



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10183.721946/2010-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-009.651 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de março de 2023
Recorrente MARCEL SOUZA DE CURSI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2008

ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa trazidos apenas em grau de recurso, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, por preclusão processual.

VERBA CLASSIFICADA POR LEI ESTADUAL COMO DE NATUREZA INDENIZATÓRIA. INCIDÊNCIA DE IRPF.

São tributáveis as verbas de natureza eminentemente salarial em relação às quais não existe qualquer isenção concedida pela União, ente constitucionalmente competente para legislar sobre imposto de renda.

LEGITIMIDADE PASSIVA.

É legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário quando constatado, após a data prevista para a entrega da Declaração de Ajuste Anual, que os valores não foram oferecidos à tributação, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

IRPF. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE. RESPONSABILIDADE DO BENEFICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 12.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações relativas a: erro e arbitrariedade na determinação do imposto devido, responsabilidade da fonte pagadora, contradição e erros da exigência tributária, dificuldade de obtenção dos documentos detidos pela fonte pagadora, afronta aos princípios da oportunidade e da especificação; e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes Freitas, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

Relatório

Trata-se de exigência de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) complementar do ano-calendário de 2008, apurada em decorrência de classificação indevida de rendimentos na declaração de ajuste anual decorrentes do trabalho assalariado e declarados como isentos, sendo desclassificados pela fiscalização como tal, uma vez que se referem a diárias pagas pelo Governo do Estado de Mato Grosso a integrante do grupo Tributação, Arrecadação e Fiscalização, pagas em desacordo com a hipótese de isenção prevista no artigo 39 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório proferido pelo julgador de piso (fls. 199 e ss):

Foi apresentada impugnação em 03/01/2011 (fls. 101/158), por meio da qual o interessado, após qualificar-se e resumir os fatos, apresentou sua defesa, acompanhada de cópia de documentos (fls. 159/186), cujos pontos relevantes para a solução do litígio são:

- é fiscal de tributos estaduais do Estado de Mato Grosso, o qual instituiu verba de natureza indenizatória em compensação às despesas presumidas dos servidores em efetivo exercício com transporte, alimentação e hospedagem, por meio da Lei Complementar Estadual nº 169/2004, a qual é recebida pelos fiscais que estivessem em efetivo exercício em substituição ao sistema de fornecimento de transporte e de pagamento de alimentação e hospedagem e os pagamentos passaram a ser efetuados antecipada e presumidamente em vez de pagamento para cada uma das despesas;

- a autoridade lançadora intimou o Estado de Mato Grosso, como fonte pagadora, a retificar a DIRF de todo o grupo de servidores que receberam a verba indenizatória, tendo ele impetrado mandado de segurança contra o termo de intimação e obtido provimento liminar autorizando-o a não efetuar a retificação para classificar como renda as verbas indenizatórias pagas em exercícios anteriores e, mais à frente, ainda manejou ação cível originária perante o STF, tendo obtido liminar no sentido de autorizar a continuidade do pagamento das verbas indenizatórias sem a retenção do imposto de renda e, ainda, impedindo que a Receita Federal lhe impusesse qualquer restrição/sanção;

- deve ser considerado que a classificação dos rendimentos não foi realizada pelo autuado, mas decorreu da lei estadual que dispõe sobre o regime jurídico administrativo dos cargos que compõem o grupo TAF, demonstrando que a relação jurídica tributária existente entre a fonte pagadora, o servidor público e a Receita Federal é una e assim deve ser considerada, em virtude das peculiaridades que o pacto federativo impõe;

- ademais, não à toa, há, no máximo, solidariedade na responsabilidade pelo débito tributário entre a fonte pagadora e o servidor público, como assevera o artigo 722 do RIR/99 sobre a obrigação da fonte pagadora quanto ao recolhimento do imposto ainda que não o tenha retido (que transcreve), sendo que nesses casos, onde a retenção na fonte é exclusiva, a regra que impõe a solidariedade ganha reforço do princípio constitucional do pacto federativo, porque são indissociáveis as situações da fonte pagadora e do contribuinte;
- se a fonte pagadora pode classificar determinado rendimento como não incidente do imposto de renda, o servidor não pode ser compelido ao recolhimento do tributo, mormente se existe decisão judicial (no âmbito do STF) que autoriza a o Estado de Mato Grosso a não proceder à retenção da verba indenizatória para em virtude do disposto em lei complementar;
- para uma mesma relação jurídica não podem existir duas soluções, no caso não ser tributável para efeito de retenção na fonte e tributável para o servidor beneficiário, daí ser inteiramente aplicável a suspensão do presente processo administrativo fiscal até que haja final solução da ação em trâmite perante o STF, com fundamento no artigo 62 do Decreto nº 70.235/72, pois, pela solidariedade, a decisão judicial aproveita também ao autuado;
- está-se diante de hipótese onde a fonte pagadora, ao tratar o pagamento como não tributado, assume a condição de tê-lo efetuado de forma líquida, cabendo o ajustamento da base de cálculo para cobrança direta e exclusiva da fonte pagadora, na forma do artigo 725 do RIR/99, como diz o item 13 do Parecer Normativo nº 01/2002 da Receita Federal sobre pagamentos efetuados deliberadamente pela fonte pagadora sem a respectiva retenção do imposto (que transcreve);
- desde os termos de intimação ao Estado de Mato Grosso, relativos aos anos-calendário 2006 a 2008, houve a notificação da Delegacia da Receita Federal à fonte pagadora quanto à falta de retenção do imposto, tendo ela se insurgido e formalizado administrativa e judicialmente que não efetuará a retenção, exatamente a hipótese tratada no item 13 do parecer normativo, demonstrando que foi constatada a falta de retenção antes do prazo fixado para entrega da declaração de ajuste anual, situação que permanece congelada no tempo, haja vista a superveniência de ordem judicial liminar;
- assim, sendo hipótese do artigo 725 do RIR/99, sobrevém que, arcando sozinha a fonte pagadora com o ônus do imposto sem emissão de outro informe de rendimentos ao beneficiário, há pois uma tributação exclusiva na fonte, como esclarece o P.N. nº 01/2002 nos trechos que transcreve, e, portanto, o sujeito passivo nesse caso é a fonte pagadora, estando o autuado exonerado da responsabilidade pelo recolhimento do tributo que deve ser retido pelo seu empregador;
- há ainda outra matéria de ordem preliminar a impedir que o lançamento prospere, qual seja a incompetência da autoridade fiscal, por decorrência da interpretação do disposto no artigo 157, I, da Constituição Federal que trata sobre o destino do produto da arrecadação do imposto sobre a renda retido na fonte pelos Estados (que transcreve), tendo a agente fiscal afrontado o princípio da legalidade, porque questiona administrativamente a natureza jurídica das verbas indenizatórias instituídas em lei estadual para os servidores públicos estaduais;
- a interpretação contextual do artigo 157, I, da CF, conduz-nos à conclusão de que a União não pode atribuir sentido jurídico diverso do que está previsto na norma estadual que disponha sobre remuneração de servidor público estadual, sendo essa a razão de o constituinte ter atribuído aos entes federados a receita proveniente da arrecadação do imposto de renda incidente sobre os rendimentos auferidos pelos seus servidores;
- se o fisco federal discorda da natureza jurídica atribuída por lei às verbas indenizatórias deve recorrer ao poder judiciário, mas não administrativamente

afastar a aplicação da lei estadual que instituiu a verba compensatória das despesas com transporte, alimentação e hospedagem;

- do texto normativo que a instituiu, fica evidenciado que a percepção da verba indenizatória associa-se ao efetivo exercício do cargo pelo servidor público, assim como pelo cumprimento das ordens de serviço das quais ele não pode se omitir, sendo que a classificação como rendimentos não tributáveis não ocorreu de forma aleatória, ao revés, baseou-se em lei estadual validamente editada pelo parlamento estadual, não havendo nenhum inconveniente jurídico em se conferir presumidamente verba específica de valor fixo para compensar despesas do servidor público com transporte, alimentação e hospedagem no exercício de suas atividades, conforme jurisprudência do STJ que transcreve;

- é curioso notar que a autoridade lançadora trata de forma distinta, do ponto de vista tributário, a indenização de transporte que se paga aos servidores públicos federais, como se observa do disposto no artigo 60 da Lei nº 8.112/90, no artigo 1º, inciso III, 'b', da Lei nº 8.852/94 e no artigo 7º da Lei nº 9.003/95 (que transcreve), não sendo demais recordar que o STJ, em diversas ocasiões, já atestou a natureza indenizatória da verba instituída pela Lei complementar estadual nº 169/2004, conforme jurisprudência que transcreve;

- não caracteriza renda, assim, a verba indenizatória recebida pelo impugnante como compensação pelas despesas havidas com transporte, alimentação e hospedagem, sendo de anotar que os servidores não tem direito à sua percepção em caso de afastamentos legais, não integrando ainda os proventos de aposentadoria, não tendo havido acréscimo patrimonial por haver recebido a verba antecipadamente, pois não se beneficiou de transporte em veículos oficiais e tampouco percebeu diárias para cumprimento de suas atividades no âmbito do Estado;

- não convence, portanto, a assertiva da agente fiscal que, no auto de infração, mencionou que a verba paga aos servidores do Grupo TAF nada mais é do que uma gratificação mensal (e não de caráter eventual) paga em função do seu desempenho funcional e deve ser entendida como rendimento do trabalho sujeito à incidência do imposto de renda, sendo que ela não se ocupou de infirmar, com provas, a natureza indenizatória da verba paga pelo Estado de Mato Grosso, contentando-se com afirmações genéricas e negando a própria exegese da lei estadual que caracteriza a verba como indenizatória;

- com relação ao autuado, a consideração da verba indenizatória como remuneratória acarretará a própria ilicitude de sua percepção, porquanto acima do teto remuneratório previsto no artigo 37, XI, da Constituição Federal, e, para o ano-calendário 2008, estará acima do teto constitucionalmente previsto, pertencendo ao Estado de Mato Grosso e não ocorrendo qualquer aquisição de disponibilidade financeira ou jurídica;

- se a verba for realmente remuneratória, como caprichosamente quer a agente fiscal, a situação é que o autuado deverá restituí-la à sua fonte pagadora, já que não poderia ter recebido valores acima do teto previsto na Constituição Federal, pertencendo estes valores ao Estado de Mato Grosso e sendo impossível a tributação de renda pertencente a estado-membro, nos termos do artigo 150, VI, "a", da Constituição Federal;

- reitera-se o pleito da suspensão do presente processo administrativo tributário até o julgamento final da ação cível originária, ou, se assim não entender, que a base tributável respeite o teto remuneratório previsto na CF, que foi de R\$ 11.350,00 para o ano-calendário 2008, excluindo o que exceder ao referido valor por não poder se considerar adquirida a sua disponibilidade econômica em razão da precariedade jurídica sobre sua natureza;

- há pendência de pronunciamento judicial acerca da natureza da verba indenizatória de que trata a Lei Complementar Estadual nº 169/04, existindo

decisórios judiciais que conservam o status quo até o respectivo julgamento final do mérito, os quais excluem provisoriamente a verba indenizatória do campo de incidência do imposto de renda, e, por isso, a fonte pagadora Estado de Mato Grosso classifica como indenizatória a natureza desta verba nas informações que presta à Receita Federal e a seus servidores públicos, se abstém de fazer a retenção e não retifica a DIRF relativa ao pagamento da referida verba;

- porém, sem esperar pela prestação jurisdicional, antecipando indevidamente o mérito judicial e criando fato contrário ao writ liminar da prestação jurisdicional e ao artigo 62 do Decreto nº 70.235/1972, a ilustre auditora exigiu por outro meio o imposto de renda na fonte obstado pelas decisões judiciais indicadas, resultando assim não ficar judicialmente obrigado a abster-se de cobrar o tributo da fonte pagadora, pois a relação jurídica é uma, abrangendo a fonte pagadora e o beneficiário, sem sujeitar-se a abster-se de constituir o crédito conforme preceitua a mencionada legislação federal e as ordens judiciais;

- de que adiantam as referidas liminares e a presunção de constitucionalidade das leis complementares estaduais que embasam o pagamento da verba indenizatória pela fonte pagadora, se o autor é coagido por ato administrativo a mudar sua declaração de imposto de renda, sob pena de auto de infração e multa se não reclassificar como remuneratória a natureza da verba indenizatória, a qual lhe foi paga e informada pelo Estado de Mato Grosso como não tributada, o que o artigo 62 do Decreto nº 70.235/1972 não permite;

- o ato administrativo é viciado e nulo, pois o impugnante não faz mais do que cumprir as referidas leis estaduais que são constitucionais, declarando as tais verbas indenizatórias conforme a natureza fixada nas referidas leis e corroborada pelas liminares concedidas no mandado de segurança e na ação civil originária, estando o fisco a exigir do autor comportamento que a União não reproduz, porque a indenização de transporte instituída por ela através da lei federal nº 8.112/1990 está expressamente excluída da incidência do imposto de renda pela lei federal nº 9.003/1995;

- no que se refere à certeza do direito invocado pelo impugnante, além da presunção de constitucionalidade das normas estaduais, da existência de decisórios judiciais e da litispendência, encontramos ainda, caso houvesse incidência, a incompetência dos fisco federal para fiscalizar a essência das verbas pagas pelo estado-membro e inúmeros precedentes do STJ que atestam a natureza indenizatória da verba paga por força das leis complementares estaduais nº 169/2004 e 234/2005 e lei ordinária estadual nº 8.555/2006, conforme ementas de acórdãos que transcreve;

- no que tange propriamente à existência de dano de difícil ou incerta reparação, cabe asseverar que o auto de infração aplica multa e exige imposto de renda na fonte devido pela fonte pagadora, fazendo-o em impagável montante que, além de indevido, é absurdo e pode causar a ruína financeira, patrimonial, familiar e profissional do impugnante, bem como colocando-o em desvantagem em relação a seus pares e impedindo-o de executar o seu trabalho com eficiência porque estará financeiramente recebendo menos que seus iguais de grupo ocupacional de trabalho;

- com relação exclusivamente aos valores pagos pela fonte pagadora a título de verba indenizatória, a autoridade administrativa não detém competência administrativa ou judicial para discuti-los, porque isso caracteriza intromissão indevida na autonomia organizacional dos entes federados e na própria titularidade atribuída pela Constituição Federal à receita proveniente de tais rendimentos, pois se a receita do imposto de renda incidente sobre os rendimentos dos servidores estaduais pertence à fonte pagadora Estado de Mato Grosso, não é razoável crer que a autoridade administrativa possa interferir administrativamente na natureza jurídica das verbas pagas para constituir imposto que, ao fim, não lhe pertence, transcrevendo jurisprudência do STJ e do STF sobre a matéria;

- a fonte pagadora é o responsável tributário por substituição relativa ao imposto de renda retido na fonte, pois o responsável é quem direta ou indiretamente está

vinculado com o fato gerador do tributo, sem, no entanto, tê-lo pessoalmente praticado, cuja obrigação decorre de expressa disposição legal, que no caso em apreço está insculpida na própria constituição, bem como em artigos do CTN que transcreve;

- sendo assim, o substituto legal tributário, no caso o Estado de Mato Grosso, se eventualmente não reteve ou não recolheu o tributo devido oportunamente, deve responder pelo seu pagamento porque a lei lhe impôs esta obrigação, ficando excluída a responsabilidade do impugnante, que na hipótese é igualmente vítima do comportamento da fonte pagadora, que fixou a classificação da verba indenizatória sem participação influência ou interferência do impugnante;

- não tem sentido a DRF/Cuiabá abandonar a imposição à fonte pagadora e o ajustamento da sua conduta para tentar alcançar o referido objetivo através da instauração de conflito e litígio com o impugnante, desrespeitando a litispendência e o instituto da responsabilidade tributária por retenção, pois a questão é judicial, sendo dever da RFB tratar o assunto primeiramente no plano da tributação, já que sabe e conhece formalmente a posição da fonte pagadora conforme o processo judicial que tramita na Justiça Federal;

- embora as autoridades administrativas expressamente saibam que se trata do mesmo pagamento apreciado do ângulo do beneficiário, afastam o writ judicial e legislação federal para exigir indevidamente do beneficiário aquilo que o Decreto nº 70.235/1972 e a Justiça liminarmente impedem que fosse cobrado, por existir dúvida sobre a incidência ou não do tributo, sendo óbvio que não se pode lavar o auto de infração contra o beneficiário que tenha recebido e declarado os valores no formato praticado pela fonte pagadora sem com isso incorrer na violação do § único do artigo 62 do Decreto nº 70.235/1972, bem como sem desrespeitar o mérito da ordem judicial, o que é proibido no Estado de Direito.

Ao final pede a suspensão do processo até o julgamento final da ação cível que discute a relação jurídico-tributária objeto desse processo e a nulidade do auto de infração que captou pessoa física não responsável pelo recolhimento, por contrariar o artigo 62 do Decreto nº 70.235/1972 e desrespeitar as ordens judiciais e por incompetência da autoridade lançadora.

Pede ainda a improcedência do lançamento por ser indenizatória a verba instituída pela lei complementar estadual nº 169/2004 e a insubsistência do auto de infração em razão de o Estado de Mato Grosso poder pretender a restituição dos valores recebidos acima do teto remuneratório, caso prevaleça o entendimento de que a verba é remuneratória, ou ao menos sobre o valor que exceder ao teto remuneratório previsto na CF, que no caso foi R\$ 11.350,00 para o ano-calendário 2008.

Finalmente, pede o cancelamento dos atos executórios que embasaram o auto de infração conforme preceitua o § único do artigo 62 do Decreto nº 70.235/1972.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande (DRJ/CGE), por unanimidade de votos, julgou a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário lançado. A decisão restou assim ementada (fl. 198):

VERBA DE NATUREZA INDENIZATÓRIA.

São tributáveis as quantias que não se destinam ao ressarcimento de desfalque patrimonial imediato, mesmo se classificadas por lei estadual como isentas de imposto sobre a renda.

LEGITIMIDADE PASSIVA.

É legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário quando constatada após a data prevista para a entrega da Declaração de Ajuste Anual, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção.

Recurso Voluntário

O contribuinte foi cientificado da decisão de piso em 24/5/2012 (fl. 215) e, inconformado, apresentou o presente extenso recurso voluntário em 19/6/2012 (fls. 218 a 314), com os seguintes capítulos:

- 1 – Do erro e arbitrariedade na determinação do imposto devido;
 - 2 – Da responsabilidade tributária da fonte pagadora;
 - 3 – A responsabilidade judicial da fonte pagadora;
 - 4 – Ainda sobre a responsabilidade tributária da fonte pagadora;
 - 5 – Da responsabilidade da fonte pagadora por atos praticados;
 - 6 - Da contradição e erros da exigência tributária;
 - 7 – Da dificuldade de obtenção dos documentos detidos pela fonte pagadora;
 - 8 – Do princípio da oportunidade e da especificação;
 - 9 – Das considerações recursais adicionais: a partir deste capítulo o recorrente repisa as exatas teses já apresentadas quando da impugnação;
 - 10 – Neste capítulo apresenta o resumo de seus requerimentos.
- É o relatório.

Voto

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

O recurso é tempestivo, porém somente será conhecido parcialmente. Isso porque as teses recursais apresentadas nos Capítulos 1 a 8 do recurso foram trazidas somente em recurso submetido à apreciação da segunda instância administrativa, constituindo em flagrante inovação recursal, eis que não submetidas à apreciação da primeira instância.

Conforme inciso III do art. 16 e art. 17 do Decreto nº 70.235/72, copiados abaixo, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, os motivos de fato e direito em que se fundamentam o recursos e os pontos de discordância em relação ao lançamento deverão ser apresentados, via de regra, na impugnação, admitindo-se que novas razões sejam trazidas no recurso voluntário somente quando essas se prestarem a contrapor a decisão recorrida, o que não acontece no presente recurso:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (grifei)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

As alegações ou matérias trazidas em grau de recurso devem se limitar àquelas abordadas pelo recorrente em sua impugnação, de forma que as discordâncias não apresentadas na impugnação não poderão mais ser apresentadas em grau de recurso, sob pena de supressão de instâncias, uma vez que não foram apreciadas pela julgadora de piso, estando assim, preclusas.

Quanto às demais alegações, o recorrente repete em recurso os exatos termos da impugnação, de forma que, por concordar como o julgador de piso, adoto seus fundamentos expostos no voto conduto do acórdão recorrida, transcrevendo-os no necessário.

9.1.1 DA SUSPENSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXISTÊNCIA DE LIMINAR PERMITINDO A CONTINUIDADE DA CLASSIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS COMO VERBA INDENIZATÓRIA. AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA Nº 1701, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Inicialmente, quanto ao pedido de suspensão do presente julgamento até o final do julgamento da ação cível originária nº 1701, proposta pelo Estado de Mato Grosso em face da União, conforme se manifestou o julgador de piso:

... reitera o autuado sua argumentação a respeito de ter havido descumprimento das determinações judiciais de forma indireta, ao se tributar o beneficiário dos rendimentos ao invés da fonte pagadora, o que deveria ensejar no mínimo a suspensão deste processo administrativo até o julgamento final dos processos judiciais em curso. Não há porém qualquer determinação legal de suspensão do processo administrativo durante tramitação de processo judicial cuja matéria não seja discutida pelas mesmas partes envolvidas em ambos os processos, o que não ocorre no presente caso como já visto.

O argumento não pode prosperar, na medida em que desvirtua o cerne do fato gerador do imposto de renda para desobrigar o beneficiário que obteve a renda ou o provento, conforme previsto no artigo 43 do CTN. Como tem orientado a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a lei não excluiu a responsabilidade do contribuinte que aufera a renda ou provento, que tem relação direta e pessoal com a situação que configura o fato gerador do tributo e, portanto, guarda relação natural com o fato da tributação. Assim, o contribuinte continua obrigado a declarar o valor por ocasião do ajuste anual, podendo, inclusive, receber restituição ou ser obrigado a suplementar o pagamento. A falta de cumprimento do dever de recolher pela fonte, ainda que importe responsabilidade do retentor omissor, não exclui a obrigação do contribuinte que auferiu a renda de oferecê-la à tributação, como, aliás, ocorreria se tivesse havido o desconto na fonte.

Também não houve o descumprimento de qualquer ordem judicial para não efetivação do presente lançamento, mesmo de forma indireta, o que aliás não poderia jamais ocorrer sob pena da decadência de eventual lançamento ao final da disputa judicial. O que existe, em determinadas situações, é a suspensão da cobrança de matéria definitivamente constituída na esfera administrativa até o término do processo judicial movido pelo autuado sobre idêntica matéria. Nas demais situações, deve o processo administrativo prosseguir normalmente, sendo aplicável no presente caso, em que a infração foi constatada após a data de entrega da DIRPF/2009, a súmula do CARF nº 12:

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

Acrescente-se que, conforme consta do Auto de Infração (fls. 11/12):

A liminar requerida foi deferida em parte para suspender o Termo de Intimação nº 145 apenas na parte que determina a imediata retificação a DIRF, podendo a Receita Federal prosseguir com os demais atos do procedimento de fiscalização.

9.1.2 DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DO AUTUADO. RENDIMENTOS SUJEITOS À RETENÇÃO EXCLUSIVA NA FONTE. SUJEIÇÃO PASSIVA DA FONTE PAGADORA

Preliminarmente, alega ele também sua ilegitimidade passiva, por entender que tais rendimentos seriam, eventualmente, sujeitos a tributação exclusiva na fonte, o

que acarretaria a sujeição passiva exclusivamente da fonte pagadora, sendo portanto nulo o presente auto de infração, por contrariar o artigo 62 do Decreto nº 70.235/1972. Esta sua conclusão baseia-se no fato de que ele entende que está-se diante de hipótese onde a fonte pagadora, ao tratar o pagamento como não tributado, assume a condição de tê-lo efetuado de forma líquida, cabendo o ajustamento da base de cálculo para cobrança direta e exclusiva da fonte pagadora, na forma do artigo 725 do RIR/99, como diz o item 13 do Parecer Normativo nº 01/2002 da Receita Federal sobre pagamentos efetuados deliberadamente pela fonte pagadora sem a respectiva retenção do imposto.

Diz o citado item 13 do Parecer Normativo nº 01/2002:

“13. Assim, se o fisco constatar, antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, que a fonte pagadora não procedeu à retenção do imposto de renda na fonte, o imposto deve ser dela exigido, pois não terá surgido ainda para o 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-Lei nº. 5.844, de 1943, art. 103).”

Ocorre entretanto que a hipótese descrita neste item não ocorreu no presente caso, em que a DRF/Cuiabá/MT constatou que o Estado de Mato Grosso não havia reclassificado os rendimentos do ano-calendário 2008 em 21/10/2009, quando foi expedido o Termo de Intimação Fiscal nº 145 (fls. 44/45), por meio do qual a fonte pagadora foi intimada a retificar a sua DIRF dos anos-calendário 2006 a 2008 e informar os valores pagos ou creditados mensalmente a todos os servidores a título de verba indenizatória.

Nesta data, o autuado já havia entregue tempestivamente sua DIRPF/2009 há quase seis meses, haja vista o registro no Receitanet ocorrido em 29/04/2009 (fl. 02), não sendo mais portanto o caso da aplicação do citado item 13, que refere-se à constatação pelo fisco antes do prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual. Pelo contrário, entendendo a autoridade lançadora que o rendimento deveria ter sido tributado na fonte como antecipação mas não o foi, aplica-se o item 14 do já citado parecer

“14. Por outro lado, se somente após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, após a data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual, no caso de pessoa jurídica, 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.”

Deste modo, agiu corretamente o fisco ao exigir do impugnante o imposto devido sobre estes rendimentos, não sendo também o caso de se aplicar a nulidade por infringência ao artigo 62 do Decreto nº 70235/1972, primeiramente porque a ordem judicial parcialmente deferida no Mandado de Segurança nº 2009.36.00.020009-2 (fls. 69/71) foi deferida a favor do Estado de Mato Grosso contra o Termo de Intimação Fiscal nº 145 (e sua reiteração pelo de nº 146), cuja matéria não tratava da tributação no beneficiário, e segundo porque em 18/08/2010 o juiz afirmou que “...tenho que a Receita Federal em nenhum momento descumpriu a decisão liminar, mas apenas está cumprindo com suas obrigações institucionais.”

Semelhante situação existe na Ação Cível Originária nº 1.701 (fls. 171/174), na qual foi concedida ao Estado de Mato Grosso parcialmente a tutela pleiteada “...para proibir à ré de impor quaisquer sanções ao estado-autor decorrentes da não

retenção de valores a título de imposto sobre a renda alegadamente incidente sobre os auxílios alimentação, transporte e hospedagem pagos aos servidores em comprovada atividade...”, reiterando o ministro Joaquim Barbosa que “Não concedo a antecipação de tutela para que [a União] se abstenha de exigir o imposto de renda sobre as verbas indenizatórias instituídas pelas leis complementares estaduais nº 169/2004 e 234/2005...”.

Como visto, as liminares das mencionadas ações judiciais não entraram no mérito da classificação dos rendimentos como verba indenizatória, como pretende o contribuinte, tratando apenas da não retenção, o que não impede a Receita Federal de verificar o cumprimento da obrigação tributária pelo beneficiário do rendimento e efetuar o lançamento quando entender cabível.

Nesse mesmo sentido, colaciono jurisprudência desta Turma, Acórdão 2202-009.521, julgado em 7 de dezembro de 2022, relatado pelo Conselheiro Mario Hermes Soares Campos:

IRPF. AUSÊNCIA DE RETENÇÃO NA FONTE. RESPONSABILIDADE DO BENEFICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 12.

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

...

Quanto à responsabilidade pelo tributo objeto do presente lançamento, cumpre repisar que a responsabilidade da fonte pagadora, pela retenção do imposto sobre a renda, extingue-se no prazo fixado para a entrega da DIRPF. Aplicável à presente hipótese o verbete sumular nº 12 deste Conselho, que possui efeito vinculante, devendo ser observado pelos Conselheiros, que apresenta a seguinte dicção: “*Súmula CARF n.º 12. Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção. (Vinculante, conforme Portaria MF n.º 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).*” Dessa forma, independentemente da ocorrência da retenção, tratando-se de rendimentos tributados, a falta de oferecimento à tributação por parte do beneficiário dos pagamentos o sujeita à exigência do imposto correspondente, com os devidos acréscimos legais.

9.1.3 – LANÇAMENTO. INCOMPETÊNCIA DA UNIÃO. TRIBUTO CUJO PRODUTO DA ARRECADAÇÃO PERTENCE AO ESTADO DO MATO GROSSO. NULIDADE.

Outro argumento da impugnação diz respeito à incompetência da União para legislar sobre tributo cuja arrecadação pertence ao Estado, entendendo o autuado que somente o Estado pode legislar sobre o imposto de renda cujo produto lhe pertence. Este raciocínio entretanto é incorreto ao vincular a destinação da arrecadação do tributo, norma do direito financeiro, com a competência para instituir suas regras de incidência, norma do direito tributário. Isto porque o imposto de renda é tributo federal e somente a União é o sujeito ativo para legislar sobre ele, como já decidiu o STJ no Resp nº 9.417/SP:

“1. O imposto de renda constitui tributo federal, cujo sujeito ativo é exclusivamente a União. 2. Destinação do tributo. A norma constitucional que reserva aos municípios a receita do imposto de renda que eles retêm na fonte só incide depois de adimplida a regra de tributação; essa destinação resulta de norma de direito financeiro, que estabelece relação jurídica entre pessoas de direito público, nada significando para o contribuinte. 3. Falta de retenção na fonte. O que o município deixou de reter na fonte a título de imposto de renda só pode ser cobrado pela União.”

O imposto sobre a renda é tributo de competência privativa da União, conforme disposição contida no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988, estando aí compreendida a competência para legislar sobre hipóteses de incidência, não-incidência e isenção. Neste sentido, a Carta Federal de 1988, ao disciplinar o Sistema Tributário Nacional, estabeleceu a repartição material da competência tributária para os entes autônomos da Federação. Com isso, designou expressamente as espécies tributárias pertencentes a cada esfera governamental, tangendo à União a competência tributária do imposto sobre a renda. Ora, o ente federativo que recebe originariamente a competência tributária, detém, de regra, o poder para instituir, regulamentar, fiscalizar, arrecadar a exação que lhe diz respeito. A competência tributária é indelegável e pressupõe a competência legislativa plena.

Além disto, o texto constitucional estatui em que medida o conjunto dos entes federativos, cooperando entre si, promovem a repartição das receitas tributárias. Por outras palavras, a Constituição Federal definiu os critérios acerca da repartição das receitas tributárias entre os níveis estatais componentes da Federação. Não se pode portanto confundir competência tributária com capacidade tributária, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho:

“A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos. (...)”

Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando todos os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa. (...) É perfeitamente possível que pessoa habilitada para legislar sobre tributos edite a lei, nomeando outra entidade para compor o liame, na condição de sujeito titular de direitos subjetivos, o que nos propicia reconhecer que a capacidade tributária ativa é transferível.” (CARVALHO, Paulo de Barros, in Curso de Direito Tributário, 14ª edição, São Paulo, Saraiva, 2002, pp. 211 a 213).

Como muito bem observou o Parecer PGFN/CAT nº 1925/2008, ao analisar caso semelhante, o imposto de renda na fonte que não foi retido será objeto de lançamento tributário de ofício, efetuado pela Receita Federal, e o crédito apurado será cobrado com base nos instrumentos legais existentes, incluindo a execução fiscal prevista na Lei n.º 6.830/1980. Isso não afasta a possibilidade de destinar ao Estado as quantias que não foram retidas, nos termos do art. 157, I, da CF/88. É que a competência para instituir e legislar sobre o imposto de renda, a lavratura do auto de infração, a execução fiscal, convivem perfeitamente com a idéia de que, uma vez efetuado o pagamento à União, seja a receita correspondente ao imposto que deveria ter sido retido destinada a quem pagou os rendimentos. Ou seja, a execução do crédito tributário pela União e a destinação de parte da receita arrecadada ao Estado, correspondente ao imposto de renda incidente na fonte que não sofreu retenção, não são incompatíveis.

9.2.1 NATUREZA INDENIZATÓRIA DA VERBA INSTITUÍDA PELA LEI COMPLEMENTAR ESTADUAL Nº 169/2004. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. CLASSIFICAÇÃO BASEADA EM LEI.

Afirma ainda o impugnante que a verba de valor fixo recebida para compensar despesas do servidor público com transporte, alimentação e hospedagem no exercício de suas atividades não caracteriza renda, tendo natureza indenizatória como compensação pelas despesas havidas com transporte, alimentação e hospedagem. Entretanto, para sabermos se determinada verba tem ou não natureza

indenizatória é necessário sabermos se ela se destina à recomposição do patrimônio, se configura ou não acréscimo patrimonial, que se constitui em uma das formas de renda definidas no Código Tributário Nacional.

Para tanto é preciso utilizar-se de princípios do direito civil, pois, para que não seja passível de incidência de imposto sobre a renda, o rendimento que se diz possuidor de caráter indenizatório deve prestar-se ao ressarcimento de desfalque patrimonial imediato ou dano emergente causado ao indivíduo. Em decorrência do artigo 43 do CTN é fundamental a verificação da existência ou não de acréscimo patrimonial, ou seja, acréscimo consubstanciado em renda ou proventos de qualquer natureza. Assim, a incidência depende da natureza do dano a ser reparado. Nesse sentido, ensina Hugo de Brito Machado, cuja tese foi acolhida no Superior Tribunal de Justiça (STJ):

“É possível, portanto, afirmar-se que a indenização, quando não consubstancie um acréscimo patrimonial, não enseja a incidência do imposto de renda, nem da contribuição social sobre o lucro. Certamente a incidência, ou não, desses tributos, depende da natureza do dano a ser reparado, pois é a partir da natureza desse dano que se pode concluir pela ocorrência, ou não, de acréscimo patrimonial. (...) A indenização por dano patrimonial pode ensejar, ou não, um acréscimo patrimonial. Isto depende do critério de sua fixação. Se fixada a indenização mediante a avaliação do dano, evidentemente não se pode falar em acréscimo patrimonial. A indenização neste caso apenas repara, restabelecendo a integridade do patrimônio. É possível, porém, que em se tratando de indenização cujo valor seja previamente fixado em lei, ou em contrato, ou resulte de acordo de vontades, ou de arbitramento, termine por implicar um acréscimo patrimonial. Neste caso, sobre o que seja efetivamente um acréscimo patrimonial incidirão os tributos que tenha neste o respectivo fato gerador. (Hugo de Brito Machado, Regime Tributário das Indenizações, obra coletiva, coordenador Hugo de Brito Machado, SP, Dialética, 2000, p. 108, texto retirado do Embargos de Divergência em Agravo nº 586.583 - RJ (20050154907-3)/STJ, Rel. Ministro José Delgado).”

No presente caso, a verba é recebida mensalmente em valor variável dentro de limites distintos estabelecidos para cada categoria funcional, dependendo o valor a cada período do desempenho trimestral da arrecadação estadual, medida pelo seu incremento em relação ao período anterior e ao orçamento anual. Fica claro assim que ela não se destina a ressarcir efetivas e reais despesas havidas pelos servidores no exercício de suas funções, já que todos os servidores de determinada categoria funcional recebem o mesmo valor em determinado mês independente de quanto gastaram com transporte, alimentação e hospedagem neste período. Mais ainda, fiscais e agentes que tenham eventualmente se deslocado de sua cidade para o cumprimento de suas tarefas em igual período e distância recebem valores totalmente distintos, relativos a sua categoria funcional, não tendo portanto esta verba o caráter indenizatório de ressarcimento de desfalque patrimonial imediato que permitiria caracterizá-la como isenta de imposto sobre a renda.

A alegada isenção deste rendimento como se fossem diárias, com base no artigo 39 do RIR/1999, não pode prosperar, pois o conceito de diárias lá utilizado abrange o pagamento de despesas de alimentação e pousada por serviço eventual por conta do empregador realizado em município diferente do da sede de trabalho, enquanto que o valor recebido com base na legislação estadual do Mato Grosso se vincula expressamente a incremento de arrecadação, sem mencionar qualquer deslocamento, em muito se assemelhando à forma de cálculo de pagamentos realizados a várias categorias funcionais que se denominam “Gratificação de Produção” e “Gratificação de Produtividade”.

Quanto à afirmativa de falta de isonomia em relação à indenização de transporte paga aos servidores públicos federais, não se verifica lacuna legal ou ausência de disposição expressa que permita, na seara administrativa, a aplicação da analogia, pois a legislação tributária identifica de modo cristalino a isenção relativa à indenização de transporte apenas quando percebida por servidor público da União. A interpretação sobre outorga de isenção, nos termos previstos no artigo 111, II, do

CTN, faz-se literalmente e de forma restritiva, razão pela qual não há porque se estender o alcance do citado dispositivo às indenizações de transporte percebidas por servidor público estadual.

Ao se tratar de quantia fixa, que independe de comprovação do gasto, nítido o seu caráter remuneratório.

9.2.2 VERBA REMUNERATÓRIA. TETO REMUNERATÓRIO. RECURSOS DO ESTADO. IMUNIDADE RECÍPROCA. VIOLAÇÃO.

Alega o impugnante que se a verba for realmente remuneratória deverá restituí-la à sua fonte pagadora, já que não poderia ter recebido valores acima do teto previsto na Constituição Federal, pertencendo estes valores ao Estado de Mato Grosso e sendo impossível a tributação de renda pertencente a estado-membro. Deste modo, caso fosse cabível a tributação, deveria limitar-se ao teto remuneratório do ano-calendário 2008 de R\$ 11.350,00.

Tal raciocínio somente tem valor caso ocorra de fato esta devolução, não podendo ser aplicado enquanto constituir-se apenas em hipótese, pois a situação real na data da lavratura era do efetivo recebimento da referida verba em sua integralidade e sua incorporação pelo total ao patrimônio do autuado. Além disto, em respeito ao regime de caixa que rege a tributação do imposto sobre a renda das pessoas físicas desde a edição da Lei nº 7.713/1988, no ano-calendário em que ocorrer realmente esta devolução, tais valores serão deduzidos da base de cálculo da tributação tanto mensal como anual, não havendo previsão legal para sua antecipação sem a ocorrência efetiva da possível restituição aos cofres públicos.

Acrescente-se que embora conste no título deste Capítulo o tema “imunidade recíproca”, nada foi dito a respeito; de todo modo, trata-se de vedação constitucional de os entes federados instituir imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros, cujo o escopo maior é preservar a federação, sendo este justamente o fundamento maior, conforme já exposto acima, para manutenção do lançamento, eis que a competência para legislar sobre imposto sobre a renda é privativa da União.

9.2.3 – VALORES EXIGIDOS VINCULADOS A DECISÃO JUDICIAL QUE AFETA O CAMPO DE INCIDÊNCIA POR EXCLUSÃO DO VALOR DA TIPICIDADE TRIBUTÁRIA. EXISTÊNCIA DE LISTISPENDÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. NÃO INCIDÊNCIA. AUTO DE INFRAÇÃO. INSUBSISTÊNCIA.

Como visto, as liminares das mencionadas ações judiciais não entraram no mérito da classificação dos rendimentos como verba indenizatória, como pretende o contribuinte, tratando apenas da não retenção, o que não impede a Receita Federal de verificar o cumprimento da obrigação tributária pelo beneficiário do rendimento e efetuar o lançamento quando entender cabível.

...

Ao final, reitera o autuado sua argumentação a respeito de ter havido descumprimento das determinações judiciais de forma indireta, ao se tributar o beneficiário dos rendimentos ao invés da fonte pagadora, o que deveria ensejar no mínimo a suspensão deste processo administrativo até o julgamento final dos processos judiciais em curso. Não há porém qualquer determinação legal de suspensão do processo administrativo durante tramitação de processo judicial cuja matéria não seja discutida pelas mesmas partes envolvidas em ambos os processos, o que não ocorre no presente caso como já visto.

...

Também não houve o descumprimento de qualquer ordem judicial para não efetivação do presente lançamento, mesmo de forma indireta, o que aliás não poderia jamais ocorrer sob pena da decadência de eventual lançamento ao final da

disputa judicial. O que existe, em determinadas situações, é a suspensão da cobrança de matéria definitivamente constituída na esfera administrativa até o término do processo judicial movido pelo autuado sobre idêntica matéria. Nas demais situações, deve o processo administrativo prosseguir normalmente, sendo aplicável no presente caso, em que a infração foi constatada após a data de entrega da DIRPF/2009, a súmula do CARF nº 12:

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

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das alegações trazidas nos seus capítulos 1 a 8, relativas a erro e arbitrariedade na determinação do imposto devido, responsabilidade da fonte pagadora, contradição e erros da exigência tributária, dificuldade de obtenção dos documentos detidos pela fonte pagadora, princípio da oportunidade e da especificação, e, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva