



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



**Processo nº** 10245.000244/2005-96  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-006.913 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de julho de 2020  
**Recorrente** SEBASTIÃO DA SILVA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2003, 2004

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS DO TRABALHO PARLAMENTAR. DIÁRIAS E AJUDA DE CUSTOS. SÚMULA CARF Nº 87. INAPLICABILIDADE NO CASO.

São tributáveis e sujeitam-se à incidência do imposto na fonte ou devem ser informados na declaração de ajuste anual, os rendimentos percebidos, mesmo que a título de diárias e ajuda de custo, mas que não tenham caráter indenizatório, destinados a ressarcir os gastos com transporte, frete e locomoção ou para custear o pagamento de despesas com alimentação e pousada, nos casos de remoção de um município para outro.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.**

A responsabilidade tributária por valores que deveriam ser objeto de retenção é da fonte até o momento da declaração de ajuste anual, momento em que passa para quem recebe os valores.

**ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.**

De acordo com o disposto na Súmula nº 02, o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**MULTA DE OFÍCIO. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para exonerar a multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 183/215, interposto contra decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de fls. 132/139, a qual julgou procedente o lançamento decorrente de Imposto de Renda da Pessoa Física, relativamente ao exercício 2003, 2004 no qual foi apurado crédito tributário, acrescido de multa e juros.

Ante a clareza do Relatório constante da decisão proferida pela DRJ, transcrevo:

Contra o sujeito passivo, acima identificado, foi lavrado Auto de Infração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física — IRPF referente ao anos calendários de 2002 e 2003, fls. 86/102, para formalização e cobrança do valor total de R\$ 45.845,24, relativo a imposto de renda acrescido da multa de ofício e juros de mora, calculados até 28/02/2005.

2. Foram as seguintes as infrações apuradas pela fiscalização, as quais estão relatadas na descrição dos fatos e enquadramento legal, fls. 88/89, e Termo de Verificação de fls. 95/102.

2.1. Classificação indevida de rendimentos do trabalho com vínculo empregatício recebidos da Assembléia Legislativa do Estado de Roraima a título de Diárias Para Deslocamento e Ajuda de Transporte sem a devida comprovação da efetiva utilização desses recursos em despesas de alimentação e pousada em municípios diferentes da sede de trabalho, classificados indevidamente como isentos e não tributáveis na Declaração de Ajuste Anual.

2.2. Falta de recolhimento do imposto, no ano calendário 2003, incidente sobre os ganhos de capital referente à alienação de um imóvel no lote de terras urbanos N7 83, QD 158, Zona 06, av. Santos Dumont, bairro São Pedro, Boa Vista — RO.

## Da Impugnação

Recebida a cientificação do lançamento, apresentou, a Impugnação de fls. 106/125, na qual alega, em síntese:

3.1. A Assembléia Legislativa de Roraima possui toda a documentação hábil e idônea fornecida pelo Impugnante que comprova seus efetivos deslocamentos indenizáveis a título de diárias dos deputados estaduais, sendo de sua responsabilidade referida apresentação.

3.2. Diárias não se sujeitariam à tributação do imposto de renda. São utilidades não salariais. A tributação através do imposto sobre a renda recai sobre o patrimônio dinâmico, a riqueza nova, mais precisamente sobre o valor das mutações do elementos patrimoniais que constituem implemento do patrimônio.

3.3. Considerando que as verbas correspondentes a diárias sujeitam-se ao imposto de renda, a responsabilidade pelo seu recolhimento, por força de disposição legal, é da fonte pagadora (PN/CST 324 e CTN art. 45; RIR/99 arts. 717): a própria Assembléia Legislativa do Estado de Roraima.

3.4. Houve retenção de IR sobre os valores pagos a título de diária, fato ignorado pelos autuantes;

3.5. Houve denúncia espontânea pelo contribuinte, que declarou os valores recebidos a título de diária em suas declarações de rendimentos, fazendo juz ao benefício do art. 138 do CTN.

3.5. A multa aplicada é punitiva e confiscatória;

3.6. Não se poderia aplicar a taxa Selic para remunerar os créditos tributários, pois estar-se-ia contrariando a Constituição Federal e o CTN (art. 161).

### **Da Decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento**

Quando da apreciação do caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento julgou procedente a autuação, conforme ementa abaixo (e-fls. 132):

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

Exercício: 2003, 2004

#### **Rendimentos Tributáveis do Trabalho Parlamentar — Diárias e Ajuda de Custos.**

Classificam-se como tributáveis e estão sujeitos à incidência do imposto na fonte e na declaração os rendimentos percebidos, mesmo que a título de diárias e ajuda de custo, mas que não tenham caráter indenizatório, destinados a ressarcir os gastos do empregado com transporte, frete e locomoção ou para custear o pagamento de despesas com alimentação e pousada, nos casos de remoção de um município para outro

#### **Responsabilidade Tributária.**

Tratando-se de imposto em que a incidência na fonte se dá por antecipação daquele a ser apurado na declaração de ajuste anual, inexistente responsabilidade tributária concentrada, exclusivamente, na fonte pagadora.

### **Do Recurso Voluntário**

O Recorrente, devidamente intimado da decisão da DRJ e apresentou o recurso voluntário de fls. 149/172, alegando em síntese: a) ilegitimidade passiva do recorrente; b) natureza indenizatória das verbas decorrentes de diárias e ajudas de custo, pagas pela assembleia legislativa de Roraima; c) da denúncia espontânea; e d) multa – da infringência ao princípio da razoabilidade e do confisco.

Este recurso compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório do necessário.

### **Voto**

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiyama, Relator.

### **Do Recurso Voluntário**

O presente Recurso Voluntário foi apresentado no prazo a que se refere o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e por isso, dele conheço em parte e passo a apreciá-lo.

#### **Ilegitimidade passiva do recorrente**

O Recorrente quer, em última análise, que seja reconhecida a ilegitimidade passiva e seja declarada a responsabilidade tributária pela retenção do Imposto de Renda a fonte pagadora.

Entretanto, conforme consta do Código Tributário Nacional – CTN:

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;

Ou seja, o Recorrente figura no polo da relação como contribuinte, pois tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador do imposto sobre a renda.

De acordo com a legislação, a responsabilidade pelo Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF é, como o próprio nome diz, da fonte pagadora:

RIR/99 – Decreto nº 3.000/99:

Art. 717. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário ([Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 99 e 100](#), e [Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º](#)).

Por outro lado, a própria legislação também previu a hipótese em que houver a falta do pagamento

RIR/99 – Decreto nº 3.000/99:

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](#)).

Parágrafo único. No caso deste artigo, quando se tratar de imposto devido como antecipação e a fonte pagadora comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração, aplicar-se-á a penalidade prevista no art. 957, além dos juros de mora pelo atraso, calculados sobre o valor do imposto que deveria ter sido retido, sem obrigatoriedade do recolhimento deste.

Ou seja, não fazendo o recolhimento, a obrigação não se extingue e mesmo se conseguir comprovar que o beneficiário já incluiu o rendimento em sua declaração vai ficar obrigado a pagar o valor com a incidência de multa.

Cumprido ressaltar que o Recorrente estava ciente dos valores que estava recebendo e não havia reclamado até então. Passou a reclamar após receber o presente Auto de Infração. Para que não parem dúvidas, faz-se necessário esclarecer, desde já que, de acordo com o disposto no artigo 45 do CTN, o contribuinte do imposto de renda é o adquirente da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza:

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.

Explicando melhor, após o recebimento dos rendimentos e apurado o imposto devido por meio da Declaração de Ajuste Anual, o sujeito passivo da obrigação tributária é o beneficiário do rendimento e não a fonte pagadora. Ainda que a verba paga a título de diárias, tenha sido indevidamente qualificada no Comprovante de Rendimentos como isenta ou não tributável e ao não se enquadrar na legislação sob esta condição, o sujeito passivo deve oferecer tais verbas à tributação.

Portanto, não há o que prover quanto à irrisignação do contribuinte quanto a este ponto.

**Natureza indenizatória das verbas decorrentes de diárias e ajudas de custo, pagas pela Assembleia Legislativa de Roraima**

Os rendimentos decorrentes de diárias e ajudas de custo pagas pela Assembleia Legislativa de Roraima seriam isentas ou não tributáveis se estivessem em conformidade com a legislação que rege a matéria:

Lei n.º 7.713/88:

*"Art. 6º. Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoa físicas:*

*(...)*

*II — as diárias destinada, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente da sede de trabalho, inclusive no exterior.*

*(...)*

*XX - ajuda de custo destinada a atender às despesas com transporte, frete e locomoção do beneficiário e seus familiares, em caso de remoção de um município para outro, sujeita à comprovação pelo contribuinte."*

O Parecer Normativo COSIT n.º 001/94, interpreta o art. 6º, XX, da Lei n.º 7.713/88, nos seguintes termos:

Ajuda de custo a que se refere o dispositivo legal em questão, é a que se reveste de caráter indenizatório, destinando-se a ressarcir os gastos do empregado com transporte, frete e locomoção, em virtude de sua remoção para localidade diversa daquela em que residia.

E, ainda:

"a ajuda de custo tem neste preceito da legislação tributária, o mesmo significado que de flui da legislação referente às relações de trabalho, tanto no âmbito da Consolidação das Leis do Trabalho como do Regime Jurídico dos Servidores Públicos, cujas características são: - de indenização e não de complementação salarial; - a mudança de domicílio do empregado, em virtude de sua remoção de um município para outro. Sem esses requisitos, que lhe devem ser peculiares, as importâncias pagas sob essa rubrica serão consideradas salários e receberão o tratamento tributário dispensado para o caso".

E no item 8, do mesmo parecer anteriormente citado, concluiu que:

"Dessa forma, vantagens outras pagas pelo empregador ao empregado sob essa denominação, de maneira continuada ou eventualmente, sem que ocorra a mudança de localidade de residência do empregado, em caráter permanente, para município diferente daquele em que residia, não estão abrangidos pela isenção de que trata o inciso XX do art. 6º da Lei n.º 7.713/88, devendo integrar os rendimentos sujeitos à incidência do Imposto de renda na fonte e na declaração".

Diante do exposto, infere-se que as verbas recebidas não se classificam entre as isentas e não-tributáveis, estando a Declaração de Ajuste Anual em desacordo com o art. 6º, inciso XX, da Lei n.º 7.713, de 1988, haja vista que a Ajuda de Custo prevista pela norma isentiva é aquela destinada a ressarcir os gastos com transporte, frete e locomoção, em virtude de remoção do contribuinte para localidade diversa daquela em que residia; ou seja, ela se reveste de caráter indenizatório. Contudo, não é o que ocorreu no caso concreto.

Por outro lado, inaplicável ao caso o disposto na Súmula CARF n.º 87:

**Súmula CARF n.º 87**

O imposto de renda não incide sobre as verbas recebidas regularmente por parlamentares a título de auxílio de gabinete e hospedagem, exceto quando a fiscalização apurar a utilização dos recursos em benefício próprio não relacionado à

atividade legislativa. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

No caso em questão, restou demonstrado que os valores não se prestam a ressarcir gastos em virtude de o Recorrente se deslocar para exercer seu mister para localidade diversa daquela em que residia. Não há a devida comprovação de prestação de contas ou mesmo de que os valores pagos a título de diária é proporcional aos valores de diárias para a localidade.

Sendo assim, não há o que prover quanto a estes pontos do recurso.

### **Da denúncia espontânea**

Não há que se falar em denúncia espontânea, por não ter cumprido o requisito de pagar a quantia devida, nos termos do disposto no art. 138 do CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O Recorrente não ofereceu os valores à tributação, nem comprovou ter efetuado o pagamento do tributo devido, que ora é objeto de discussão.

Sendo assim, não restou configurada a denúncia espontânea, de modo que nego provimento ao recurso quanto a este ponto.

### **Multa – da infringência ao princípio da razoabilidade e do confisco. Súmula CARF nº 2**

A alegação de que a multa imposta ofende ao princípio da razoabilidade e do confisco é matéria em que o próprio Decreto n. 70.235/72 veda que os órgãos de julgamento administrativo fiscal possam afastar aplicação ou deixem de observar lei ou decreto sob fundamento de inconstitucionalidade. Neste sentido temos:

#### **Decreto n. 70.235/72**

**Art. 26-A.** No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

No mesmo sentido do mencionado artigo 26-A do Decreto n. 70.235/72, vemos o disposto no artigo 62 do Regimento Interno - RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343 de junho de 2015, que determina que é vedado aos membros do CARF afastar ou deixar de observar quaisquer disposições contidas em Lei ou Decreto:

#### **PORTARIA MF Nº 343, DE 09 DE JUNHO DE 2015.**

**Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Por fim, a Súmula CARF n. 2 também dispõe que este Tribunal não tem competência para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Veja-se:

#### **Súmula CARF n. 2**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Sendo assim, não prospera esta alegação.

### **Multa de Ofício**

No caso em questão, está claro que o contribuinte ora Recorrente preencheu sua declaração de Imposto de Renda de forma equivocada, pois pautou-se nas informações recebidas da Assembleia Legislativa do Estado de Roraima. Neste sentido, o CARF possui julgados que convergem para o afastamento da multa de ofício nos casos em que o contribuinte for induzido a erro quando do preenchimento das informações em sua declaração de ajuste. Tanto que o entendimento está sedimentado através da Súmula CARF nº 73, cujo teor transcrevo abaixo:

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 fato envolvendo o afastamento da multa de ofício sobre o crédito tributário incidente sobre as verbas denominadas “Ajuda de Custo” pagas pela Assembleia Legislativa de Roraima já foi apreciado em outra ocasião pelo CARF, conforme precedente abaixo:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1997, 1998, 1999, 2000

IRPF - MULTA DE OFÍCIO - ERRO ESCUSÁVEL.

Tendo a fonte pagadora (Assembléia Legislativa do Estado de Roraima) prestado informação equivocada aos deputados estaduais com relação à natureza dos valores pagos a título de **ajuda de custo**, o erro cometido pelo contribuinte no preenchimento das declarações de ajuste anual é escusável.

Assim, o lançamento que reclassificou ditos rendimentos de isentos e não tributáveis para tributáveis não comporta a exigência da penalidade de ofício.

Recurso especial negado.

(2ª Turma da CSRF; acórdão nº 9202-00.106; data da sessão: 18/08/2009)

Neste sentido, na linha do já demonstrado pelo Ilustre Conselheiro Relator, ratifico o entendimento por afastar o lançamento da multa de ofício de 75% incidente sobre as verbas “ajuda de custo”, visto que o RECORRENTE foi induzido a erro quando do preenchimento de sua declaração, assim, não pode ser penalizado por tal fato.

### **Conclusão**

Diante do exposto, conheço do recurso voluntário e dou-lhe parcial provimento para afastar a aplicação da multa de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya

Fl. 8 do Acórdão n.º 2201-006.913 - 2ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10245.000244/2005-96