



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11080.729194/2015-97
ACÓRDÃO	2002-010.024 – 2ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	DOUGLAS PEDROSO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

IRPF. CLASSIFICAÇÃO INDEVIDA DE RENDIMENTOS. ENTIDADE DE CLASSE. VERBAS PAGAS A CONSELHEIROS ELEITOS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA.

São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho e quaisquer proventos ou vantagens percebidas, além de verbas, dotações ou auxílios para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego. Os valores pagos pelo CREMERS a seus conselheiros a título de auxílio de representação e verba indenizatória estão sujeitos à incidência do imposto de renda.

MULTA DE OFÍCIO. CONTRIBUINTE INDUZIDA A ERRO PELA FONTE PAGADORA. ERRO ESCUSÁVEL. SÚMULA CARF Nº 73.

Não é possível imputar ao contribuinte a prática de infração tributária quando seu ato partiu de falta da fonte pagadora na emissão dos comprovantes de rendimentos. O erro, neste caso, revela-se escusável, não sendo aplicável a multa de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, somente para afastar a multa de ofício aplicada, em razão de erro escusável.

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles – Relator e Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andre Barros de Moura, Fernando Gomes Favacho, Heitor de Souza Lima Junior (substituto[a] integral), Marcelo Freitas de Souza Costa, Rafael de Aguiar Hirano, Marcelo de Sousa Sateles (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Luciana Costa Loureiro Solar, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Heitor de Souza Lima Junior.

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:

Em procedimento para verificação do cumprimento de obrigações tributárias pelo contribuinte acima qualificado, foi lavrado Auto de Infração relativamente aos exercícios de 2012, 2013 e 2014 (anos-calendário, respectivamente, de 2011, 2012 e 2013) (fls. 02/25), exigindo o recolhimento do imposto de renda de pessoa física no valor de R\$ 9.770,75 (cód. 2904), juros de mora de R\$ 2.388,59 (calculados até 09/2015) e multa proporcional de R\$ 7.328,06, totalizando o crédito tributário no valor de R\$ 19.487,40.

A fiscalização constatou que o contribuinte classificou indevidamente como “isentos e não tributáveis”, nas Declarações de Ajuste Anual (DAA) dos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013 (exercícios 2012, 2013 e 2014), rendimentos recebidos do Conselho Regional de Medicina – CREMERS, sob a denominação de “Verba Indenizatória” e “Auxílio de Representação”, que são de natureza tributável em razão de não haver lei que conceda a tais rendimentos a natureza de isentos.

Os valores apurados nas datas dos respectivos fatos geradores das obrigações tributárias foram os seguintes:

Fato Gerador Valor Apurado (R\$) Multa (%)

31/12/2011 10.174,00 75,00

31/12/2012 14.179,00 75,00

31/12/2013 11.177,00 75,00

Do Relatório de Ação Fiscal

O Relatório de Ação Fiscal (fls. 07/15) detalha as circunstâncias envolvidas, as infrações cometidas e o enquadramento legal correspondente a cada uma delas, que sintetizo a seguir.

Do Termo de Início do Procedimento Fiscal

Intimado a comprovar a origem e a natureza dos rendimentos declarados como “isentos e não tributáveis” em suas DAA dos anos-calendário sob ação fiscal

(Termo de Início de Procedimento Fiscal nº 090/2015 - fls. 26/28), bem como a sua condição de conselheiro do Conselho Regional de Medicina do Estado do Rio Grande do Sul - CREMERS, o contribuinte esclareceu (Resposta à Intimação – fls. 30/32), em resumo, que:

- 1) É médico e conselheiro eleito do CREMERS.
- 2) Não é empregado do CREMERS, mas sim estaria desempenhando uma função honorífica, quando convocado para execução das atividades institucionais da autarquia.
- 3) Faria jus a verbas indenizatórias para participação em reuniões e assembléias (*verbas indenizatórias ou jetons*), quando há necessidade de deslocamento da sua cidade de origem para representar a autarquia em determinado evento (*diárias*) ou mesmo sem locomoção entre cidades (*auxílio de representação*), na hipótese de necessidade de gastos indispensáveis ao exercício com conselheiro.
- 4) Os valores percebidos como conselheiro teriam natureza exclusivamente indenizatórios (e não remuneratórios), não tendo o condão de auferir renda mas sim indenizá-lo pelos gastos inerentes de deslocamento, hospedagem e tempo despendido em detrimento de seus afazeres profissionais.
- 5) Não haveria vínculo de emprego com o Conselho Regional de Medicina (CREMERS). Não tendo natureza remuneratória, os valores percebidos seriam isentos de imposto de renda, e como tal foram lançados nas suas DAA.
- 6) O CREMERS teria fornecido, como fonte pagadora, o Comprovante de Rendimentos, informando essas verbas como rendimentos isentos e assim os declarou em sua DAA.
- 7) Anexou documentação a fim de comprovar a correspondência entre os valores declarados como isentos e os informados pelo CREMERS.

Com base na documentação apresentada pelo contribuinte e outros documentos incluídos de ofício (Resoluções e Portaria do Conselho Federal de Medicina), a fiscalização encerrou o trabalho da ação fiscal, concluindo que:

Da Infração Apurada - Legislação Aplicável

- 1) As isenções do imposto de renda dependem de lei específica, originária do Poder Legislativo Federal, conforme estabelece o § 6º do art. 150 da Constituição Federal de 1988, com redação dada pela Emenda constitucional nº 3/93, bem como pelo art. 176 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional (CTN)).
- 2) As normas que outorgam isenções devem ser interpretadas literalmente nos termos do art. 111 do CTN.
- 3) O caput, os incisos I e X, e a alínea *b* do inciso XIII, todos do art. 43 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99) prevêem expressamente a tributação de quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como a título de diárias de comparecimento, verbas, dotações ou auxílios,

para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego, e as remunerações relativas à prestação de serviço por conselheiros fiscais e de administração, quando decorrentes de obrigação estatutária.

4) O art. 623 do RIR/99, por sua vez, determina que não estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte os rendimentos especificados no art. 39 do mesmo Regulamento, o qual lista, de forma exaustiva, todos os rendimentos que não entram no cômputo do rendimento bruto, incluindo, no seu inciso XIII, as diárias destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho, inclusive no exterior, nos termos nele dispostos. No presente caso, apenas valores não considerados diárias foram objeto de autuação.

5) Os arts. 37 e 38 do RIR/99 definem, de um lado, o conceito de rendimento bruto e, do outro, que 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.

6) O art. 4º combinado com o art. 109, ambos do CTN, coadunam no sentido de considerar irrelevantes para qualificar a natureza jurídica específica do tributo a denominação e as demais características formais adotadas pela lei comum.

7) O parecer jurídico do escritório Fonseca, Oliveira e Porto Advogados, contido na Circular CFM nº 029, de 21 de março de 2005, que estaria sendo utilizado pelo CREMERS para embasar sua argumentação sobre a isenção das verbas aqui analisadas, em ação fiscal similar decidida pelo Superior Tribunal de Justiça, não se aplicaria ao presente caso, porque o objeto da mesma versa sobre matéria fática diversa da contida no presente auto de infração [isenção de verbas de indenização (jetons) por comparecimento às sessões legislativas extraordinárias – em períodos como de “férias” ou “licença prêmio” - por parte dos deputados da Assembléia Legislativa de Pernambuco].

8) A Solução de Consulta nº 88, de 21 de setembro de 2009, que teve sua ementa publicada no Diário Oficial da União do dia 30 de outubro de 2009, esclareceu, de forma inequívoca, que a verba de representação percebida por dirigente de Conselho de fiscalização de profissão regulamentada sujeita-se ao imposto de renda na fonte e na declaração de ajuste anual do beneficiário, em conjunto com os demais valores percebidos.

Da Infração Apurada – Caso Concreto

9) O contribuinte alegou que o CREMERS informou que os rendimentos recebidos teriam natureza isenta e não tributável, com base nas Resoluções do Conselho Federal de Medicina (CFM) que disciplinam os procedimentos para pagamento de diárias nacional e internacional, auxílio de representação e verba indenizatória, e

que serviriam como norma espelho para os conselhos regionais definirem limites para as chamadas “diárias”, “verba indenizatória” e “auxílio de representação”.

10) Segundo a fiscalização, a Resolução nº 004/2012 do CREMERS tão somente teria definido a que título são pagas cada uma das parcelas, silenciando sobre a natureza dos rendimentos. Porém, aduz a fiscalização, que ainda que tal resolução definisse a natureza do rendimento, tal definição não teria relevância, pois a natureza do rendimento como isento ou não-tributável deve estar prevista em Lei, cabendo à fiscalização realizar, de ofício, o correto enquadramento de tais verbas em caso de divergência.

11) No exame do caso concreto, as atividades realizadas pelo contribuinte constituíram-se em efetiva prestação de serviço, pelo qual o fiscalizado recebeu remuneração na forma denominada de “verba indenizatória” e “auxílio de representação”. Conforme o § 4o do art. 3o da Lei nº 7.713/88, *“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 da renda ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título”*. E ambas as verbas se enquadrariam como rendimentos tributáveis, conforme definido no caput do art. 43 do RIR/99, bem assim nos seus incisos I, X e XIII, alínea b.

12) A jurisprudência relativa à tributação dos valores pagos a conselheiros encontrava-se também firmada já no Conselho de Contribuintes (hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), citando o ACÓRDÃO 102-45.814 de 06/11/2002 (Publicado no D.O.U em 07/02/2003) do 1o Conselho de Contribuintes/2a Câmara: *“... são tributáveis pela legislação do Imposto de Renda, diárias de comparecimento, verbas dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargos, função ou emprego.”*

13) Com relação às verbas pagas como diárias, além da previsão legal para isenção prevista no art. 39 do RIR/99, há orientação na questão nº 272 do “Manual Perguntas e Respostas - Imposto de Renda - Pessoa Física - Exercício de 2012 -Ano calendário de 2011, da Secretaria da Receita Federal do Brasil”, que detalha as condições para que os valores recebidos a esse título sejam considerados isentos, e para os quais a fiscalização concluiu pela correção da isenção para os valores pagos como diárias.

14) Dos valores pagos pelo CREMERS a título de “rendimentos isentos e não-tributáveis” aos participantes eleitos de seu Conselho, somente a parcela denominada “diárias” é legalmente isenta. As verbas denominadas “auxílio de representação” e “verba indenizatória” são rendimentos tributáveis, devendo ser oferecidas à tributação na Declaração de Ajuste Anual do contribuinte.

15) Conforme o art. 3o da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657/42, com redação dada pela Lei nº 12.376/10) e pelo esclarecido no Parecer Normativo SRF nº 1, de 24 de setembro de 2002, ninguém

pode se escusar de cumprir a lei, alegando desconhecimento da mesma, sendo de responsabilidade do próprio contribuinte o correto enquadramento de seus rendimentos recebidos em sua Declaração de Ajuste Anual, independentemente da informação prestada pela fonte pagadora.

16) A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente (contribuinte ou responsável) ou efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, conforme determina o art. 136 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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.

Da Impugnação

O contribuinte interpôs impugnação em 07/10/15 (fls. 122/123) alegando, em resumo, que:

- 1) Já havia apresentado, quando intimado através do Termo de Início de Procedimento Fiscal, toda a documentação solicitada pela fiscalização.
- 2) As declarações de IRPF teriam sido efetuadas na forma dos documentos recebidos da fonte pagadora, ou seja, foram considerados isentos todos os valores recebidos com escopo nos comprovantes dos anos-calendário 2011, 2012 e 2013 recebidos do CREMERS.
- 3) A autuação teria sido embasada no art. 43 do Decreto nº 3.000/99 e no art. 37 do mesmo ato legal, que tratam de rendimentos provenientes do trabalho assalariado e serviços prestados, o que não se coadunaria com a tipificação do contribuinte na condição de cargo honorífico e temporário, tal como definido pelo CREMERS.
- 4) Os rendimentos em discussão teriam claramente natureza indenizatória e não representariam incremento líquido no patrimônio do declarante; nesse sentido, não haveria acréscimo de riqueza nova no caso de indenização.
- 5) Com base no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, requer perícia técnica, indicando o seu perito e os quesitos que pretende serem analisados, quais sejam:
 - a. “Os rendimentos foram informados como isentos?”
 - b. “A que título ou rubrica o Cremers informou os valores pagos ao impugnante?”
 - c. “O procedimento adotado pelo Cremers coaduna com o do Conselho Federal de Medicina?”

O impugnante requer que seja acolhida a sua impugnação para cancelar todo o débito fiscal reclamado.

Da Existência de Processo Judicial do CREMERS

A DRF/POA anexou ao processo parte de documentos da ação judicial [Mandado de Segurança (MS) nº 5064289-20.2015.4.04.7100/RS - fls. 162/169] movida junto ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região pelo CONSELHO REGIONAL DE MEDICINA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – CREMERS contra o DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - UNIÃO – FAZENDA NACIONAL em Porto Alegre/RS, com data de distribuição em 19/10/15.

O pedido de liminar no referido MS foi indeferido em 09/11/15 (fl. 163).

Na sentença (fls. 164/169), autenticada pelo juiz federal Alexandre Rossato da Silva Ávila em 17/06/16 (fl. 169), o relatório descreve que o impetrante havia requerido a declaração (fl. 164):

- a) de que as verbas pagas a seus conselheiros a título de “auxílio de representação” e “verbas indenizatórias” tenham caráter indenizatório e não representem acréscimo patrimonial; e
- b) de inexistência de retenção de imposto de renda e/ou de qualquer outra incidência tributária sobre tais parcelas.

Na sentença, foi “... *concedida parcialmente a segurança para declarar que o valor pago pelo CRM a seus conselheiros a título de auxílio-representação não se subsume à hipótese de incidência do imposto de renda, determinando à autoridade coatora que se abstenha de exigir o tributo sobre a referida rubrica.*”.

O Extrato do Processo encontra-se às fls. 151 e registra o saldo de crédito tributário devido pelo contribuinte (principal) nos anos-calendário 2011, 2012 e 2013.

A DRF/ARF de origem atestou a tempestividade da impugnação (fl. 153).

É o relatório.

Cientificado da decisão de primeira instância em 06/03/2017, a qual julgou a impugnação improcedente, o sujeito passivo interpôs, em 29/03/2017, Recurso Voluntário, alegando, 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 por ter sido originada de erro ou omissão da fonte pagadora
- c) impossibilidade de aplicação de multa por erro escusável
- d) o imposto de renda não incide sobre verbas recebidas a título de indenização ou de natureza indenizatória
- e) a natureza indenizatória dos rendimentos, considerados omitidos, autoriza o reconhecimento da isenção ou não tributação dos valores

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Marcelo de Sousa Sateles**, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões por que dele conheço e passo à sua análise.

A lide versa sobre a natureza dos rendimentos recebidos pelo contribuinte do Conselho Regional de Medicina – CREMERS, nos anos-calendários 2011, 2012 e 2013, uma vez que a fiscalização considerou que os rendimentos foram classificados indevidamente como isentos e não tributáveis, pois tanto verba indenizatória como auxílio representação tem natureza tributável em razão de não haver lei que conceda a tais rendimentos natureza de isentos.

Tendo em vista que, no mérito, o recorrente trouxe em sua peça recursal basicamente os mesmos argumentos deduzidos na impugnação, não tendo apresentado novos documentos em sua defesa, nos termos do art. 114, § 12, inciso I, do Anexo, Livro II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21/12/2023, declaro minha concordância com os fundamentos da decisão recorrida, logo adoto-os em meu voto:

(...)

Do mérito

O montante do valor autuado (parte material do auto de infração) não foi objeto de contestação pelo contribuinte na impugnação e, portanto, não há litígio com relação a esse ponto. Passo, portanto, a análise da fundamentação legal contestada pelo impugnante no que diz respeito a natureza tributária do valor autuado.

Entendo que o auto de infração deve ser mantido por seus próprios fundamentos legais detalhados pela fiscalização no “*Relatório de Ação Fiscal*”, os quais adoto como razões de decidir.

Observo, por oportuno, que a impugnação traz basicamente as mesmas alegações feitas pelo contribuinte durante o procedimento fiscal que deu origem ao auto de infração, e que já foram fartamente rechaçadas pela fiscalização no “*Relatório de Ação Fiscal*” (parte integrante do Auto de Infração).

Assim, a seguir, reforço alguns pontos já mencionados pela fiscalização em seu relatório, e que motivaram minha decisão no presente litígio.

O Contribuinte como Responsável pelo Pagamento do Tributo

O contribuinte, em sua impugnação, busca transferir à fonte pagadora (CREMERS) a responsabilidade pela falta de pagamento do tributo autuado, alegando ter agido conforme as informações por ela fornecidas.

Ao contrário do que argumenta o impugnante, cabem aqui dois esclarecimentos importantes: o primeiro com relação a responsabilidade da fonte pagadora e o segundo com relação a responsabilidade do próprio contribuinte (sujeito passivo da obrigação principal).

Primeiramente, com relação ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), ressalto que, quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, como no presente caso, 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. Esta é a determinação expressa contida no Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24 de setembro de 2002, publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 25 de setembro de 2002, seção 1, pág. 24).

Assim, a fonte pagadora é “responsável” pela antecipação (e não pelo pagamento) do tributo devido para cada rendimento adimplido ao contribuinte. Porém, o sujeito passivo da obrigação tributária principal permanece sendo o contribuinte e a ele compete a apuração do tributo na sua declaração anual de rendimentos e, caso existente, o pagamento do saldo de imposto devido, em cada período de apuração considerado.

Portanto, é o impugnante, como sujeito passivo da obrigação tributária principal, na qualidade de contribuinte, o único responsável pelo pagamento do tributo devido constante no presente auto de infração.

Em segundo lugar, cabe ao contribuinte, e não à fonte pagadora, o correto enquadramento tributável de seus rendimentos. Por isso, mesmo considerando que: (1) os rendimentos tenham sido informados como “*isentos*” na Declaração de Ajuste Anual (DAA) do impugnante, (2) que o CREMERS tenha informado os rendimentos como “*isentos ou não tributáveis*” e (3) que o procedimento adotado pelo CREMERS se coadune com o previsto pelo CONSELHO FEDERAL DE MEDICINA, itens que foram questionados pelo impugnante no seu pedido de perícia (indeferido neste voto), a resposta a esses itens é irrelevante, já que é do contribuinte, e não da fonte pagadora, a obrigação de certificar-se de que a legislação tributária em vigor permite que tais ou quais rendimentos auferidos sejam considerados isentos de imposto de renda.

Desconhecimento de Lei Pelo Contribuinte – Vedação Legal

É cediço que ninguém pode se escusar de cumprir a Lei alegando o seu desconhecimento (art. 3º da Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, com a redação dada pela Lei nº 12.376/10 e esclarecimentos do Parecer Normativo SRF nº 1, de 24 de setembro de 2002), sendo do próprio contribuinte a responsabilidade pelo correto enquadramento de seus rendimentos em sua DAA, independentemente da informação prestada pela fonte pagadora, como já ressaltado pela fiscalização em seu relatório.

Denominação dos Rendimentos x Natureza Tributária

A Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional - CTN) é clara no sentido de considerar irrelevantes para qualificar a natureza jurídica específica do tributo a denominação e as demais características formais adotadas pela lei comum, conforme determina o art. 4º combinado com art. 109 e o § 1º do art. 43, todos do CTN (também corrobora esse entendimento o § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713/88). Assim, o fato de estar definido formalmente como verba “indenizatória”, nas normas emanadas pelo Conselho Federal de Medicina, isso não significa que ele será isento de tributação.

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) corrobora esse entendimento e determina, além disso, a necessidade de Lei específica em matéria de isenção, conforme estabelece o § 6º do seu art. 150:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

...

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Por sua vez, o art. 111 do CTN determina a forma de interpretação “literal” da legislação tributária que disponha sobre “outorga de isenção”:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

(Grifei e sublinhei.)

Portanto, para que determinado rendimento seja considerado isento de tributo é necessário que tal isenção esteja expressamente prevista em Lei. Não há margem para nenhum outro tipo de interpretação (analógica, teleológica ou qualquer outra), mas apenas a interpretação “literal” no caso de isenção de tributo.

A partir dessas considerações, pode-se concluir que os rendimentos auferidos a título de “auxílio de representação” e as “verbas indenizatórias”, na forma definida nas normas do Conselho Federal de Medicina (CFM) e dos Conselhos

Regionais de Medicina (CRM), devem compor a base de cálculo tributável do imposto de renda, pois não existe Lei Federal específica concedendo expressamente a isenção dessas verbas.

Previsão Legal Expressa para Tributação

É importante ressaltar, ainda, que a tributação de “diárias de comparecimento”, “verbas” e “auxílios de representação” é expressamente prevista nos incisos I, X e alínea “b” do inciso XIII do art. 43 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), conforme já observado pela fiscalização em seu relatório:

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;

...

XIII - as remunerações relativas à prestação de serviço por:

...

b) conselheiros fiscais e de administração, quando decorrentes de obrigação contratual ou estatutária;

...

(Grifei e sublinhei.)

Nesse sentido, portanto, os rendimentos recebidos pelo contribuinte a título de “verba de indenização” e “auxílio de representação”, na qualidade de conselheiro do CREMERS, são tributáveis por expressa disposição legal.

Especialmente no que se refere ao “auxílio de representação”, entendo que a isenção prevista no inciso I do art. 6º da Lei nº 7.713/88 não pode ser aplicada no presente caso. Esse dispositivo estabelece que:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas:

I - a alimentação, o transporte e os uniformes ou vestimentas especiais de trabalho, fornecidos gratuitamente pelo empregador a seus empregados, ou a diferença entre o preço cobrado e o valor de mercado;

Primeiramente, ressalto que os conselheiros não são “empregados” dos Conselhos que representam, fato inclusive destacado pelo próprio contribuinte em sua impugnação. Nem mesmo poderiam ser empregados, já que os Conselhos de Fiscalização Profissional são autarquias federais, como já detalhado neste voto, e os seus empregados somente podem ser nomeados pela via do concurso público, o que não é o caso do “cargo honorífico” desempenhado pelos conselheiros. Portanto, o regime jurídico a que se refere a norma disposta no art. 6º, acima transcrito, é completamente diferente do existente entre os Conselhos e seus respectivos conselheiros. Somente através de uma “interpretação analógica” a isenção prevista no inciso I do art. 6º da Lei nº 7.713/88 poderia ser estendida a outras pessoas físicas que não possuam vínculo empregatício ou sujeitas a outros regimes jurídicos, o que é vedado pela legislação que somente admite a “interpretação literal” quando se tratar de isenção de tributos, conforme já mencionado acima neste voto.

Em segundo lugar, no caso concreto, embora a Lei determine que cabe aos Conselhos de Medicina normatizar a concessão de *diárias, jetons e auxílios de representação* (§ 3º do art. 2º da Lei nº 11.000/04), a fixação da base de cálculo de tributos, bem como as hipóteses de exclusão de créditos tributários (como é o caso das isenções – inciso I do art. 175 do CTN) só podem ser fixadas por meio de **Lei** emanada do poder competente (art. 97 do CTN). Não existindo essa previsão legal expressa, como no presente caso, tanto o “auxílio de representação” quanto a “verba de indenização” devem ser incluídas na base de cálculo do imposto de renda.

Além disso, há jurisprudência no sentido da tributação das verbas de representação pagas a dirigentes de Conselho de Fiscalização de Profissão Regulamentada, conforme se verifica na Solução de Consulta nº 88 – SRRF07/Disit, de 21 de setembro de 2009, legislação mencionada pela fiscalização no Relatório de Ação Fiscal.

Por outro lado, no que concerne a “verba de indenização”, a natureza tributável desse rendimento resta evidente, já que não há sequer uma “perda patrimonial” que justifique qualquer tipo de indenização (reposição). O caráter indenizatório de um rendimento não se presume (não se pode indenizar por uma suposta perda de um rendimento). O recebimento da “verba de indenização” é fato gerador do tributo, causa um aumento patrimonial para o médico conselheiro e deve ser tributado, da mesma forma que o seria o rendimento auferido no exercício da medicina. E, havendo acréscimo patrimonial por parte do beneficiário do rendimento, não há que se falar em indenização.

Ademais, o argumento de que o recebimento da “verba de indenização” seria para “indenizar/compensar” “rendimentos normais” que os médicos conselheiros “deixariam de auferir” no exercício regular da medicina em seus consultórios, por afastarem-se momentaneamente de suas atividades profissionais como médicos, não merece prosperar pois, se assim fosse, todo o pagamento por trabalho

prestado deveria ser considerado indenizatório do tempo despendido na atividade laboral, tempo este que poderia ser utilizado em outra atividade supostamente mais lucrativa.

O aumento patrimonial pela atuação do médico como conselheiro decorre do próprio recebimento da “verba de indenização”, daí surgindo o fato gerador da obrigação tributária principal. O caráter honorífico do cargo de conselheiro somente tem relevância no âmbito interno da instituição não tendo o condão de definir a natureza tributável do rendimento percebido. Portanto, a “verba de indenização”, gerando aumento patrimonial ao conselheiro, tem caráter remuneratório e se constitui em rendimento de natureza tributável.

Assim, tendo em vista as considerações acima neste voto, para que houvesse a isenção de imposto de renda das verbas denominadas “auxílio de representação” e “verba de indenização” pagas pelo CREMERS a seus conselheiros, deveria existir uma Lei Federal mencionando expressamente a isenção para essas verbas e para a relação jurídica existente entre os Conselhos e seus respectivos conselheiros. Porém, essa disposição legal inexistente, portanto, correto o procedimento da fiscalização em incluir essas verbas na base de cálculo tributável do contribuinte e a exigência do crédito tributário autuado.

Finalmente, ao contrário do que sustenta o contribuinte em sua impugnação, entendo que os artigos 37 e 43 do Decreto nº 3.000/99 estão perfeitamente aplicados pela fiscalização no presente caso, porque ambos os dispositivos legais não tratam apenas de “rendimentos do trabalho assalariado”, como alega o impugnante, mas de “**proventos de qualquer natureza**”, “**remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções**” e “**quaisquer proventos ou vantagens percebidos**”. Portanto, nesse sentido, entendo não haver reparos a fazer em relação a base legal utilizada pela fiscalização.

(...)

Portanto, a reclassificação dos rendimentos por parte da fiscalização e mantida pela decisão *a quo*, nada a prover, porquanto e corroborando o acerto da decisão recorrida, tem-se que o pagamento decorrente das parcelas recebidas a título de “auxílio de representação” e “verbas indenizatórias”, não tem natureza indenizatória, mas salarial, e por esta razão deverão compor a base de cálculo do imposto de renda, nos termos do art. 43 do CTN.

Quanto a multa de ofício aplicada, também me convenço que a classificação indevida dos rendimentos apurada pela fiscalização, ocorreu exclusivamente em razão de erro da fonte pagadora. Sendo assim, não remanesce dúvida que o Recorrente, utilizando-se dos dados e comprovantes fornecidos pela fonte pagadora CREMERS, foi induzido a erro, não se mostrando razoável penalizar alguém que não contribuiu ou deu causa à infração autuada. Esse cenário é que emerge dos autos.

Destarte, consoante a realidade processual, a autuação teve como causa o fato de haver o Recorrente elaborado suas DAA respaldadas exatamente nos informes de rendimentos

recebidos pelo contribuinte (fls. 33, 37 e 38), o que é bastante para caracterizar erro escusável, que não tem o condão de afastar a exigência tributária, mas impede a imposição sancionatória sobre o imposto devido, sendo este aliás o entendimento já sumulado neste CARF:

Súmula 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

Por tais razões, me convencendo da verossimilhança das alegações recursais e lastreado no conjunto probatório produzido, ancorado no entendimento jurisprudencial já assentado neste CARF e apurando a boa-fé do Recorrente, afasto a multa de ofício aplicada.

Conclusão

Ante o exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao presente recurso, somente para afastar a multa de ofício aplicada, em razão de erro escusável.

Assinado Digitalmente

Marcelo de Sousa Sateles