



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10166.720518/2013-57</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2001-007.302 – 2ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	17 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	PAULO TADEU VALE DA SILVA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Exercício: 2009, 2010, 2011

RECURSO VOLUNTÁRIO. REPRODUÇÃO DA PEÇA IMPUGNATÓRIA. AUSÊNCIA DE NOVAS RAZÕES DE DEFESA.

Cabível a aplicação do artigo 114, §12, inciso I, do RICARF - faculdade do relator de adotar os mesmos fundamentos da decisão recorrida quando este registrar que as partes não inovaram em suas razões de defesa.

ERRO DO CONTRIBUINTE CAUSADO POR INFORMAÇÕES ERRADAS DA FONTE PAGADORA. AFASTAMENTO DA MULTA.

O erro no preenchimento da declaração causado por informações erradas prestadas pela fonte pagadora não afasta o lançamento do imposto e dos juros de mora, entretanto não autoriza o lançamento da multa de ofício (SÚMULA CARF nº 73)

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar no lançamento a aplicação da multa de ofício de 75%.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente e Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andressa Pegoraro Tomazela (substituto[a] integral), Marcelo Milton da Silva Risso, Raimundo Cassio Goncalves Lima, Wilderson Botto, Wilsom de Moraes Filho, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Lilian Claudia de Souza.

**RELATÓRIO**

A seguir transcreve-se o relatório do acórdão nº **03-56.594** da 4ª Turma da DRJ em Brasília/DF (fls. 76 e segs.).

Para o Contribuinte identificado no preâmbulo foi lavrado, por Auditor Fiscal da DRF/Brasília – DF, o Auto de Infração de fls. 40/65, referente ao imposto de renda pessoa física dos exercícios 2009, 2010, 2011. O crédito tributário apurado foi assim constituído:

Imposto...	20.433,93
Juros de Mora (calculados até 01/2013)...	5.381,63
Multa Proporcional (passível de redução)...	15.325,45
Valor do Crédito Tributário Apurado...	41.141,01

Inicialmente, o Órgão de origem realizou procedimento de diligência perante a fonte pagadora dos rendimentos, a Câmara Legislativa do Distrito Federal, a qual confirmou pagamentos previstos no artigo 3º do Decreto Legislativo nº 7/1995, a título de “ajuda de custo”, aos deputados distritais.

Em seguida, foi instaurada a ação fiscal levada a efeito em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 01.1.01.00-2012-02653.

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-calandário 2008, 2009, 2010.

No Termo de Verificação Fiscal, fls. 53/64, 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 deputados 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 deputado, 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. 41, 51 e 60/64:

001 – OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

<b>Exercício</b>	<b>Valor (R\$)</b>
2009	24.768,92
2010	24.768,12
2011	24.768,12

#### **IMPUGNAÇÃO**

Cientificado do lançamento, o Contribuinte apresenta impugnação às fls. 4/22 dos autos do processo nº 10166722255/2013-11, a este apensado. Reporta-se aos termos do Auto de Infração para, em seguida, expor seus argumentos de defesa.

Natureza Indenizatória das Verbas Recebidas como Ajuda de Custo

O Impugnante afirma que a matéria autuada pela Receita Federal já foi objeto de discussão judicial, restando assentado e extirpado de dúvidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) a natureza indenizatória da ajuda de custo paga aos Deputados Federais e Estaduais em razão de convocação extraordinária.

Argumenta que referida verba não configura acréscimo patrimonial de qualquer natureza ou renda, sendo, portanto, fatos impositivos à hipótese de incidência do Imposto de Renda.

Não prospera o argumento da autoridade autuante de que para a outorga de isenção há de existir lei expressa, pois, para falar em isenção é preciso antes admitir a incidência da norma de tributação, o que sequer ocorreu no caso em exame. Se nunca houve obrigação tributária, não cabe falar de dispensa de pagamento.

Recorre ao § 7º do artigo 57 da Constituição Federal, mencionando a redação antes e depois da EC nº 50/2005, aos artigos 43 e 176 do Código Tributário Nacional (CTN), ao artigo 1º da Lei Distrital nº 2289/1999, ao Decreto Legislativo nº 7/1995 e à jurisprudência dos tribunais e administrava.

Esclarece que a Câmara Legislativa do Distrito Federal, ao aprovar a Lei nº 4.795/2012, aboliu o pagamento da “ajuda de custo”.

#### Responsabilidade Exclusiva da Fonte Pagadora

Menciona o Parecer Normativo SRF nº 1/2002 – transcreve os termos relativos ao *imposto devido exclusivamente na fonte* – para firmar entendimento que, no caso em discussão, a fonte pagadora é responsável pelo recolhimento do imposto de renda ainda que não o tenha retido, matéria já pacificada pela jurisprudência do STJ.

Assim, o recolhimento do imposto, com juros e multa, é de responsabilidade da fonte pagadora – Câmara Legislativa do Distrito Federal –, e não do Impugnante.

#### Improcedência da Aplicação da Multa

Na hipótese de restar superada a argumentação pela improcedência total da autuação ou pela responsabilidade da fonte pagadora, a aplicação da multa decorrente de erro na indicação dos valores percebidos pelo Impugnante, a título de isentos e não tributáveis, deve ser excluída.

Não há a presença de dolo ou culpa para imputação da responsabilidade acessória, uma vez que as informações prestadas pela fonte pagadora foram utilizadas corretamente na DAA.

A fiscalização também atribuiu responsabilidade à fonte pagadora, assim, diante da vedação do *bis in idem*, não se sustenta o lançamento de duas imputações – ao órgão pagador e ao contribuinte.

O Impugnante, em estrita observância ao informe de rendimentos da Câmara Legislativa do Distrito Federal, lançou a verbas indenizatórias em sua DAA. Em consequência, por questão de legalidade, celeridade e eficiência, deve ser aplicada a Súmula 73 do CARF, mesmo ainda sem efeito vinculante, excluindo o lançamento da multa de ofício.

#### Pedidos

Requer a improcedência do Auto de Infração. Alternativamente, que seja imputada à Câmara Legislativa do Distrito Federal a obrigação de recolher o valor integral do crédito tributário. Subsidiariamente, pugna pela exclusão da multa de ofício.

Após análise, a DRJ não acatou os argumentos da contribuinte. Do voto do acórdão recorrido:

#### **Preliminar de Nulidade - Sujeição Passiva**

O Contribuinte alega erro na identificação do sujeito passivo no procedimento de ofício levado a efeito pela Autoridade 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 nº 7.713/1988 e no artigo 38 do RIR/1999. Nota-se, ainda, que a Lei nº 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.

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 complexo, 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.

A Câmara Legislativa do Distrito Federal, no momento da autuação, por falta de retenção do imposto, sujeita-se ao pagamento de multa de ofício e 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 atuados – 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 a 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 pelo crédito tributário apurado.

#### **Rendimento Tributável – Ajuda de Custo**

O Contribuinte discorre sobre a “ajuda de custo” paga pela Câmara Legislativa do Distrito Federal aos deputados, duas vezes por ano, no início e no final de cada sessão legislativa. Entende que não cabe discutir isenção, pois os respectivos

valores se referem a indenizações e caracterizam hipótese de não-incidência do imposto de renda, portanto, sem possibilidade de tributação.

É certo que as importâncias recebidas a título de indenização, destinadas a recompor o patrimônio do beneficiário, estão fora da hipótese de incidência do imposto de renda, uma vez que não configuram acréscimo patrimonial. Tais pagamentos, de natureza indenizatória, não necessitam de lei específica para isenção ou exclusão na legislação tributária, tendo em vista que, por sua natureza, não estão incluídos no campo de incidência do imposto de renda.

Indenizar significa reparar, recompensar, retribuir. É a compensação ou retribuição monetária realizada a determinada pessoa com a finalidade de reembolsar despesas incorridas ou ressarcir perdas, prejuízos ou danos.

A RFB, por meio de vários atos, como os Pareceres Normativos Cosit nºs 10/1992 e 1/1994, explica que as indenizações a título de “ajuda de custo”, de acordo com os preceitos da legislação tributária, não podem ser confundidas com complemento salarial, mas se prestam a recompor gastos decorrentes de mudança de domicílio em virtude de remoção de um município para outro.

A eventualidade do pagamento é uma característica imprescindível para classificar o recurso pago como indenizatório. Não basta o registro na rubrica “ajuda de custo”. A sua finalidade – ressarcimento de gastos com transporte e instalação do contribuinte e sua família, em caráter permanente, em localidade diversa daquela em que residia, por transferência de seu centro de atividade – também deve ser comprovada mediante documentação hábil e idônea.

Não é o caso das verbas que compõem a infração de omissão de rendimentos. Os autos mostram que, embora recebidas sob a denominação de “ajuda de custo”, referidas importâncias não se referem à indenização de despesas com mudança de domicílio, em caráter permanente, uma vez que foram pagas continuamente nos anos-calendário.

O juiz federal e doutrinador Leandro Paulsen, em *Direito Tributário – CONSTITUIÇÃO e CÓDIGO TRIBUTÁRIO* –, Ed. Livraria do Advogado, 2010, 12ª edição, p. 276, ao discorrer sobre o artigo 153 da Constituição Federal, que confere competência à União para instituir impostos, assim reproduz ensinamentos de autoria de Roberto Quiroga Mosquera:

*‘.. a Lei Máxima em seu art. 153, inciso III, ao agregar à palavra ‘proventos’ a locução adjetiva ‘de qualquer natureza’ está a indicar que será tributado pelo referido tributo todo e qualquer rendimento que se origine do trabalho, do capital, da aposentadoria ou de outra fonte. A fonte de produção dos rendimentos é irrelevante. A causa que dá origem ao dinheiro, remunerações e vantagens recebidas pelo ser humano pode ser de qualquer proveniência ou procedência.’ (MOSQUERA, Roberto Quiroga. Renda e Proventos de Qualquer Natureza: O Imposto e o Conceito Constitucional. Dialética, 1996. p. 67/70).*

Na esteira do dispositivo constitucional citado no parágrafo anterior, 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.

A ocorrência do fato gerador de incidência do imposto de renda é definida pela natureza da verba recebida. Não importa a denominação adotada pela fonte pagadora. Nesse passo, em obediência ao conteúdo do artigo 43 do CTN, tudo que tipificar acréscimo ao patrimônio da pessoa física está sujeito à tributação do imposto de renda.

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

O sitio da Câmara Legislativa do Distrito Federal na Internet (<http://www.cl.df.gov.br/verba-indenizatoria>), acessado por este julgador em 15/10/2013, explica que a verba indenizatória paga aos deputados é destinada ao custeio dos trabalhos dos gabinetes dos parlamentares e é ressarcida após a realização dos gastos, tais como locação de imóveis e de veículos, material de expediente, combustível e contratação de consultoria. O conteúdo do esclarecimento sobre a natureza indenizatória dos recursos foi assim anotado no mencionado endereço eletrônico:

*A verba indenizatória são os recursos que o Poder Legislativo repassa para custear os trabalhos dos gabinetes parlamentares. Chama-se indenizatória porque é liberada após os gastos realizados. A verba indenizatória é usada para ressarcir despesas com locação de imóveis e de veículos, material de expediente, combustível e contratação de consultoria, entre outros. Na Câmara Legislativa, cada gabinete pode receber até R\$ 20 mil mensais.*

*A fim de dar maior transparência e critérios mais rígidos para utilização da verba indenizatória, foi criado o Ato da Mesa Diretora nº 31/2012, publicado em 29 de março de 2012, no Diário da Câmara Legislativa (DCL). A partir de maio desse ano, passaram a ser publicadas no portal da CLDF todas as informações contidas nas notas fiscais e recibos exigidos pela Casa como comprovantes das despesas, além de quadro demonstrativo mensal com as despesas realizadas por cada parlamentar.*

Além dos gastos suportados pela verba citada no parágrafo anterior, quais seriam as outras despesas ressarcidas pelos valores recebidos na rubrica "ajuda de custo"

que se enquadrariam como indenização não sujeita à incidência do imposto de renda? Nesse sentido nenhuma documentação comprobatória hábil e idônea foi trazida aos autos.

Na peça contestatória, para fazer valer a pretensão de excluir os rendimentos em discussão da incidência tributária, foram invocados o Decreto Legislativo nº 7/1995 e a Lei Distrital nº 2.289/1999, que assim prescrevem sobre a “ajuda de custo” paga aos parlamentares:

*LEI DISTRITAL Nº 2.289, DE 13 DE JANEIRO DE 1999*

*Art. 1º O sistema de remuneração dos Deputados Distritais será constituído exclusivamente de subsídio correspondente a setenta e cinco por cento do estabelecido, em espécie, para os Deputados Federais.*

*§ 3º É devida ao Parlamentar, no início e no final previsto para a sessão legislativa, ajuda de custo equivalente ao valor da remuneração, a partir da primeira sessão legislativa até o término da segunda legislatura. (Parágrafo revogado pela Lei nº 4.795, de 2012).*

*DECRETO LEGISLATIVO Nº 7, DE 1995 – Dispõe sobre a remuneração dos membros do Congresso Nacional.*

*Art. 3º É devida ao parlamentar, no início e no final previsto para a sessão legislativa, ajuda de custo equivalente ao valor da remuneração.*

O conteúdo do § 3º do artigo 1º da Lei antes citada mostra que a “ajuda de custo” equivalente ao valor da remuneração, é devida ao parlamentar distrital a partir da primeira sessão legislativa até o término da segunda legislatura. Nota-se, em consequência, não se tratar de uma verba esporádica, mas permanente, livremente utilizada pelo beneficiário.

Logo, sendo a “ajuda de custo” verdadeiro prêmio pago ao parlamentar, que integra ao seu patrimônio, não poderia ser de outra forma, o respectivo 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, em consonância com a base legal que menciona:

*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;*

*(...).*

*X - verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego;*

Importante pontuar que a norma legal determina a tributação das verbas, dotações ou auxílios para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício do cargo, função ou emprego. Nesse mesmo sentido, para esclarecer ainda mais a controvérsia acerca da matéria em discussão, transcreve-se as prescrições escritas nos artigos 2º e 3º da Lei nº 7.713/1988:

*Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.*

*Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90).*

*§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.*

*(...).*

*§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.*

O imposto de renda deve incidir sobre o rendimento bruto percebido pelo contribuinte, assim compreendido todo produto do capital, trabalho ou da combinação de ambos. A legislação tributária exige a apuração do imposto sobre uma base de cálculo que corresponda à totalidade dos rendimentos auferidos pelo contribuinte. Vejamos as determinações contidas na 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. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:*

*I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;*

*(...).*

O inciso I antes transcrito excepcionou da apuração da base de cálculo do imposto devido os rendimentos isentos, os não-tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva. No entanto, a legislação tributária não ampara a pretensão do Contribuinte no sentido de afastar a natureza tributária dos rendimentos omitidos, recebidos na rubrica “ajuda de custo”.

Assim, com base no enquadramento legal cravado no Auto de Infração e nas normas tributárias mencionadas nesta decisão, resta incontroverso que a remuneração denominada de “ajuda de custo” caracteriza rendimento tributável, o qual não foi oferecido à tributação na DAA pelo Contribuinte.

Em consequência, coube à Autoridade Fiscal, com o objetivo de garantir superior interesse público, constituir, em favor da Fazenda Nacional, o correspondente crédito tributário sobre os rendimentos omitidos.

#### **Multa de ofício de 75%**

O Impugnante alega que agiu de boa fé e que a Súmula nº 73 do CARF não autoriza o lançamento de multa de ofício nos casos de erro, na DAA, causado por informações erradas prestadas pela fonte pagadora. Aduz ainda que, diante da vedação do *bis in idem*, a imputação da penalidade ao órgão pagador e ao contribuinte não se sustenta.

De início, cumpre deixar em relevo que a observância do entendimento exposto na súmula em referência não obriga a Administração Tributária, uma vez que a ela não foi conferido efeito vinculante, conforme prevê o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

No tópico relativo ao enfrentamento da preliminar de nulidade está esclarecido que, no momento da presente autuação, depois do prazo fixado para entrega da DAA pelo autuado, diante da falta de retenção do imposto pelo órgão pagador, responsabilidades são imputadas à fonte pagadora e ao beneficiário dos rendimentos, conforme Parecer Normativo SRF nº 1/2002. A fonte pagadora fica sujeita à multa de ofício e juros de mora. O beneficiário dos rendimentos responde pelo imposto omitido acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Nesta decisão, a controvérsia está adstrita à responsabilidade imputada ao Contribuinte autuado.

Já foi demonstrado no tópico precedente que os rendimentos recebidos na rubrica “ajuda de custo” devem compor a base de cálculo do imposto de renda nas DAAs, como determina a legislação tributária. No caso concreto, sem razão as alegações expostas para evitar a tributação de tais remunerações.

Não prospera o argumento desenvolvido 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 feitos 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 as 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;*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido 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.*

*§ 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%.

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, se espontaneamente tivesse reparado a irregularidade, o Interessado poderia evitar a aplicação da multa de ofício de 75%, 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, com multa e juros de mora.

Todavia, o crédito tributário decorrente dos rendimentos recebidos da Câmara Legislativa do Distrito Federal, sob a denominação de “ajuda de custo”, foi constituído por meio de procedimento fiscal de ofício levado a efeito pela Autoridade competente da RFB.

Nessa situação, as normas legais que compõem a legislação tributária, registradas 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.

### **Controle da Constitucionalidade e Decisões Judiciais e Administrativas**

Os mecanismos de controle da constitucionalidade regulados pela Carta Magna passam, necessariamente, pelo Poder Judiciário, falecendo, assim, competência a este colegiado para pronunciar-se sobre a validade de lei regularmente editada.

As decisões administrativas e judiciais destacadas na Impugnação 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 nº 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.

### **Resultado do Julgamento**

Diante do exposto, depois de apreciados todos os argumentos e provas apresentados aos autos, encaminho o meu VOTO no sentido de REJEITAR a preliminar argüida e, no mérito, julgar IMPROCEDENTE a Impugnação, o que resulta na manutenção do crédito tributário apurado.

Cientificado da decisão de primeira instância em 18/02/2014, o sujeito passivo interpôs, em 28/02/2014, Recurso Voluntário, fl. 101, sustentando, em apertada síntese, que:

- a) a fonte pagadora é a responsável pelo informe de rendimentos, retenção e recolhimento do imposto de renda retido na fonte
  - b) a multa aplicada é indevida em razão de não estar comprovado dolo, fraude ou simulação
  - c) o imposto de renda não incide sobre verba recebida a título de ajuda de custo por ter natureza indenizatória
  - d) cita jurisprudência
- É o relatório.

**VOTO**

Conselheiro(a) Honorio Albuquerque De Brito - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

**REGIMENTO INTERNO DO CARF – APLICAÇÃO do art. 114, § 12, inciso I**

Da análise do recurso voluntário impetrado, tem-se que por meio do mesmo o contribuinte não apresenta novas razões de defesa além das já trazidas em sede de impugnação na primeira instância julgadora administrativa.

Os argumentos nesse sentido que sobem a este CARF em sede de recurso voluntário já foram objeto de minuciosa apreciação pela turma julgadora da DRJ, cujas análises e conclusões estão discorridas com clareza no voto posto no Acórdão recorrido, conforme transcrito acima na parte “Relatório” do presente acórdão.

Do Regimento Interno do CARF, art. 114 :

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

(...)

Desta forma, confirmo e adoto integralmente a decisão da primeira instância julgadora administrativa, pelos seus próprios fundamentos, **exceto quanto à aplicação da multa de ofício de 75%**, matéria sobre a qual trato a seguir.

**Multa de ofício de 75%**

No tocante à alegação do recorrente de que procedera conforme as informações recebidas da fonte pagadora, logo descabida a aplicação da multa, a matéria já se encontra sumulada no CARF:

**Súmula CARF nº 73**

Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício.

O recorrente juntou ao processo os informes de rendimentos fornecidos pela fonte pagadora Câmara Legislativa do DF (fls. 12 a 15) classificando a ajuda de custo sob a rubrica de rendimentos isentos/não tributáveis.

Assim sendo, no caso em análise, deve ser afastada a multa de ofício de 75% aplicada no lançamento.

**Jurisprudência**

No que se refere à jurisprudência citada, por falta de lei que lhe atribua eficácia normativa, não constitui norma geral de direito tributário decisão judicial ou administrativa que produz efeito apenas em relação às partes que integram o processo (art. 100 do CTN – Parecer Normativo CST nº 23, publicado no DOU de 9 de setembro de 2013).

**CONCLUSÃO:**

Por todo o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, conforme acima descrito, para afastar no lançamento a aplicação da multa de ofício de 75%.

(assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito