só nasce com o transcurso do prazo para a entre.ga da sua declaracão no ano subsequente. [18]

Assim, por exemplo, se em 2.004 (ou até abril de 2.005) o Fisco federal tivesse tomado alguma iniciativa no sentido de verificar o tratamento que o Estado estava dando aos pagamentos objeto da Consulta e discordasse da inexistência de retenção na fonte, pergunta-se: Contra quem o Fisco federal deveria se dirigir? De quem a Receita Federal deveria cobrar o imposto de renda não retido?

o paradoxo é que a resposta só poderia ser: "da fonte que não reteve". Mas, no caso, a fonte é o Estado e esse imposto sobre a renda pertence a ele e não à União (CF/88, art: 157, I) !!! Óbvio que o Estado nada deve à União. Sua omissão em reter

---

[16] *Titularidade de Estados e Municípios,* cit., grifei e realcei.

[17] Esta, aliás, é a jurisprudência assente do Superior Tribunal de Justiça consagrado na súmula n. 447: "Os Estados e o Distrito Federal são partes legítimas na ação de restituição de imposto *w*. / . renda retido na fonte proposta por seus servidores."

[18] Vide itens 12 e 13 do *PN-01j2002.*

não tornou o Estado "responsável pelo pagamento", e - daí o paradoxo - se fosse responsável só poderia sê-la diante do respectivo credor constitucionalmente qualificado: ELE PRÓPRIO !
Portanto, não há fundamento para exigir do Estado o imposto por ele não retido na fonte.

Dirá alguém que o Fisco federal só veio a fazer a verificação tempos depois, quando já tinha se esgotado o prazo para os contribuintes apresentarem suas declarações de imposto sobre a renda e que, neste caso, aplicar-se-ia a outra parte do PN-01/2002 que afirma dever a cobrança dirigir-se diretamente ao contribuinte.

Mas aí surge outro paradoxo!

De fato, esta conclusão é paradoxal, pois se, na hipótese anterior, fica nítido que o Fisco federal não pode tomar a iniciativa de cobrar.o respectivo valor diretamente do Estado, pois o imposto não lhe pertence, então dever-se-ia concluir que o Fisco federal "ganharia" a titularidade sobre esse montante pelo simples fato de permanecer inerte.

Daí o paradoxo: a inércia do Fisco federal faria nascer um direito de cobrar que não existe se ele for diligente! Ou seja, "omita-se no dever de fiscalizar um tributo que não lhe pertence que, com o tempo, a partir de certa data, você tornar-se-á credor desse montante"!

Paradoxo evidente.

Conclusão manifestamente incompatível com as normas constitucionais e legais.

Nem se diga que a atitude do Fisco visaria evitar uma quebra de isonomia.

Isto porque, como visto, não cabe ao Fisco federal julgar inconstitucional lei estadual que determina a qualificação jurídica de determinada verba paga no âmbito do regime estatutário. Ainda que fosse inconstitucional tal qualificação, isto deveria ser reconhecido mediante os
trâmites jurídicos pertinentes. Além disso, há precedentes em que a própria Receita reconheceu o caráter indenizatório de verba semelhante.

Por fim, ainda que a qualificação veiculada pelas leis referidas na Consulta for inconstitucional e, por decorrência, as verbas recebidas forem tributáveis pelo imposto sobre a renda, tratar-se-ia de caso de falta ou insuficiência de retenção do imposto na fonte. Nesta hipótese, a titularidade do respectivo crédito será exclusivamente do Estado que pode tomar a iniciativa de cobrar dos agentes o valor que não foi retido à época própria.

Em suma, ou a verba tem caráter indenizatório e Estado e contribuintes agiram bem-(aquele não reteve e estes não a submeteram à tributação na declaração de ajuste), ou a verba não tem caráter indenizatório e, neste caso, o Estado andou mal por não ter retido e, a partir do momento em que isto for adequadamente reconhecido, cabe-lhe cobrar dos beneficiários o
valor que lhes foi pago a maior, se ainda não estiver prescrito o respectivo crédito.

Portanto, não há quebra de isonomia, nem é o Fisco federal a autoridade competente para afirmá-la ou recompô-la cobrando valor sobre qual não tem legitimidade.

14. O prazo para o Estado cobrar.o que não reteve

Na hipótese de inexistente ou insuficiente retenção na fonte de um imposto sobre a renda que o Estado deve reter, cabe-lhe tomar a iniciativa de reaver o excesso pago aos beneficiários.
Ocorre que, corolário do princípio da segurança jurídica, é a estabilização das relações que tem no transcurso do tempo um elemento impeditivo da adoção de providências contra o eventual devedor.

Em matéria tributária, dois prazos estão genericamente previstos:
a) cinco anos para constituir o crédito tributário; e
b) cinco anos para cobrar o crédito definitivamente constituído.

Num tributo submetido ao regime de lançamento de ofício ou por declaração (CTN art.146 e 149) a regra geral é que a partir da ocorrência do fato gerador começa a correr o primeiro prazo que impulsiona na direção da realização do lançamento, do qual o auto de infração é modalidade, para só iniciar-se o segundo prazo com o encerramento da fase administrativa de
discussão da respectiva exigência.

Nestes casos, o Fisco precisa constituir o crédito para viabilizar (no final do procedimento administrativo) a inscrição da dívida e a expedição da certidão de dívida ativa, título executivo extra-judicial hábil para embasar um processo de execução e, com este, atingir o patrimônio do devedor. Ou seja, o momento final deste modelo é o atingimento patrimonial do contribuinte.

Este modelo, porém, não se aplica no caso de lançamento por homologação (CTN art. 150) nem, no caso da Consulta, de fonte que tem legitimidade para cobrar o imposto sobre a renda, mas não reteve na época oportuna.

Em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crédito já está constituído pela simples ocorrência do fato gerador. É a lei que determina diretamente o surgimento do crédito, independente da edição de qualquer ato ou procedimento administrativo objetivando constituí-lo.

É o que tenho sustentado há muito tempo[19] e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consagrou ao concluir q_ue,nessa hipótese, corre prazo de prescrição para cobrar a dívida tributária, posto que o crédito tributário já está constituído e definido seu montante (por exemplo, pelo documento informativo emitido pelo contribuinte.[20]

---

[19] *Dinâmica da tributação,* 1a edição, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979 e 2a edição, 2007, Rio de Janeiro: Forense, nesta a pág. 171/172 inclusive com referências à jurisprudência do STJ.
[20] Vejam-se, dentre outros, estes mais recentes: RE.sp.n. ?145.128: ReI. MIn. Eliana Calmon, 2f#?'/c"), Turma, DJe 26.03.2010; Ag.Rg. n. 954.069, ReI. Min. LUIZ Fux, 1 Turma, DJe 14.09.2009 (es~ último refere vários precedentes do STJ).

Por outro lado, essa mesma Lei no § lOdo seu artigo 70 determina que " § 10 - O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-a a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a
qualquer título." (grifei e realcei)

Note-se que o atingimento do patrimônio do contribuinte é IMEDIATO. Não há necessidade de mediar um ato ou procedimento de constituição do crédito, pela singela razão de, por força da lei, este crédito já estar constituído.

Por estar constituído o crédito, a Lei determina que a fonte, no exercício de um poder jurídico, pratique o ato material de tomar uma parcela do patrimônio do contribuinte correspondente à alíquota aplicada ao valor do respectivo rendimento. Não é instaurada uma fase 1/ contenciosa" que só depois de concluída permitiria receber o tributo que incidiu e fez nascer o respectivo
crédito.

Isto significa que o crédito já está devidamente aparelhado, apto a deflagrar os atos materiais de satisfação da respectiva pretensão arrecadatória.

No caso concreto da Consulta, os rendimentos foram percebidos; portanto, - caso se reconheça não terem caráter indenizatório - tornou-se naquela data devido o imposto, e a fonte estava autorizada a praticar o ato material de atingimento patrimonial consistente na retenção.

Ou seja, o procedimento de arrecadação estava em fase adiantada de execução faltando apenas a conduta material de reter. Isto significa que o modelo de retenção na fonte prescinde de uma fase de apuração e acertamento que seja prévia e sujeita a contraditório. Trata-se do exercício de um poder jurídico direto que, por si só, satisfaz o interesse jurídico titularizado pelo que dele investido. No regime de fonte, não é caso de intimar, abrir prazo de defesa para depois reter. O crédito está constituído desde o momento em que o rendimento foi percebido.

Na medida em que a retenção (ato final) não foi realizado, mas - como exposto - subsiste a legitimidade e o direito de o Estado haver o imposto correspondente à retenção não feita, trata-se de promover a respectiva cobrança junto ao beneficiário.

Note-se que o poder jurídico não exercido a tempo e hora e sobre
um objeto definido (aquela determinada verba) não pode ser exercido em outro momento sobre outra verba. Vale dizer, a fonte não tem legitimidade para, por exemplo, hoje, reter sobre vencimentos ou subsídios agora pagos o que não reteve na época oportuna e sobre a verba qualificada pelas leis como indenizatória.

Trata-se, isto sim, de cobrar o respectivo montante amigável ou judicialmente, mas sempre dentro do prazo prescricional aplicável às dívidas tributárias (pois trata-se de imposto sobre a renda), ou seja, o prazo de 5 (cinco) anos previsto no artigo 174 do Código Tributário Nacional.

Termo inicial desse prazo é a data em que a retenção poderia ter sido feita, vale dizer a data em que ocorreu cada um dos pagamentos previstos nas leis estaduais examinadas, posto que o direito de o Estado haver o que lhe cabe já estava devidamente aparelhado, inclusive a ponto de viabilizar o atingimento patrimonial direto.

15. Falta de fundamento para aplicar multa

Derradeiro tema a ser enfrentado consiste na inaplicabilidade de multas aos beneficiários que, à vista das informações que lhes foram fornecidas pelo Estado da Bahia (através de seus órgãos pertinentes) deixaram de incluir em suas declarações de ajuste os valores recebidos nos termos das duas leis referidas na Consulta.

Entendo tratar-se de caso em que não há fundamento jurídico para aplicação de penalidades aos beneficiários que se encontrem em tal situação. Com efeito, o Código Tributário Nacional em seu artigo 136 veicula regra que tem suscitado muito debate quanto à natureza objetiva, ou
não, da infração tributária. Em seus primórdios, vicejou a tendência de interpretar o dispositivo no sentido de concluir que a infração tributária teria caráter formal, consumando-se com a mera conduta do contribuinte ou responsável.

Esta interpretação nunca foi pacífica, embora pudesse ter sua razão de ser à vista do período histórico em que editado o CTN. De fato, quando de sua publicação (1.966) vigorava a redação original da parte geral do Código Penal de 1.940que - sob a luz da teoria das causas - abria espaço para serem admitidas infrações puramente objetivas, como as contravenções penais, às quais as infrações administrativas (por extensão, as tributárias) eram assemelhadas.

Ocorre que, além das inúmeras vozes que se levantaram contra essa interpretação do CTN, desde 1.984 a base teórica do Direito Penal foi alterada para introduzir na parte geral do Código Penal preceitos em sintonia com a denominada teoria finalista da ação que dá relevo ao elemento subjetivo do tipo infracional.

Com isto, passou a ser reconhecido que a c conduta para ser considerada uma infração, deve apresent~r um elemento subjetivo a ser aferido em cada caso.

Esta visão acabou por ser captada pelo Judiciário que tem afirmado a necessidade de verificar esse elemento subjetivo, inclusive nas infrações tributárias. Este entendimento ecoou no Superior Tribunal de Justiça cujos acórdãos mais recentes afirmam o caráter subjetivo da infração tributária, como se verifica, exemplificativamente nos seguintes:

"I. A responsabilidade pela prática de infração tributária, malgrado o disposto no art. 136 do CTN, deve ser analisada com temperamentos, sobretudo quando não resta comprovado Que a conduta do vendedor encontrava-se inquinada de má-fé. Em hipótese como tais, tem emprego o disposto no art, 137 do CTNr que consagra a responsabilidade subjetiva. Precedentes."[21]

494.080/RJ, Ia Turma, ReI. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de

[21] REsp. n. 267.546, ReI. Min. João Otávio de Noronha, 2a Turma, DJ-Ol.02.2006 (grifei e realcei).

16.11.2004; REsp 699.700jRS, Ia Turma, ReI. Min. Francisco Falcão, DJ de 3.10.2005;REsp 278.324/SC, 2a Turma, ReI. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 13.3.2006". [22]

A isto se acrescente, que - ainda que houvesse crédito a favor da União - o caso seria alcançado pela Lei federal n. 9.784/99 que regula o processo administrativo federal na parte que dispõe sobre os critérios materiais a serem atendidos na aplicação da legislação federal. Esta Lei é aplicável, pois o Decreto n. 70.235/72 que disciplina o procedimento tributário não contem regras de caráter material sobre os parâmetros a serem atendidos nas decisões
que envolvam a aplicação de sanções (caso típico dos autos de infração). Assim, a teor do seu artigo 69, a Lei n. 9.784/99 toma-se aplicável subsidiariamente.

Ora, o artigo 2°, único da Lei n. 9.784/99 é explícito ao prever que o primeiro critério a ser adotado no processo administrativo é atuar" conforme a lei e o Direito". Ou seja, seguir as disposições explícitas previstas por lei, mas também os princípios gerais de Direito que transcendem os preceitos específicos para veicular parâmetros abrangentes de conduta e qualificação jurídica dos eventos, dentre os quais ganha realce a proteção da boa-fé do
cidadão e da confiança nas autoridades públicas.

No caso, a não inclusão das verbas recebidas como rendimentos tributados se deu. em absoluta boa-fé, posto que à vista de preceito explícito contido nas leis estaduais mencionadas e confiando nos informes neste sentido fornecidos pelas autoridades estaduais em que a verba constava com rendimento não tributável.

Além disso, esse mesmo dispositivo da Lei federal n. 9.784/99 em seu inciso VI contempla critério específico a ser adotado no âmbito das penalidades, ao prever que:

"VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de
obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento interesse público;" (grifei e realcei)

Note-se o teor do dispositivo. Ao dizer estar "vedada" significa serem ilegais as condutas administrativas que descumprirem o referido critério.

Este critério consiste em as sanções não poderem ser aplicadas em medida superior ao estritamente necessário ao atendimento do interesse público.

Ora, no caso, estamos diante de situação em que o interesse público federal seria ao recebimento de um imposto por ter havido omissão da parte do Estado (ao não retê-lo na fonte). Ou seja, não é um interesse público originário da entidade federal. Mais do que isso, o Fisco federal - como expõe a Consulta - pôde alcançar os beneficiários, porque estes informaram em suas declarações o ocorrido. Ou seja, não houve omissão por parte deles. Ao
contrário, estes levaram ao Fisco federal os elementos para que ele procedesse aos controles que julgasse adequados.

---

[22] REsp. n. 777.732, ReI. Min. Denise Arruda, r Turma, DJe 20.08.2008, grifei e realcei.

Portanto, se, apenas para argumentar, existisse interesse público federal inerente ao caso, ele corresponderia - quando muito - ao recebimento do imposto sem qualquer penalidade, máxime multa de ofício (75%). Aplicar multa extrapola o estritamente necessário ao atendimento do interesse público e, a teor do artigo 2°,único, VI da Lei federal n. 9.784/99, configura ilegalidade.

Se tanto não bastasse, o artigo 5°,XLVIda CF/88 assegura a todos o direito à individualização da pena o que implica em ela ser graduada de acordo com os elementos objetivos e subjetivos da infração, o que repele as sanções únicas e uniformes sem qualquer graduação.

Assim, como não existe uma regra legal tributária específica dispondo sobre a graduação da pena, incide o artigo 108 do Código Tributário Nacional que estabelece o dever de a autoridade administrativa aplicar: a analogia, os princípios gerais de direito tributário e de direito público e a equidade.

Para garantir o direito fundamental à graduação da pena e à proporcionalidade da sanção, cumpre sejam considerados os elementos subjetivos da conduta dos beneficiários (boa-fé, lisura de comportamento, pleno fornecimento das informações etc.) o que confirma a falta de
proporcionalidade na aplicação de qualquer multa tributária em relação aos beneficiários que se conduziram do modo acima exposto.

Por fim, se todo o exposto não fosse suficiente, ainda seria o caso de cancelar por equidade a multa eventualmente aplicada, pois os beneficiários - como exposto na Consulta - não tiveram qualquer responsabilidade pelo fato de não ter havido a incidência na fonte e de terem seguido os preceitos das leis estaduais e os informes recebidos.

No sentido de caber a aplicação de equidade para cancelar multa tributária quando não há dolo do contribuinte, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é reiterada:

"2."Apesar de prever o art. 136 do CTN que a
responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito é
objetiva, admitem-se temperamentos na sua interpretação,
diante da possibilidade de aplicação da eqüidade e do
princípio da lei tributária in dubio pro contribuinte - arts.
108, IV e 112. Precedentes: REsp 494.080-RJ,Rel. Min. Teori
Albino Zavascki, DJ 16.11.2004;e REsp 699.700-RS,Rel. Min.
Francisco Falcão, DJ 3.10.2005."(REsp 278.324jSC; Rel. Min.
João Otávio de Noronha, DJ13.3.2006)." [23]

E, mais recentemente:

"2. A Corte de origem afastou a multa correspondente a 60%

[23] AgRg no Resp. n. 982.224,Rel. Min. Mauro Campbell Marques, **Z-** turma DJe 27.05.2010(gr~/ e realcei).

sobre o creditamento irregular de lCMS prevista na legislação
estadual paranaense (art. 55, § 1°, III. "a", da Lei 11.580/96). E
assim o fez com fundamento na equidade, diante das circunstâncias fáticas do caso concreto (inexistência de dolo contribuinte e aplicação dos princípios da proporcionalidade
e da boa-fé).

3. "Não há como prevalecer a tese deduzida em sede de agravo regimental, no sentido de que a violação aos artigos 108 e 136 do CTN independe de análise de prova, sob o argumento de
que a lei estadual que regulamenta o lCMS não autoriza a exclusão da multa fiscal pelo princípio da eqüidade. Descabe a este Superior Tribunal de Justiça apreciar ofensa a lei local.
Súmula 280/STF " (AgRg no AgRg no REsp 327.387 /PR, ReI. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJ de 30.8.2004). Pela incidência da Súmula 7/STJ, confiram-se também: REsp 494.080/RJ, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ de 16.11.2004; REsp 254.276/SP; Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJde 28.3.2007."24

A isto se acrescente que o artigo 65 da Lei federal n. 9.784/99 determina a revisão das penalidades aplicadas sempre que ficar demonstrada a inadequação da sanção aplicada, o que resultará configurado caso se torne definitiva decisão proferida, recentemente, por Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em relação a exigência que se insere na
matéria suscitada na Consulta em que houve cancelamento da multa por erro escusável.25 Ora, quando menos por isonomia e equidade é de se cancelar igualmente a multa de ofício aplicada a todos os demais contribuintes que se encontrem na mesma situação.

Em suma, seja qual for a ótica adotada, não vejo fundamento para a aplicação da multa de ofício aos que se conduziram da forma relatada.

16. Resposta aos quesitos

À vista das considerações expostas - que devem ser tomadas como parâmetros do sentido das respostas dadas a seguir -, passo a responder diretamente aos quesitos formulados:

1. Considerando o previsto na Lei federal n. 10.474/2002e o disposto na Resolução n. 245/2002do Supremo Tribunal Federal, a Lei Complementar n. 20/2003e a Lei n. 8.730/2003ambas do Estado da Bahia, ao qualificarem a verba nelas prevista como de natureza indenizatória, veicularam preceito manifestamente inconstitucional?

Não. Embora se trate de matéria controvertida, o exame das circunstâncias e do contexto vigorante à época da edição das leis estaduais mostra existirem elementos para considerar que o abono variável previsto na Lei federal englobou a parcela

[24] AgRg no Resp. n. 1.129.805, ReI. Min. Benedito Gonçalves, 1" turma, OJe 13.05.2011 (grifei ~ realcei).
[25] Conforme informação fornecida pelas ConsuIentes.

correspondente à diferença da URV resultante da Lei 11. 8.880/94. Na medida em que o Supremo Tribunal Federal emitiu
pronunciamento afirmando a natureza jurídica da verba, inclusive à vista de precedentes do próprio Tribunal, é no mínimo razoável entender que a verba contemplada nas leis estaduais comunga da mesma natureza jurídica daquela prevista na lei federal. Não há manifesta inconstitucionalidade nas mencionadas leis estaduais.

2. O Fisco Federal tem legitimidade para, unilateralmente e na esfera administrativa, afastar a qualificação jurídica da verba prevista na Lei Complementar n. 20/2003e na Lei n. 8.730/2003ambas do Estado da Bahia e reclassificar vantagem funcional deferida a agente público estadual?

Não. As leis estaduais mencionadas tratam de verba integrante do regime estatutário de remuneração de agentes públicos do Estado, matéria de sua competência legislativa, inclusive para definir a respectiva natureza jurídica. As leis estaduais gozam de presunção de constitucionalidade que só poderia ser afastada por medida judicial pertinente. A desconsideração administrativa e unilateral só poderia ocorrer se o preceito fosse
manifestamente teratológico o que não sé dá no caso concreto.

3. É da titularidade exclusiva do Estado o imposto sobre a renda incidente na fonte sobre os rendimentos e demais pagamentos por ele feitos a seus agentes?

Sim. Este é o preceito inequívoco do artigo 157, I da CF/88. Esta titularidade é sobre a totalidade do imposto sobre a renda que deva incidir na fonte e não apenas sobre o montante que vier a ser de fato retido pelo Estado. A CF/ 88 trouxe profunda alteração no regime da retenção do imposto que deixou de ser uma titularidade singela sobre o que fosse faticamente retido, para abranger todo o imposto que juridicamente deva incidir na fonte.

4. Não sendo tributada na fonte determinada verba pelo Estado, mas tendo sido apresentada a informação do seu recebimento na declaração de renda anual pelo contribuinte, transfere-se para o fisco federal alguma legitimidade de atuação?

Não. A titularidade é exclusiva do Estado. Não há legitimidade subsidiária da União para cobrar o imposto que deva incidir na fonte. A União não tem nenhuma legitimidade sobre o montante do imposto incidente na fonte. O fato de o Estado não ter realizado a retenção não atribui qualquer legitimidade à União sobre o montante do imposto não retido.

5. Diante do disposto no art. 157, inciso I, da Constituição Federal a Receita Federal do Brasil tem competência para lavrar autos de infração, cobrar e receber valores a título de imposto de renda que não foram objeto de retenção na fonte pelo Estado-membro quando do pagamento de retribuição devida a agentes estaduais?

Não. A realização material da retenção e o eventual exercício do direito de cobrar o que não foi retido são de titularidade exclusiva do Estado. A regra do artigo 157, I da CF/88 implica em o Estado ter capacidade tributária ativa e ser o único credor da obrigação tributária resultante da incidência na fonte.

6. Se o imposto fosse considerado devido, o fato de os agentes do Estado da Bahia terem preenchido suas declarações anuais de rendimentos de boa-fé e segundo informes oficiais fornecidos pelo Estado (ainda que posteriormente contestados pelo Fisco Federal), justificaria desde logo o afastamento de alguma imposição de multa tributária?

Sim. As infrações de natureza tributária não têm caráter meramente objetivo. Na sua constatação cumpre verificar o elemento subjetivo da conduta. As circunstâncias relatadas na Consulta mostram a boa-fé dos agentes públicos e o fato de sua conduta ter sido realizada em plena confiança nas informações oficiais recebidas. Estes aspectos implicam inexistir elemento subjetivo a justificar a incidência e a aplicação de qualquer multa aos agentes
públicos que se encontrem nessa situação.

7. Caso venha a ser considerado que a verba recebida não tem natureza indenizatória, cabe exclusivamente ao Estado da Bahia a cobrança montante do imposto sobre a renda incidente na fonte?

Sim. Se a natureza jurídica da verba prevista nas leis estaduais não for indenizatória, mas remuneratória, seu pagamento estava sujeito – na data em que realizado - à retenção do imposto de renda na fonte o qual cabe exclusivamente ao Estado da Bahia.

8. Na hipótese do quesito anterior, a cobrança desse montante pelo Estado estará sujeita a prazo prescricional? Em caso afirmativo, qual a dimensão desse prazo e seu termo inicial?

Sim. O crédito tributário estava devidamente constituído desde o momento em que os rendimentos foram percebidos pelos agentes públicos. Não havia necessidade de ato ou procedimento específico para constituir o crédito tributário; a lei já construiu um modelo em que até mesmo o poder de atingir o patrimônio do contribuinte estava autorizado. Portanto, o prazo para o Estado vir a cobrar o montante não retido tem natureza prescricional.O prazo de prescrição, no caso da Consulta, é o previsto no artigo 174 do Código Tributário Nacional, e
seu termo inicial é o momento em que os rendimentos foram percebidos pelos agentes; ou seja,é de cinco anos contados da data em que ocorreu cada pagamento ou crédito.

R DE Revista Eletrônica de Direito do Estado
Direito do Estado.com.br O Direito Público da Cidadania

Referência Bibliográfica deste Trabalho:

Conforme a NBR 6023:2002, da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:

GRECO, Marco Aurélio. Imposto Sobre a Renda: Valores Pagos a Agente Públicos Estaduais a Título de Diferença de URV. Falta de Fundamento Jurídico Para a União Cobrar o Imposto. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 30, abril/maio/junho de 2012. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-30-ABRIL-2012-MARCO-AURELIO-GRECO.pdf>. Acesso em: xx de xxxxxx de xxxx

Observações:

1) Substituir "x" na referência bibliográfica por dados da data de efetivo acesso ao texto.

2) A REDE - Revista Eletrônica de Direito do Estado - possui registro de Número Internacional Normalizado para Publicações Seriadas (*International Standard Serial Number*), indicador necessário para referência dos artigos em algumas bases de dados acadêmicas: **ISSN 1981-187X**

3) Envie artigos, ensaios e contribuição para a Revista Eletrônica de Direito do Estado, acompanhados de foto digital, para o e-mail: rede@direitodoestado.com.br

A REDE publica exclusivamente trabalhos de professores de direito público. Os textos podem ser inéditos ou já publicados, de qualquer extensão, mas devem ser fornecidos em formato word, fonte arial, corpo 12, espaçamento simples, com indicação na abertura do título do trabalho e da qualificação do autor, constando na qualificação a instituição universitária a que se vincula o autor.

Publicação Impressa / Informações adicionais: