



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10580.731052/2012-43  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2003-006.000 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 30 de novembro de 2023  
**Recorrente** GERALDO GURGEL DE MESQUITA JUNIOR  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Exercício: 2008, 2009, 2010, 2011

**INTEMPESTIVIDADE.**

A tempestividade é pressuposto intransponível para o conhecimento do recurso. É intempestivo o recurso voluntário interposto após o decurso de trinta dias da ciência da decisão. Não se conhece das razões de mérito contidas na peça recursal intempestiva. Recurso Voluntário Não Conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário, por intempestividade.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Chiavegatto de Lima - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Wilderson Botto e Ricardo Chiavegatto de Lima (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite.

**Relatório**

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Para o Contribuinte identificado no preâmbulo foi lavrado, por Auditor Fiscal da DRF/Brasília – DF, o Auto de Infração de fls. 3/14 e 64/74, referente ao imposto de renda pessoa física dos exercícios 2008, 2009, 2010, 2011. O crédito tributário apurado foi assim constituído:

Imposto...	35.283,76
Juros de Mora (calculados até 09/2012)...	10.194,24
Multa Proporcional (passível de redução)...	26.462,83

Valor do Crédito Tributário Apurado...	71.940,83
--	-----------

Inicialmente, o Órgão de origem realizou procedimento de diligência perante a fonte pagadora dos rendimentos, Senado Federal, o qual confirmou pagamentos a título de “ajuda de custo” aos senadores, conforme previsto no artigo 3º do Decreto Legislativo nº 7/1995.

Em seguida, foi instaurada a ação fiscal levada a efeito em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 05.1.01.00-2012-00650.

Em atendimento à intimação feita por meio de Termo de Início do Procedimento Fiscal, o Contribuinte apresentou fichas financeiras, nas quais consta o recebimento de rendimentos denominados de “ajuda de custo”, nos anos-calendário 2007, 2008, 2009, 2010.

No Termo de Verificação Fiscal, fls. 64/74, a Autoridade Lançadora recorre à Constituição Federal, a vários diplomas legais e infralegais – Lei nº 5.172/1966 (CTN), Lei nº 7.713/1988, Lei nº 9.430/1996, Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999) e Parecer Normativo SRF nº 1/2002 – e à jurisprudência dos tribunais e administrativa para concluir que a “ajuda de custo” paga aos senadores não se enquadra nas regras relativas à concessão de isenção do imposto de renda.

A Autoridade Fiscal esclarece que, na realidade, mencionada “ajuda de custo”, paga duas vezes por ano, em valores iguais ao salário de senador, representa caráter remuneratório, salário, e não reembolso de despesas.

Enfatiza o Auditor Fiscal que a tributação independe da denominação dos rendimentos, sendo irrelevante o título em que é feito o pagamento. Acrescenta que a responsabilidade da fonte pagadora pela obrigação principal vai até a entrega da Declaração de Ajuste Anual – DAA. A partir da data prevista para entrega da DAA, a obrigação tributária retorna ao beneficiário dos rendimentos auferidos, a quem coube a disponibilidade econômica, independentemente de qualquer comunicação da fonte pagadora.

Assim, constatou-se que os valores recebidos na rubrica denominada de “ajuda de custo”, informados na DAA como isentos e não tributáveis, na realidade, caracterizam rendimentos tributáveis.

Em consequência, a seguinte infração foi apurada, conforme enquadramento legal e descrição dos fatos anotados às fls. 4, 14 e 65/74:

#### 001 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

Exercício	Valor (R\$)
2008	29.229,12
2009	33.027,15
2010	33.024,18
2011	33.024,18

#### IMPUGNAÇÃO

Cientificado do lançamento, o Contribuinte apresenta impugnação às fls. 79/99. Reporta-se aos termos do Auto de Infração para, em seguida, expor seus argumentos de defesa.

##### Preliminar

Suscita preliminar de nulidade do Auto de Infração pela impossibilidade de constituição do crédito tributário em face do Contribuinte, sendo inaplicáveis a Instrução Normativa nº 15/2001 e o Parecer Normativo nº 01/2002.

Faz uma exposição sobre a responsabilidade tributária, sendo o caso mais comum o do imposto retido, pois a fonte pagadora “tem o poder reter o imposto e o dever de recolhê-lo aos cofres públicos”. Ainda que tenha se omitido no cumprimento da obrigação de retenção, a fonte continua obrigada ao recolhimento. Considera-se, em realidade, que o substituto é o verdadeiro devedor do tributo. Havendo falta ou inexactidão de

recolhimento na fonte, será iniciada ação fiscal para que a fonte recolha o imposto devido, com acréscimo de multa, ou para prestar esclarecimentos, conforme artigos 722 e 842 do RIR/1999.

A própria Administração do Senado classificou a “ajuda de custo” como verba de natureza indenizatória, isenta de tributação. Nesse sentido, é ilegal a obrigação fixada ao Contribuinte e inaplicável a orientação contida no Parecer Normativo Cosit n.º 01/2002. Não é razoável exigir que o Contribuinte altere, na DAA, a classificação feita pela fonte pagadora.

Em síntese, entende que a lei atribui à fonte pagadora a responsabilidade pela identificação da natureza do rendimento, bem como pela retenção e recolhimento do imposto. Os atos infralegais não podem criar obrigação ao Contribuinte.

Foram ainda mencionados o artigo 7º da Lei n.º 7.713/1988, os artigos 100 e 103 do Decreto-Lei n.º 5.844/1943, o Decreto n.º 3.000/1999 (RIR/1999) e jurisprudência administrativa.

#### Direito

Demonstra o histórico da verba conhecida por “ajuda de custo” recebida pelos Senadores da República, atualmente prevista nos Decretos Legislativos n.ºs 7, de 1995 e 1, de 2006.

Argumenta que referida verba não compõe a base de cálculo do imposto de renda, o qual incide, constitucionalmente, sobre riqueza nova. A Autoridade Fiscal, portanto, equivocou-se ao entender que o imposto de renda deve incidir sobre despesas legalmente reconhecidas como instrumento de compensação pelo custo de deslocamento dos parlamentares no começo e no final de cada sessão legislativa, expressamente fixada em ato legislativo, substituindo a perda patrimonial.

Discorre sobre a natureza dos recursos recebidos a título de “ajuda de custo”. Afirma que as decisões dos tribunais confirmam o entendimento no sentido de afastar a tributação de tais recursos quando gastos pelos parlamentares em inúmeras despesas no início o no término de cada sessão legislativa, com mobilização e desmobilização sua e de sua família do Estado de origem para a Capital Federal e vice-versa, além de outras despesas de gabinete.

Mostra-se, portanto, absolutamente arbitrária a autuação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, pois a ajuda de custo possui natureza compensatória, não se constitui em fato gerador do imposto de renda, ainda que persista a obrigação de informá-la na declaração como rendimentos não tributáveis.

Ampara-se em dispositivos da legislação tributária – CTN, CF/1988, artigos 49 e 51 da Lei n.º 8.112/1990, artigo 6º, XX, da Lei n.º 7.713/1988, artigo 16, V, da Lei n.º 4.506/1964. Ementários de decisões dos tribunais e posicionamento doutrinário também foram citados.

#### Multa de Ofício de 75% e Juros Moratórios

Repisa que a ajuda de custo possui natureza indenizatória, sendo da fonte pagadora e não do Contribuinte a responsabilidade pela identificação da matéria tributável ou não tributável do rendimento.

A despeito de se mostrar arbitrária a autuação, não se pode cogitar da incidência da multa de ofício de 75%, porque a identificação do rendimento como não tributável foi realizada pelo Poder Público, induzindo a erro o Contribuinte, o qual agiu com lealdade e boa-fé na elaboração de Declaração de Ajuste Anual (DAA), entendimento já pacificado perante o Conselho de Contribuintes.

Manifesta posição contrária à utilização da taxa Selic para o cálculo dos juros de mora sobre créditos tributários. Sustenta-se no artigo 150, I, da CF/1988, no artigo 161, § 1º, do CTN, em Resoluções do CMN e circular do BACEN.

#### Dos Pedidos

Requer a extinção do crédito tributário, porquanto a responsabilidade pela identificação do rendimento tributável, retenção e recolhimento do imposto em relação à “ajuda de custo” é da fonte pagadora, não podendo atribuir ao Contribuinte qualquer obrigação de pagamento do tributo, muito menos das penalidades previstas em lei.

#### **OFÍCIO Nº 225/2012-DGER - SENADO FEDERAL**

Depois de apresentada a Impugnação, a Diretoria-Geral do Senado Federal, no dia 28 de novembro de 2012, por meio do Ofício nº 225/2012-DGER, fls. 106/112, comunica ao Secretário da Receita Federal do Brasil (RFB) que classificava a “ajuda de custo” paga aos senadores, prevista nos Decretos Legislativos nºs 7/1995 e 1/2006, como rendimento isento e não tributável.

Informa que esta classificação “perdurou até a edição da Resolução nº 58, de 20 de novembro de 2012, a qual determina que a ajuda de custo passe a ser considerada rendimento tributável”.

Em decorrência dessa mudança de entendimento, o Ato da Comissão Diretora nº 14, de 2012, ratificado pela citada Resolução, determina ao Senado Federal, na condição de responsável tributário, ainda que a destempo, recolher o imposto sobre as parcelas de “ajuda de custo” pagas sem a retenção na fonte.

Os termos do ofício noticiam que o pagamento do imposto apurado em nome dos senadores, com juros e multa de mora, foi realizado pelo Senado Federal na forma do Ato da Comissão Diretora, sanando qualquer prejuízo gerado ao Erário em decorrência da divergência de classificação da natureza tributária da ajuda de custo, tornando insubsistentes as autuações, uma vez que lhes faltaria causa de pedir, que seria o inadimplemento da obrigação tributária.

O Senado Federal, ao realizar o pagamento do imposto lançado em nome dos senadores, com multa e juros de mora, agiu em nome próprio, na condição de responsável tributário. Como não há Auto de Infração ou lançamento em seu nome, descabe a aplicação da multa de ofício estabelecida no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

A inexigibilidade da multa de ofício em relação ao responsável tributário fica evidente na jurisprudência do CARF, mesmo quando aplicada em autuações em face de contribuintes beneficiários dos rendimentos.

Reitera que o pagamento realizado pelo Senado Federal – imposto mais juros e multa de mora – restaura a normal e esperada relação jurídica estabelecida entre os sujeitos passivo e ativo da relação tributária.

Em consequência, a Diretoria-Geral do Senado Federal entende que devem ser integralmente extintos os créditos constituídos por meio de lançamento de ofício em nome dos senadores.

Pesquisas nos sistemas informatizados da RFB (SINAL) confirmam o recolhimento do imposto em 27/11/2012, no código de receita 0561, com multa e juros de mora.

É o relatório.

A decisão de piso foi desfavorável à pretensão impugnatória, conforme ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF**

Exercício: 2008, 2009, 2010, 2011

**OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA. EXTINÇÃO PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO DO IMPOSTO COM JUROS E MULTA DE MORA.**

O recolhimento do imposto apurado em procedimento de ofício, com juros e multa de mora, configura extinção do litígio administrativo em relação a estas matérias, por falta de objeto, ficando o litígio restrito à aplicação da multa de ofício de 75%.

**NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. FALTA DE RETENÇÃO DO IRRF.**

A falta de retenção do imposto de renda pela fonte pagadora não exonera o beneficiário dos rendimentos da obrigação de incluí-los na Declaração de Ajuste Anual DAA, para efeitos de tributação.

Verificada a falta de retenção após a data fixada para entrega da declaração, serão exigidos do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso não tenha submetido os respectivos rendimentos à tributação na DAA.

**MULTA DE OFÍCIO DE 75%.**

Nos procedimentos de ofício, a legislação tributária confere à Autoridade Fiscal competência para lançar o imposto devido, com juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%, se não constatada a intenção dolosa. A aplicação das multas de ofício decorre de expressa disposição legal.

**DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS.**

As decisões judiciais e administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

Cientificado da decisão de primeira instância em 03/02/2015, o sujeito passivo interpôs, em 06/03/2015, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que:

a) não foi dado conhecimento ao autuado do resultado de diligência; adicionalmente, porque a ação fiscal de diligência foi realizada por servidor incompetente, além do que a autoridade que determinou a Diligência não tinha competência para tanto, além de fazê-lo sem expedição de MPF. (art. 59, 1 e II, do PAF);

b) não é cabível a manutenção de penalidade, uma vez que o tributo e consectários foram pagos pela fonte pagadora e porque a Súmula 73/CARF afasta a multa de 75%, para o caso. Além do que, não se há cogitar da incidência de juros com base na Selic, seja por ter natureza remuneratória, seja porque não instituída para fins tributários, seja porque a fonte pagadora já pagou o tributo acrescido desse consectário;

c) O recebimento de ajuda de custo não configura quaisquer das hipóteses objetivas definidas no art. 153, inc. III, da CF e explicitadas no art. 43 do Código Tributário Nacional e no RIR; na forma dos artigos 121 e 45 do CTN, a fonte pagadora é responsável pelo recolhimento do tributo e ela extinguiu o crédito tributário após ser compelida pela Receita Federal via o processo 10166.728.704/2012-53, MPF 01.1.01.00-2012-00228-4, não subsistindo razões para nova cobrança;

d) Os valores cobrados, fls. 143/146, não guardam consonância com o decisum, fls. 114/130; posto que pelo Acórdão não restaria saldo de tributo a pagar, apenas de multa; além do que as alocações de pagamentos contém erros materiais e omissões de fatores de cálculos.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro(a) Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto - Relator(a)

O Recurso Voluntário é intempestivo, motivo pelo qual dele não conheço.

O termo inicial de contagem do prazo é 04/02/2015 (quinta-feira), sendo o termo final o dia 05/03/2015 (quinta-feira).

Os artigos 5º e 33 do Decreto 70.235, de 1972 estabelecem as regras para contagem do prazo de interposição do recurso voluntário:

Art. 5º Os prazos serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o do vencimento.

Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem no dia de expediente normal no órgão em que corra o processo ou deva ser praticado o ato.

...

Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

Não tendo comprovado que existia feriado na respectiva comarca e não indicando preliminar de tempestividade, voto por não conhecer do recurso voluntário.

Caso seja vencido na proposta de não conhecimento do recurso voluntário, impõe-se informar que o litígio recai sobre a aplicação de multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre omissão de rendimentos de “ajuda de custo” paga aos senadores que não se enquadra nas regras relativas à concessão de isenção do imposto de renda. Tendo em vista que o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, nos termos do art. 57, § 3º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, reproduzo no presente voto a decisão de 1ª instância com a qual concordo e que adoto:

A Impugnação é tempestiva, uma vez que foi apresentada no prazo estabelecido pelo art. 15 do Decreto nº 70.235/1972.

#### **Extinção parcial do crédito tributário**

Nota-se, do que consta dos autos, que os valores pagos pelo Senado Federal aos senadores, a título de “ajuda de custo”, não foram tributados na fonte nem nas DAAs dos beneficiários dos rendimentos.

Para esclarecer a responsabilidade pelo recolhimento de imposto não retido, na esteira do artigo 43 do CTN e artigo 3º da Lei nº 7.713/1988, a Receita Federal do Brasil emitiu vários atos normativos, sendo o último o Parecer Normativo SRF nº 1/2002.

De acordo com o enquadramento legal exposto no Termo de Verificação Fiscal, lavrou-se o presente Auto de Infração, em nome dos beneficiários da “ajuda de custo”, para cobrar o imposto devido, com acréscimos legais, incidente sobre os respectivos rendimentos.

Após a apresentação da Impugnação pelo autuado, a Diretoria-Geral do Senado Federal, por meio do Ofício nº 225/2012-DGER, comunica ao Secretário da Receita Federal do Brasil que classificava a “ajuda de custo” paga aos senadores como rendimento isento ou não tributável. No entanto, a partir da edição da Resolução nº 58, de 20 de novembro de 2012, passou a considerá-la rendimento tributável e a reter o imposto de renda na fonte.

No mesmo ofício, referida Diretoria acrescenta que o Senado Federal, na condição de substituto tributário, pagou o imposto lançado em nome do Contribuinte, acrescido de juros e multa de mora, com base no Ato da Comissão Diretora nº 14, de 2012, ratificado pela Resolução nº 58, de 2012, não obstante o Parecer Normativo SRF nº 1/2002 esclarecer que após o prazo fixado para entrega da DAA a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, com multa de ofício e juros de mora, é do beneficiário do rendimento.

Pesquisas feitas por este julgador nos sistemas informatizados da RFB (Sinal 01) confirmaram o pagamento do imposto na forma noticiada, ou seja, acrescido de juros e multa de mora.

Nesse passo, relativamente ao imposto apurado com multa e juros de mora, constata-se a perda do objeto da Impugnação em decorrência do pagamento, nos termos dos artigos 113 e 156 do CTN:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*Art. 156. Extinguem o crédito tributário:*

*I - o pagamento;*

*II - a compensação.*

Portanto, o litígio fica restrito à multa de ofício de 75%, matéria que será enfrentada adiante.

### **Sujeição Passiva da Multa de Ofício**

O Contribuinte alega erro na identificação do sujeito passivo no procedimento de ofício levado a efeito pela Autoridade Fiscal.

Seguindo a posição argumentativa adotada pelo Impugnante, a Diretoria-Geral do Senado Federal, por meio do Ofício n.º 225/2012-DGER, de 28 de novembro de 2012, esclarece ao Secretário da RFB que classificava como rendimento isento e não tributável a “ajuda de custo” paga anualmente aos senadores, no início e no final de cada sessão legislativa.

Nesse sentido, invocando a condição de responsável tributário e dizendo agir em nome próprio, o Senado Federal pagou o imposto lançado em nome dos senadores, sem a incidência da multa de ofício.

Por isso, a discussão nesta preliminar visa, exclusivamente, trazer esclarecimentos à correta identificação do responsável pela multa de ofício de 75% incidente sobre rendimentos tributáveis sem a retenção de imposto de renda na fonte.

A multa de ofício de 75% apurada pela Autoridade Fiscal foi calculada sobre o imposto de renda decorrente de verbas recebidas pelo Contribuinte a título de “ajuda de custo”. A legislação tributária que define os rendimentos tributáveis, os isentos e os não tributáveis recebidos por pessoas físicas foi demonstrada com bastante objetividade no Termo de Verificação Fiscal.

O artigo 43 do CTN estabelece que o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição econômica ou jurídica de renda, de proventos de qualquer natureza, tais como acréscimos patrimoniais, mesmo que não especificados nos incisos do referido dispositivo. O § 1º deste artigo arremata que a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento e da forma que foram percebidos, bastando, para a ocorrência do fato gerador, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Além de constar no CTN, esta objetiva regra tributária está reproduzida no artigo 3º, § 4º, da Lei n.º 7.713/1988 e no artigo 38 do RIR/1999. Nota-se, ainda, que a Lei n.º 7.450/1985 já estabelecia as mesmas determinações para a tributação dos rendimentos auferidos. É uma determinação legal antiga, sempre repetida nas normas produzidas nas Casas Legislativas e nas orientações expedidas pela RFB.

A própria fonte pagadora – o Senado Federal –, por meio do Ofício n.º 225/2012-DGER endereçado ao Secretário da RFB, após a autuação realizada pela fiscalização da DRF/Brasília, reconhece que a “ajuda de custo” paga aos senadores possui natureza tributável, tanto que assim passou a classificá-la a partir da edição da Resolução do Senado n.º 58, de 20 de novembro de 2012.

Não poderia ser de outra forma, o montante dos recursos anotados na infração apurada pela fiscalização caracteriza rendimento sujeito à incidência do imposto de renda, nos termos do artigo 43 do RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, pois, de acordo com o Ato Conjunto instituído pelas Mesas do Senado Federal e da Câmara dos Deputados, de 30 de janeiro de 2003, tais valores, recebidos na rubrica “ajuda de custo”, são fixos e equivalentes à remuneração do parlamentar, creditados no início e no final de cada sessão legislativa.

Ademais, informações registradas no sítio do Senado Federal na Internet ([http://www.senado.gov.br/blog/assessoria\\_imprensa/conteudo/senadores.asp](http://www.senado.gov.br/blog/assessoria_imprensa/conteudo/senadores.asp)) informa que os Senadores tem direito a várias verbas para gastar com despesas relacionadas ao exercício da função de parlamentar, como, por exemplo, a Cota para o Exercício da Atividade Parlamentar dos Senadores – CEAPS (inclui passagens aéreas, aluguel de veículos ou equipamentos, material de expediente, locomoção), o Auxílio de Gabinete e Hospedagem. Estas sim, desde que não recebidas como parcela integrante da remuneração e comprovada a realização das respectivas despesas/gastos, mediante documentação hábil e idônea, não constituem acréscimo patrimonial do beneficiário.

O sujeito passivo da obrigação tributária é o beneficiário do rendimento, conforme o conteúdo do artigo 45 do CTN, e não a fonte pagadora. A responsabilidade atribuída à fonte pagadora tem caráter apenas supletivo. No dizer do artigo 121 do CTN, o contribuinte é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, ou seja, o titular da disponibilidade econômica ou financeira. Vejamos:

*Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.*

*Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.*

*Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.*

*Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:*

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

*II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.*

A partir da edição da Lei nº 8.134/1990, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, à medida que os rendimentos forem percebidos, a legislação – cita-se a Lei nº 9.250/1995 e o RIR/1999 – determina que a apuração definitiva do Imposto de Renda da Pessoa Física seja efetuada na DAA. Importante colacionar alguns dispositivos destes diplomas:

*Lei nº 8.134/1990*

*Art. 2º O Imposto de Renda das pessoas físicas será devido à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos, sem prejuízo do ajuste estabelecido no art. 11.*

*Art. 3º O Imposto de Renda na Fonte, de que tratam os arts. 7º e 12 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, incidirá sobre os valores efetivamente pagos no mês.*

*Art. 5º Salvo disposição em contrário, o imposto retido na fonte (art. 3º) ou pago pelo contribuinte (art. 4º), será considerado redução do apurado na forma do art. 11, inciso I.*

*Art. 10. A base de cálculo do imposto, na declaração anual, será a diferença entre as somas dos seguintes valores:*

*I - de todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte durante o ano-base, exceto os isentos, os não tributáveis e os tributados exclusivamente na fonte; e*

*II - das deduções de que trata o art. 8º.*

*Art. 11. O saldo do imposto a pagar ou a restituir na declaração anual (art. 9º) será determinado com observância das seguintes normas:*

*I - será apurado o imposto progressivo mediante aplicação da tabela (art. 12) sobre a base de cálculo (art. 10);*

*[...].*

*Lei nº 9.250/1995*

#### **DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS**

*Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.*

*Art. 12. Do imposto apurado na forma do artigo anterior, poderão ser deduzidos:*

*(...);*

*V - o imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo;*

*[...].*

*RIR/1999*

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

*I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsas de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários;*

*[...].*

Estamos diante de um fato gerador complexivo, com duas modalidades de incidência no mesmo período de apuração, em momentos distintos e responsabilidades bem definidas. A fonte pagadora, pessoa jurídica, é sim responsável pela retenção do Imposto de renda na Fonte sobre os rendimentos pagos, mas isso não exime a pessoa física de informar todos os seus rendimentos tributáveis na DAA, a teor do disposto no artigo 7º da Lei nº 9.250/1995 e no artigo 43 do RIR/1999.

Os atos normativos expedidos pela RFB integram a legislação tributária, nos termos dos artigos 96 e 100 do CTN. O juiz federal e doutrinador Leandro Paulsen, em *Direito Tributário – CONSTITUIÇÃO e CÓDIGO TRIBUTÁRIO* –, Ed. Livraria do Advogado, 2010, 12ª edição, p. 847 e 921, ensina que a RFB tem competência para a edição de normas complementares necessárias para a cobrança e fiscalização dos tributos e contribuições que administra. O renomado doutrinador esclarece que, em matéria tributária, os atos normativos da Administração vinculam não só os próprios agentes públicos, mas também os contribuintes.

O parágrafo único do artigo 100 do CTN prescreve que a inobservância das normas complementares acarreta a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora. Sobre o comportamento adequado às normas complementares, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) emitiu a seguinte posição:

**ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO – NORMA COMPLEMENTAR – INOBSERVÂNCIA – CONDUTA DIVERSA...3. Somente o comportamento adequado à**

*legislação tributária, consoante dicção da Administração tributária, exime o contribuinte de sanções tributárias pelo inadimplemento, nos termos do art. 100, I, parágrafo único, do CTN. (STJ, 2ª t., Resp 1074015/PR, ELIANA CALMON, ago/09).*

Sem perder de vista que o contribuinte do imposto de renda é o titular da disponibilidade econômica, para esclarecer a responsabilidade da fonte pagadora e dos beneficiários dos rendimentos, o Secretário da RFB emitiu o Parecer Normativo nº 1, de 24/9/2002, publicado no DOU em 25/9/2002, ao qual, como visto, estão vinculados os agentes públicos e também o sujeito passivo da obrigação tributária. Os tópicos a seguir transcritos oferecem a solução para controvérsia discutida até aqui:

**PARECER NORMATIVO SRF Nº 01/2002**

**IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. RESPONSABILIDADE.**

*Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, no caso de pessoa física, no prazo fixado para a entrega da declaração de ajuste anual, e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.*

**IRRF. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO APURADO PELO CONTRIBUINTE. NÃO RETENÇÃO PELA FONTE PAGADORA. PENALIDADE.**

*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, e, 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, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora.*

*Verificada a falta de retenção após as datas referidas acima serão exigidos da fonte pagadora a multa de ofício e os juros de mora isolados, calculados desde a data prevista para recolhimento do imposto que deveria ter sido retido até a data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual, no caso de pessoa física, ou, até 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; exigindo-se do contribuinte o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, caso este não tenha submetido os rendimentos à tributação.*

Em um primeiro momento, a retenção e o recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, constituindo mera antecipação do imposto efetivamente devido, calculado mensalmente, à medida que os rendimentos forem percebidos, é de exclusiva responsabilidade da fonte pagadora. No segundo momento – o acerto definitivo –, o cálculo do montante do imposto devido, apurado anualmente na DAA, fica sob inteira responsabilidade do contribuinte beneficiário do rendimento.

Diversas situações poderão advir das duas modalidades de incidência, refletindo na responsabilidade pelo pagamento do imposto. No caso em análise, como não ocorreu a retenção do imposto pela fonte pagadora, e o lançamento de ofício foi realizado depois do prazo fixado para entrega das DAAs, cabe exigir do beneficiário dos rendimentos o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, procedimento bem definido no Parecer Normativo SRF nº 1/2002, exatamente como estabelecem as normas tributárias.

O Senado Federal pagou o imposto, com juros e multa de mora, apesar de a sua responsabilidade, no momento da autuação e do pagamento, após o prazo fixado para entrega das respectivas DAAs pelos beneficiários da “ajuda de custo”, restringir-se à multa de ofício e aos juros de mora isolados. Logicamente que o beneficiário da referida “ajuda”, em se tratando de lançamento de ofício, por não ter oferecido os rendimentos à tributação nas DAAs, responde pelo imposto decorrente, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

As orientações expedidas pela RFB nos programas anuais de Imposto de Renda Pessoa Física – Perguntas e Respostas seguem a mesma linha normativa. Para o exercício 2008, ano-calendário 2007, a orientação – repetida nos demais exercícios autuados – foi encaminhada da seguinte forma:

#### **FALTA DE RETENÇÃO**

*299 — Como deve agir o beneficiário dos rendimentos quando a fonte pagadora deveria ter retido o imposto na fonte e não o fez?*

*Em relação aos rendimentos sujeitos ao ajuste na declaração anual, o beneficiário deve declará-los como rendimentos tributáveis.*

*Se já tiver entregue a respectiva Declaração de Ajuste Anual sem oferecer tais rendimentos à tributação, o beneficiário deve entregar declaração retificadora para incluí-los como rendimentos tributáveis.*

*No caso de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte, o beneficiário deve apurar e recolher o imposto devido, de acordo com a natureza do rendimento e a legislação pertinente.*

*(Parecer Normativo Cosit n.º 324, de 1971; Parecer Normativo Cosit n.º 353, de 1971; Parecer Normativo Cosit n.º 59, de 1972, Parecer Normativo Cosit n.º 1, de 2002).*

#### **RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO — IMPOSTO NÃO RETIDO**

*300 — De quem é a responsabilidade pelo recolhimento do imposto não retido no caso de rendimento sujeito ao ajuste na declaração anual?*

*Até o término do prazo fixado para a entrega da Declaração de Ajuste Anual a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é da fonte pagadora e, após esse prazo, do beneficiário do rendimento.*

*(Parecer Normativo SRF n.º 1, de 24 de setembro de 2002).*

Antes do prazo fixado para a entrega das DAAs pelo titular dos rendimentos, obviamente que responsabilidade é da fonte pagadora, que deve recolher o imposto, acrescido de multa de ofício e juros de mora. Mesmo assim, o contribuinte direto, o beneficiário dos rendimentos, continua obrigado a oferecer na DAA todos os rendimentos recebidos no ano-calendário.

Ora, se a Ação Fiscal foi realizada depois do prazo mencionado no parágrafo anterior, sem prejuízo das sanções aplicáveis à fonte pagadora pela não retenção do imposto, é evidente que a responsabilidade pelo pagamento do imposto lançado, com multa de ofício e juros de mora, recai sobre o beneficiário, a quem coube a disponibilidade econômica, a totalidade dos rendimentos registrados na rubrica “ajuda de custo”. É o que leciona o conjunto de normas tributárias invocado nesta decisão, do qual não se dissociam as orientações expedidas pela RFB.

Portanto, rejeita-se a preliminar argüida. O Contribuinte autuado é o responsável pela multa de ofício de 75%.

#### **Multa de ofício de 75%**

O Impugnante alega que a responsabilidade pelo crédito tributário apurado é do substituto tributário – o Senado Federal – que deixou de reter o imposto sobre os rendimentos recebidos a título de “ajuda de custo”.

Referida Casa Legislativa, por meio do Ofício n.º 225/2013 – DGER, atesta que somente a partir da edição da Resolução n.º 58, de novembro de 2012, passou a tributar tais rendimentos na fonte. Assim, recolheu o imposto apurado em nome do beneficiário neste procedimento de ofício, apenas com juros e multa de mora, pois entende que a multa de ofício deve ser afastada.

Já foi demonstrado no tópico precedente que tais rendimentos devem compor a base de cálculo do imposto de renda nas DAAs, como determina o mencionado conjunto de normas tributárias. No caso concreto, o Contribuinte não poderia eximir-se de tributá-los, alegando tratar-se de responsabilidade da fonte pagadora.

Não prospera o argumento exposto na peça de resistência. A responsabilidade por infrações tributárias é objetiva e independe de culpa ou dolo do agente, ainda que decorrente de erro da fonte pagadora. O conteúdo do artigo 136 do CTN assim prescreve:

*Art.136 - Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Em se tratando de matéria tributária, não importa se a pessoa física deixou de atender às exigências da lei por má-fé, por intuito de sonegação ou, ainda, se tal fato aconteceu por puro descuido ou desconhecimento. A infração é do tipo objetiva, na forma do artigo acima transcrito e, assim, tomando conhecimento que o contribuinte não ofereceu rendimentos à tributação, compete a Autoridade Fiscal proceder ao lançamento de ofício. O artigo 841 do RIR/1999, com base nas normas legais que menciona, ratifica esta assertiva:

*Art. 841. O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 77, Lei nº 2.862, de 1956, art. 28, Lei nº 5.172, de 1966, art. 149, Lei nº 8.541, de 1992, art. 40, Lei nº 9.249, de 1995, art. 24, Lei nº 9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 42):*

*I – não apresentar declaração de rendimentos;*

*II – deixar de atender ao pedido de esclarecimentos que lhe for dirigido, recusar-se a prestá-los ou não os prestar satisfatoriamente;*

*III – fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida; (redação original não destacada).*

*IV – não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;*

*V – estiver sujeito, por ação ou omissão, a aplicação de penalidade pecuniária;*

*VI – omitir receitas ou rendimentos. (redação original não destacada).*

*Parágrafo único. Aplicar-se-á o lançamento de ofício, além dos casos enumerados neste artigo, àqueles em que o sujeito passivo, beneficiado com isenções ou reduções do imposto, deixar de cumprir os requisitos a que se subordinar o favor fiscal.*

Sobre o imposto apurado incidirá, além dos juros de mora, a multa de ofício no percentual de 75%, se não restar evidenciada a intenção dolosa do contribuinte, conforme dispõe o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 sobre multas aplicáveis aos lançamentos de ofício:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;*

*(...).*

*§ 1o O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

*(...).*

Como se vê, a multa de ofício de 75%, prevista no inciso I, é devida nos casos de declaração inexata, ou seja, de equívoco do contribuinte, sem que tenha havido intenção de fraudar o Fisco. Na presença de ação dolosa tendente a fraudar a apuração do imposto, seria aplicada a multa de ofício qualificada de 150%, conforme determina a Lei nº 9.430/1996.

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Desta forma, não se pode afastar a motivação legal que ensejou a aplicação da multa de ofício de 75%, cujo lançamento foi formalizado mediante a lavratura de Auto de Infração.

O procedimento administrativo de lançamento é atividade plenamente vinculada e obrigatória, cabendo à Administração Tributária a aplicação da lei ao caso concreto, por força do parágrafo único do art. 142 do CTN:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

O Contribuinte, sujeito passivo direto da obrigação tributária em decorrência dos rendimentos recebidos a título de “ajuda de custo”, está obrigado ao recolhimento do imposto incidente sobre rendimentos omitidos, lançado por meio de procedimento fiscal de ofício, com acréscimo de juros e multa de ofício de 75%.

Ressalte-se que tanto a fonte pagadora quanto o Contribuinte, se espontaneamente tivessem reparado a irregularidade, em momentos distintos, poderiam evitar a aplicação da multa de ofício de 75%. A fonte pagadora, antes do prazo fixado para a entrega das DAAs pelos beneficiários dos rendimentos, recolhendo o imposto a título de antecipação na fonte, com multa e juros de mora. O Contribuinte, depois da data estabelecida para a entrega das DAAs, retificando as declarações para oferecer ao ajuste anual os rendimentos tributáveis relativos à “ajuda de custo”, recolhendo a diferença de imposto a pagar, se este fosse o resultado encontrado nas retificadoras, também com multa e juros de mora.

Todavia, ações no sentido de satisfazer a obrigação tributária decorrente dos rendimentos recebidos do Senado Federal, sob a denominação de “ajuda de custo”, somente foram tomadas depois de iniciado o procedimento fiscal de ofício pela Autoridade competente da RFB. Nessa situação, as normas legais que compõem a legislação tributária, invocadas nesta decisão, não oferecem amparo para afastar a aplicação da multa de ofício.

Logo, mantém-se a multa de ofício decorrente da aplicação da norma legal.

### **Decisões Judiciais e Administrativas**

As decisões administrativas e judiciais estão adstritas às partes do litígio, *inter partes*, e não são extensíveis a todos.

Somente transbordam os seus limites de atuação, no caso das decisões prolatadas no âmbito administrativo, tornando-se normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, ou se a lei lhes atribuir eficácia normativa (CTN, artigo 100), ou se existente Súmula com publicação de ato pelo Ministro de Estado da Fazenda, vinculando a administração tributária federal, consoante o artigo 75, §§, da Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009, que aprova o Regimento Interno do CARF.

No que tange às decisões judiciais, somente quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado, os Órgãos de Julgamento da Administração Fazendária devem afastar a aplicação da lei, tratado, acordo internacional ou ato normativo federal, declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal (art. 59 do Decreto 7.574/2011, Decreto no 70.235, de 1972, art. 26-A, § 6º, incluído pela Lei no 11.941, de 2009, art. 25).

Entretanto, quando trazidas ou mencionadas, inclusive excertos doutrinários, são consideradas como importante reforço e ilustração da posição sustentada.

### **Conclusão**

Por todo o exposto, voto por não conhecer do Recurso Voluntário por intempestividade.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto