



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.001699/2004-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.478 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de abril de 2023
Recorrente GERALDO CLARET DE ARANTES
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)
Exercício: 2002

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. RETENÇÃO NA FONTE.

SALÁRIO-UTILIDADE. TEORIA FINALÍSTICA. SÚMULA 367 DO TST

A teoria finalística do salário-utilidade entende que as utilidades fornecidas para o trabalho não possuem natureza salarial, ao passo que as utilidades fornecidas pelo trabalho são salário indireto.

A Súmula 367 do TST trata como utilidades “in natura” a habitação, a energia elétrica e o veículo: I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares.

TEMA 808 DO STF. JUROS DE MORA. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função. O STJ, através do Recurso Especial 1.227.133/RS, reconheceu a não incidência do IR sobre os juros moratórios legais em decorrência de sua natureza e função indenizatória ampla, com trânsito em julgado em 02/04/2012.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo do tributo devido com a exclusão, da base de cálculo da exigência, do montante recebido a título de juros compensatórios pelo pagamento em atraso da verba decorrente do exercício de cargo ou função.

(documento assinado digitalmente)

Carlo Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakasu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo

Relatório

O **Auto de Infração – Imposto de Renda Pessoa Física** (fl. 15), Exercício 2002, foi lavrado consubstanciando saldo de imposto a restituir no valor de R\$10.546,94. O lançamento reporta-se aos dados informados na declaração de ajuste anual do interessado, entre os quais foram alterados os seguintes valores: rendimentos tributáveis de R\$ 107.014,01 para R\$ 273.518,07; deduções com dependentes de R\$ 5.400,00 para R\$ 4.320,00 e despesas com instrução de R\$ 5.100,00 para R\$ 3.400,00 (fl. 76).

O contribuinte apresentou **Impugnação** (p. 2 a 7) e justifica que recebeu em 2001 a importância de R\$ 222.641,48, referente a *indenização* por rescisão de contrato de trabalho com a empresa BASF S.A., e com isso junta a ata da audiência relativa ao Processo n. 27/01813/97, da 27ª Vara do Trabalho de Belo Horizonte, bem como a memória de cálculo apresentada pela empregadora. Afirma que no acordo trabalhista houve desconto indevido a título de IRRF no valor de R\$ 54.659,54.

Esclarece que os valores de R\$ 145.718,46 dizem respeito a indenização por pagamentos efetuados em adiantamento pelo contribuinte-empregado relativos às despesas com veículo do empregador e com aluguéis para o trabalho (ressarcimento). Que o FGTS no valor de R\$ 16.320,47 são isentos de imposto sobre a renda. Cita que o Adicional de transferência é ajuda de custo recebida, conforme a Instrução Normativa SRF 25/96 – o impugnante foi contratado na cidade de Ribeirão Preto/SP e prestou serviços na cidade de Porto Alegre/RS e, com isso, necessitou alugar um imóvel, firmando contrato de comodato de um veículo – recebem assim uma ajuda de custo da empresa empregadora para pagamento destas despesas. Finalmente, que os juros no valor de R\$ 60.602,56, bem como os honorários de advogado, no valor de R\$ 33.567,00, são isentos de IR.

O impugnante declarou possuir cinco dependentes, e teve despesas com instrução com três. A fiscalização, que excluiu Carmen Luciana Sampaio de Arantes do rol por ter mais de 24 anos no ano-base 2001. Alegou então:

(fl. 06) Ocorre que a Srta. Carmen Luciana Sampaio de Arantes era estudante universitária, e somente veio a completar 25 anos em 14 de junho de 2001. Há que se considerar que, na determinação da base de cálculo do imposto de renda na fonte, podem ser empregadas as deduções por dependente durante todo o ano, mesmo que a relação de dependência não abarque parte do ano.

Consta, dentre as provas, tabela do Processo n. 1.813/97, constante na 27ª Vara do Trabalho de Belo Horizonte, que trata da “**integração de salário utilidade (veículo e aluguel), sem reflexos nas férias; adicional de transferência com reflexos e prêmio**” (fl. 18). Consta também **carta de autorização** datada de 25/10/1994 (fl. 26 e 39) à BASF S.A. sobre o Contrato de Locação, autorizando a empresa a “descontarem automaticamente de minha folha de pagamento ou do produto de minha indenização trabalhista, na hipótese de interrupção ou

término do Contrato de Trabalho, qualquer quantia que essa empresa for compelida a pagar ao Locador, em decorrência da fiança ora prestada”.

Em 09/03/2006 houve **notificação extrajudicial** (fl. 97) à Superintendência Regional da Receita Federal em Minas Gerais para que o processo fosse julgado.

Em Sessão de 22/02/2008 (fl. 104 e 107) o **Acórdão n. 02-17.273** – 5ª Turma da DRJ/BHE julgou a impugnação procedente em parte. Acolheu-se os argumentos quanto as deduções a título de dependente e despesas com instrução. Todavia, no tocante ao caráter indenizatório dos valores recebidos em decorrência de ação trabalhista (salário utilidade, veículo e aluguel), esclareceu-se que o imposto incide sempre que houver aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, e que os rendimentos recebidos em decorrência de ação trabalhista sujeitam-se à tributação.

Cientificado em 20/06/2008 (fl. 125), o contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** em 22/07/2008 (fl. 135 a 147). Afirma que:

a) a Turma de Julgamento apreciou apenas a incidência ou não do IRPF sobre os rendimentos recebidos a título de salário utilidade, *não fazendo qualquer menção à tributação dos valores recebidos a título de FGTS e juros pela mora do empregador*;

b) a ajuda de custo tem natureza indenizatória, tratando-se de reparação pelos gastos efetuados para a realização do serviço no interesse do seu antigo empregador. E que toda a documentação demonstra que era procedimento corriqueiro a imposição de registro e demonstração de gastos havidos com transporte próprio para fins do serviço, tudo para o efeito de obtenção de posterior ressarcimento (fl. 139);

c) não devem ser tributados pelo IR os valores recebidos a título de FGTS em reclamatória trabalhista, e também a título de juros de mora do empregador.

Consta **sobrestamento**, em 01/03/2012, dado o julgamento do Tema 228 Incidência do imposto de renda de pessoa física sobre *rendimentos percebidos acumuladamente*. – RE 614.406 – Relatora a Min. Ellen Grace.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais anulou, em Sessão de 14/04/2014, no Acórdão 2102-002.915 (fls.153 a 158), a decisão de 1ª instância para que se abrangesse todas as questões suscitadas pelo contribuinte, a saber, as relativas ao FGTS e aos juros de mora.

O **Acórdão 02-59.770** – 7ª Turma da DRJ/BHE (fls. 170 a 177), em Sessão de 26 de agosto de 2014, julgou parcialmente procedente a impugnação, apurando saldo inexistente de imposto a restituir.

Inicialmente afirma que a parcela de FGTS e juros de mora não compuseram a base de cálculo do imposto de renda, seja no momento da retenção na fonte ou no lançamento. Também foram excluídos os honorários advocatícios pagos pelo contribuinte.

Sobre o tema do caráter indenizatório dos valores referentes a “salário utilidade – veículo e aluguel”, entendeu-se pela natureza salarial e sujeita à tributação mensal – no mês em que forem percebidos – e na declaração de ajuste anual do exercício correspondente. Citou-se o

RIR/1999, art. 43, VI e XVII, que tratam dos rendimentos provenientes do trabalho assalariado e quaisquer proventos ou vantagens percebidos, tais como (VI) aluguel do imóvel ocupado pelo empregado e pago pelo empregadora terceiros), e (XVII) benefícios e vantagens concedidos, tais como veículos utilizados no transporte das pessoas e imóveis cedidos para seu uso, entre outros.

Quanto aos juros de mora aplicados sobre as parcelas salariais, votou-se que possuem a mesma natureza do trabalho assalariado (fl. 176).

Cientificado em 11/09/2014 (fl. 180), o contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** (fl. 188 a 196) em 10/10/2014 (fl. 200):

a) Sobre o “salário utilidade”, alega que dada a realização de seu trabalho, em virtude da mudança no local da prestação de serviços a mando da empresa, o contribuinte reduzia de seu patrimônio os valores necessários para saldar o aluguel e demais despesas para, posteriormente, ser indenizado através da recomposição ao seu patrimônio pelo recebimento dos valores. Afirma que não há similitude com as situações trazidas pela DRJ e invoca o art. 39, I para demonstrar que não se computa no rendimento bruto os valores recebidos, além do Parecer Normativo CST 36/1978, Parecer Cosit 1/1994 e Solução de Consulta Cosit 84/2014.

b) Alega a não incidência do IR sobre os juros moratórios legais.

c) Ao final, pede a restituição total do imposto pago indevidamente, informado na declaração de imposto renda, com a devida incidência de juros legais e correção monetária desde o recolhimento indevido.

Consta **Despacho** datado de 28/11/2019 (fl. 214) propondo sobrestamento em face da decisão monocrática no RE 855.091/RS, dado o tema do IRPF sobre juros compensatórios recebidos no contexto de ação judicial (Tema 808). Com o trânsito em julgado dos embargos de declaração no RE, deixou-se de subsistir o sobrestamento (fl. 216).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Admissibilidade

Dado que o contribuinte foi cientificado em 11/09/2014 (fl. 180) e que a interposição do **Recurso Voluntário** ocorreu em 10/10/2014 (fl. 200), admito a peça recursal.

Juros de mora compensatórios

Para o contribuinte, não devem ser tributados pelo IR os valores recebidos a título de juros moratórios sobre as parcelas salariais.

A DRJ, no julgamento do Acórdão n. 02-59-770, afirma que os juros de mora não compuseram a base de cálculo do imposto de renda, seja no momento da retenção na fonte ou no lançamento:

(fl. 173) Observe-se que o total bruto da ação foi de R\$ 222.641,48 (fl. 19), mas a retenção na fonte foi efetuada sobre uma base de cálculo de R\$ 200.071,06 (= R\$ 222.641,48 – R\$ 16.320,47 – **R\$ 6.103,86** – R\$ 146,10, valor bruto, menos FGTS, **menos juros de mora relativos ao FGTS**, menos INSS), resultando em IRRF no valor de R\$ 54.659,53 (= R\$ 200.071,05 x 27,5% – R\$ 360,00, base de cálculo vezes alíquota aplicável menos parcela mensal a deduzir, consoante estabelecido na Lei 9.250/1995, art. 11, e Lei 9.532/1997, art. 21, parágrafo único).

É dizer, retirou-se os valores a título de juros de mora e, conforme demonstrativo (fl. 19), o valor fora de R\$ 60.602,56 retirados do total bruto.

Ocorre que a DRJ continua e trata dos juros de mora aplicados *sobre as parcelas salariais*, e nisto votou-se que possuem a mesma natureza do trabalho assalariado (fl. 176).

Aqui cabe trazer o Tema 808 do STF – Incidência de imposto de renda sobre juros de mora recebidos por pessoa física: *Não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função*. O STJ, através do Recurso Especial 1.227.133/RS, reconheceu a não incidência do IR sobre os juros moratórios legais em decorrência de sua natureza e função indenizatória ampla, com trânsito em julgado em 02/04/2012. Pela aplicação do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, o tema é de aplicação definitiva e imediata nos julgamentos do Conselho.

Os juros de mora não compuseram a base de cálculo do imposto de renda, seja no momento da retenção na fonte, seja no lançamento – conforme voto de 1ª instância (fl. 173), referente ao FGTS.

Difere estes juros de mora relativos ao FGTS dos juros de mora relativos ao Tema 808. Quanto ao salário utilidade (veículo e aluguel), é preciso retirar os juros de mora.

Salário utilidade

A teoria finalística do salário-utilidade entende que as utilidades fornecidas *para* o trabalho não possuem natureza salarial, ao passo que as utilidades fornecidas *pelo* trabalho são salário indireto. Sobre isto, entende-se:

1. A Súmula 367 do TST trata como utilidades “in natura” a habitação, a energia elétrica e o veículo: I - A habitação, a energia elétrica e veículo fornecidos pelo empregador ao empregado, quando indispensáveis para a realização do trabalho, não têm natureza salarial, ainda que, no caso de veículo, seja ele utilizado pelo empregado também em atividades particulares.

2. O Parecer Normativo Cosit 1/1994 traz:

A ajuda de custo isenta do imposto de renda é a que se reveste de caráter indenizatório, destinada a atender às despesas com transporte, frete e locomoção do beneficiado e de sua família, em caso de remoção de um município para outro.

Dúvidas têm sido suscitadas quanto à interpretação do art. 6º, inciso XX, da Lei nº 7.713, de 22.12.89, que dispõe *in verbis*:

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

(...)

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

2. Necessária, inicialmente, a caracterização da natureza do rendimento pago a esse título, posto que a definição legal do fato gerador deve ser interpretada abstraindo-se da denominação dos fatos ocorridos ou dos atos praticados.

3. 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.

A ajuda de custo tem, neste preceito da legislação tributária, o mesmo significado que deflui da legislação referente às relações de trabalho, tanto no âmbito da Consolidação da 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.

5. 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.

6. Sobre o assunto, o Parecer Normativo CST nº 36/78 (D.O.U de 03.05.78), emitido à luz da legislação vigente à época, em cujo bojo encontra-se a definição de ajuda de custo, firmou o entendimento que a ajuda de custo isenta é aquela destinada a indenizar despesas de transporte e instalação do contribuinte e sua família, em caráter permanente, em localidade diferente daquela em que residia, por transferência de seu centro de atividades.

7. Ressalte-se que, de acordo com os arts. 176 e 111, II, da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional - a isenção é sempre decorrente de lei, a qual deve ser interpretada literalmente.

8. 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 abrangidas pela isenção de que trata o inciso XX do art. 6º da Lei nº 7.713/88, devendo integrar os rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte e na declaração.

9. Nos termos do dispositivo legal em comento, a remoção está sujeita à comprovação posterior pela pessoa física beneficiária do rendimento, quando solicitada pelo fisco federal.

3. E a Solução de Consulta COSIT n. 84/2014 traz:

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF. EMENTA: IRPF. Auxílio-moradia. Natureza Tributária. Desde que o beneficiário comprove à pessoa jurídica de direito público o valor das despesas, mediante apresentação do contrato de locação, quando for o caso, ou recibo comprovando os pagamentos realizados, não integra a remuneração o valor recebido a título de auxílio-moradia, em substituição ao direito de uso de imóvel funcional, não se sujeitando à incidência do imposto de renda, na fonte ou na declaração de ajuste. A fonte pagadora é a responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos pagos a

título de auxílio-moradia quando caracterizados como rendimentos tributáveis. Independente da fonte pagadora efetuar a retenção do imposto de renda, deve o beneficiário incluir os rendimentos em sua declaração de ajuste anual relativa ao ano-base correspondente. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei Complementar nº 8.625, de 12 de fevereiro de 1993, art. 50, II; Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art.25; Ato Declaratório SRF nº 87, de 12 de novembro de 1999.

Dita a previsão legal, resta saber se tais valores são indenizatórios.

Cabe de início afirmar: não houve questionamento em nenhum Acórdão sobre a importância destes itens serem recompostos pelo empregador. **É dizer, questionou-se a existência do direito *per se*, e não a validade do conjunto probatório para a consequente fruição do direito:**

(fl. 175) Portanto, de acordo com a legislação vigente, os rendimentos recebidos pelo contribuinte em decorrência de ação trabalhista a título de “INTEGRAÇÃO DE SALÁRIO UTILIDADE (VEÍCULO E ALUGUEL), SEM REFLEXOS NAS FÉRIAS; ADICIONAL TRANSFERÊNCIA COM REFLEXOS E PRÊMIOS” (demonstrativo às fls. 18 e 19), por sua natureza salarial (RIR/1999, art. 43, incs. VI e XVII) sujeitam-se à tributação mensal – no mês em que forem percebidos – e na declaração de ajuste anual do exercício correspondente.

O contribuinte, por outro lado, apresentou farta prova de que houve a transferência de cidade, e que recebeu ajuda de custo da empresa empregadora para pagamento das despesas de imóvel (aluguel) e transporte (comodato de veículo).

Dentre as provas, consta: Memória de cálculo da Justiça do Trabalho (fl. 18 e 19); Carteira de trabalho, com endereço em Belo Horizonte/MG e Ribeirão Preto/SP (fl. 23); Carta de autorização à BASF S.A. sobre o Contrato de Locação (fl. 26 e 39); Recibo de aluguel de telefone (fl. 29) Termo de Rescisão Contratual de aluguel de telefone (fl. 30) Quitação final aluguel / Recibos p/ reembolso (fl. 31 e seguintes) Contrato de comodato (fl. 58 a 63) Aviso interno sobre reembolso de despesas com manutenção de veículos (fl. 64 e 65).

Todavia, o que ocorre é que as provas não justificam a não tributação. Consta no art. 43 do CTN a positivação do *princípio da generalidade* ínsita ao Imposto de Renda:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

É também como constava no Regulamento do Imposto de Renda vigente à época. Seguem excertos do art. 43 do Decreto 3.000/1999, demonstrando que proventos ou vantagens percebidos são tributáveis pelo Imposto de Renda:

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;

VI - aluguel do imóvel ocupado pelo empregado e pago pelo empregador a terceiros, ou a diferença entre o aluguel que o empregador paga pela locação do imóvel e o que cobra a menos do empregado pela respectiva sublocação;

VII - valor locativo de cessão do uso de bens de propriedade do empregador;

VIII - pagamento ou reembolso do imposto ou contribuições que a lei prevê como encargo do assalariado;

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

XVI - outras despesas ou encargos pagos pelos empregadores em favor do empregado;

XVII - benefícios e vantagens concedidos a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, ou a terceiros em relação à pessoa jurídica, tais como:

a) a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, relativos a veículos utilizados no transporte dessas pessoas e imóveis cedidos para seu uso;

b) as despesas pagas diretamente ou mediante a contratação de terceiros, tais como a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa, os pagamentos relativos a clubes e assemelhados, os salários e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos pela empresa, a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos na alínea "a".

Há comunicação interna juntada nos autos que, nesse sentido, há praticamente uma confissão de que se trata efetivamente de renda:

(fl. 27) Informamos que a partir do mês de maio os valores referentes a ajuda de custo serão depositados via borderô, diretamente na conta corrente dos colaboradores, isto é, deixam de ser via folha de pagamento, acabando desta forma, a incidência de Imposto de Renda na Fonte sobre os depósitos.

O contribuinte justifica que recebeu em 2001 valores referentes a *indenização* por rescisão de contrato de trabalho com a empresa BASF S.A., e com isso junta a ata da audiência relativa ao Processo n. 27/01813/97, da 27ª Vara do Trabalho de Belo Horizonte, bem como a memória de cálculo apresentada pela empregadora. Afirma que no acordo trabalhista houve desconto indevido a título de IRRF no valor de R\$ 54.659,54.

Todavia, a Justiça do Trabalho não afirma ser indenização por rescisão de contrato de trabalho. Conforme os cálculos:

(fl. 18) Integração de salário-utilidade (veículo e aluguel), sem reflexos nas férias, adicional de transferência com reflexos e prêmio.

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, dou provimento parcial para determinar o recálculo do tributo devido com a exclusão dos juros de mora recebidos pelo atraso pelo pagamento de remuneração pelo exercício de emprego, cargo ou função.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho